

# AUSTRIA

---

## Österreich

GEORG W. KOFLER\*

### I. Überblick zum österreichischen Ertragsteuerrecht

- A. Vorbemerkungen
- B. Die Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger
  - 1 Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen
  - 2. Unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen
  - 3. Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung
- C. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

### II. Die Anwendung der Grundfreiheiten durch nationale Gerichte

- A. Das direkte Steuerrecht im österreichischen Gerichtssystem
- B. Die Judikatur der österreichischen Gerichte im Bereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten im Steuerrecht
- C. Exkurs: Die verfahrensrechtliche Implementation der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes

### III. Konfliktzonen zwischen dem österreichischen Ertragsteuerrecht und den Grundfreiheiten: Probleme und Lösungen

- A. Vorbemerkungen
- B. „Inbound“-Situationen
  - 1. Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen
    - a. Persönliche Steuerbegünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige: Schumacker und §1 Abs 4 EStG
    - b. Geltung des objektiven Nettoprinzip auch für Steuerausländer: *Gerritse*, die Reform der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004 und die Zukunft des Steuerabzugs
    - c. Diskriminierende Beschränkung des Betriebsstättenverlustvortrags in § 102 Abs 2 EStG?
  - 2. Beschränkte Steuerpflicht juristischer Personen
    - a. Schachtelprivileg auch für Betriebsstätten: *Avoir Fiscal* und §21 Abs 1 Z 2 lit a KStG
    - b. *Saint-Gobain* und abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote

---

\* DDr. LL.M. (NYU), ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz sowie korrespondierendes Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

3. Meistbegünstigung im Abkommensrecht?

C. „Outbound“-Situationen

1. Besteuerung ausländischer Kapitalerträge: *Schmid, Lenz* und das BudgetbegleitG 2003
2. Missbrauchsvermeidung: „Zwischengeschaltete“ ausländische Tochtergesellschaften und Besteuerung ausländischer Investmentfonds
3. „Wegzugsbesteuerung“: *X und Y, Hughes de Lasteyrie du Saillant* und das AbgÄG 2004
4. *Ritter Coulais*, „befreite“ ausländische Betriebsstättenverluste und „2 Abs 8 EStG
5. *Marks & Spencer* und die österreichische Gruppenbesteuerung
6. Ausländische Schachteldividenden: § 10 Abs 1 versus § 10 Abs 2 KStG

**IV. Bemerkungen zu den Sanierungs- bzw Abhilfemaßnahmen im österreichischen Steuerrecht**

- A. Der österreichische Ansatz zur Herstellung eines gemeinschaftsrechtskonformen Zustandes
- B. Abschließende Bemerkungen zur Rolle des Europäischen Gerichtshofes im direkten Steuerrecht

**I. Überblick zum österreichischen Ertragsteuerrecht**

**A. Vorbemerkungen**

„Die Steuersouveränität ist eines der wesentlichen Elemente der nationalen Souveränität, und die Mitgliedstaaten halten derzeit alle an der Respektierung dieser Souveränität fest“.<sup>1)</sup> Ohne Übertreibung kann aber dennoch konstatiert werden, dass das europäische Gemeinschaftsrecht die nationalen Steuerrechtssysteme der Mitgliedstaaten revolutioniert hat. Damit ist nicht nur die weitgehende Harmonisierung des indirekten Steuerrechts angesprochen,<sup>2)</sup> sondern auch der massive Einfluss auf das *direkte* Steuerrecht der Mitgliedstaaten.<sup>3)</sup> Dass das Gemeinschaftsrecht aber überhaupt das nationale

<sup>1)</sup> Bericht der Kommission an den Rat über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, Bulletin der EG, Beilage 1/80 – Tz 5.

<sup>2)</sup> Für einen Überblick siehe zB *Terra/Wattel, European Tax Law*<sup>4)</sup> (2005) 199 ff.

<sup>3)</sup> Ausgeblendet bleiben hier die steuerlichen Aspekte, die sich aus anderen Rechtssubstanzen des Europarechts (im weiteren Sinne) ergeben. Dazu gehören insbesondere die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens, die eine ähnliche Wirkung wie die Grundfreiheiten des EG-Vertrags entfalten und für Österreich seit 1. 1. 1994 anwendbar sind; vgl dazu bereits *Tumpel, EWR-Diskriminierungsverbote und direkte Steuern, ecolex 1992, 583 (583 ff)* und *ecolex 1992, 655 (655 ff)*; ausführlich zur Bedeutung des EWR-Abkommens für das direkte Steuerrecht zuletzt *Cordewener, Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum: eine unerkannte Baustelle*

direkte Steuerrecht berühren kann, war nicht von vornherein klar: Anders als für den mittlerweile weit gehend harmonisierten Bereich der *indirekten* Steuern enthält der EG-Vertrag nämlich keinen expliziten Harmonisierungsauftrag für den Bereich der direkten Besteuerung,<sup>4)</sup> in dem die Mitgliedstaaten somit ihre Regelungskompetenz behalten haben. Aus der parallelen Existenz des Harmonisierungsauftrages des Art 93 EG für den Bereich der indirekten Steuern und dem gleichzeitigen Fehlen von expliziten Harmonisierungsvorgaben für den Bereich der direkten Steuern könnte nach dem allgemeinen Rechtstheorem *expressio unis est exclusio alterius* sogar vermeint werden, dass die direkte Besteuerung gänzlich in der Souveränität der Mitgliedstaaten verblieben ist. Eine solch enge Sichtweise war aber vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung der Gemeinschaft kontraindiziert.<sup>5)</sup> Sie würde nämlich die Gemeinschaft jeder Kompetenz im Bereich des direkten Steuerrechts berauben und damit unzweifelhaft das Ziel des Gemeinsamen Marktes und seit der Einheitlichen Europäischen Akte<sup>6)</sup> auch jenes des Binnenmarktes gefährden, die beide auf eine Gewährleistung des freien Verkehrs von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital abzielen.<sup>7)</sup> In Ermangelung expliziter Vorschriften zur Erreichung dieser Zielvorgaben auch im Bereich des direkten Steuerrechts wird die Harmonisierungskompetenz freilich durch die allgemeinen Bestimmungen zur Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes, insbesondere in Art 94 EG, impliziert.<sup>8)</sup> Auf dieser Basis ist auch eine Harmonisierung des materiellen Steuerrechts der Mitgliedstaaten in den Bereichen der grenzüberschreitenden Umgründungen,<sup>9)</sup>

des deutschen Steuerrechts, FR 2005, 236 (236 ff); *Gudmundsson*, European Tax Law in the Relations with EFTA Countries, Intertax 2006, 58 (58 ff); siehe auch das steuerliche Urteil des EFTA-Gerichtshofes 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank ASA*, und dazu *G. Kofler*, EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von „Auswärtsausschüttungen“ unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff); *G. Kofler*, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil, ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff); *Cordewener*, Körperschaftsteueranrechnung für Gebietsfremde versus Kapitalverkehrsfreiheit – Zum Gutachten des EFTA-Gerichtshofs in Sachen Fokus Bank ASA, FR 2005, 345 (345 ff).

<sup>4)</sup> Abgesehen von Art 175 Abs 2 EG, der eine Ermächtigung des Rates zum Erlass steuerlicher Lenkungsnormen auf dem Gebiet des Umweltrechts vorsieht.

<sup>5)</sup> Dazu etwa *Wunderlich/Albath*, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DStZ 2005, 547 (549 mwN).

<sup>6)</sup> ABI L 169/1 ff (29. 6. 1987).

<sup>7)</sup> Zum detaillierten Inhalt dieser Begriffe siehe etwa *Zorn*, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, in: *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 227 (230 f mwN).

<sup>8)</sup> Siehe zum *status quo* und möglichen Zukunftsperspektiven *Beiser/Piilzl*, Harmonisierung der direkten Steuern in der EU – Rechtsgrundlagen, Stand und Perspektiven, SWI 2004, 596 (596 ff).

<sup>9)</sup> Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen,

der konzerninternen Gewinnausschüttungen<sup>10)</sup> sowie der Zins- und Lizenzgebührenzahlungen<sup>11)</sup> erfolgt.

Die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts liegt freilich auch auf einer anderen Ebene: Gerade im internationalen Steuerrecht der Mitgliedstaaten, in dem die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen einen Jahrzehntlang akzeptierten Eckpfeiler darstellte, eröffneten die Grundfreiheiten den grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen einen rechtlichen Schutz, der in seiner Effektivität nicht nur über die Wirkungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch über jene des Verfassungsrechts weit hinausreicht. Denn schon relativ frühzeitig hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) den Überlegungen der Mitgliedstaaten, dass das direkte Steuerrecht vom Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgenommen sei, eine klare Absage erteilt<sup>12)</sup> Vielmehr entspricht es mittlerweile ständiger Rechtsprechung, dass "die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen" und insbesondere jede offene oder verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen haben.<sup>13)</sup> Der durch diese harmlos scheinende Formulierung geweckte Eindruck, die Steuersouveränität der EU-Staaten werde durch das Gemeinschaftsrecht weitestgehend geschont und nur in Randbereichen tangiert, täuscht:<sup>14)</sup> Das gesamte nationale direkte Steuerrecht ist damit keine *domaine réservé* der Mitgliedstaaten, sondern wird von der mit

die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABI L 225/01 (20. 8. 1990) in der Fassung der Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005, ABI L 58/19 ff (4. 3. 2005) (FusionsRL, in Österreich insbesondere im UmgrStG umgesetzt).

<sup>10)</sup> Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABI L 225/6 ff (20. 8. 1990), in der Fassung der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003, ABI L 7/41 ff (13. 1. 2004) (Mutter-Tochter-RL, in Österreich umgesetzt durch § 10 Abs 2 KStG und § 94a EStG).

<sup>11)</sup> Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 157/49 ff (26. 6. 2003) (Zinsen-Lizenzgebühren-RL, in Österreich umgesetzt durch § 99a EStG).

<sup>12)</sup> Sogenannte *strict* oder *moderate sovereignty exception*, wonach die direkte Besteuerung vom Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten ausgenommen sei oder deren Einfluss auf das direkte Steuerrecht zumindest einen gewissen Grad der Harmonisierung voraussetze; siehe dazu zB *van Thiel*, Free movement of Persons and Income Tax Law (2002) 21 ff und 153 ff mwN; *Birk*, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121 (121 ff); dieser Ansatz wird auch in der Vorlagefrage des BFH im *Schumacker*-Fall (BFH 14. 4. 1993, I R 29/92, BFHE 170, 454, BStBl 1994 II 27) deutlich.

<sup>13)</sup> Siehe statt vieler EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 21.

<sup>14)</sup> Siehe zB *Tumpel*, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, in: *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 321 (321 ff);

Anwendungsvorrang ausgestatteten Gemeinschaftsrechtsordnung überlagert und jede einzelne Kompetenzausübung im Bereich der Besteuerung muss sich innerhalb des gemeinschaftsrechtlich zugestandenen Rahmens bewegen. Zu diesem Rahmen gehören vor allem die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten.

Die überragende Bedeutung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten („Marktfreiheiten“) auch für den Bereich der direkten Besteuerung wurde erstmals 1986 sichtbar, als der EuGH die Rechtsprechung zum Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten im berühmten *Avoir Fiscal-Urteil*<sup>15)</sup> auf das Steuerrecht ausdehnte. In diesem Verfahren gelangte der EuGH zu dem Ergebnis, dass die Nichterstreckung einer für französische Gesellschaften vorgesehenen Steuergutschrift (*avoir fiscal*) auf französische Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Auslandsgesellschaften dem Gemeinschaftsrecht widerspricht. Seit dieser Entscheidung in *Avoir Fiscal* hat sich die Rechtsprechung des EuGH mit unglaublicher Geschwindigkeit entwickelt und in den mittlerweile weit über 60 Urteilen<sup>16)</sup> zum Verhältnis des primären Gemeinschaftsrechts zum direkten Steuerrecht der Mitgliedstaaten durch sogenannte „negative Integration“ nicht nur zahlreiche Pfeiler des tradierten Systems grenzüberschreitender Besteuerung in Frage gestellt, sondern sich als der bislang effizienteste „Motor“ zur Überwindung von steuerlichen Hindernissen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten in der Gemeinschaft erwiesen. Während der potentielle Einfluss des Gemeinschaftsrechts zu Beginn der 1990er Jahre allgemein noch skeptisch betrachtet und erheblich unterschätzt wurde, hat sich durch das 1995 ergangene *Schumacker-Urteil*<sup>17)</sup> diese Sichtweise innerhalb kurzer Zeit erheblich geändert, zumal dadurch sowohl den nationalen Staatsgewalten als auch den Steuerpflichtigen die Bedeutung des Europarechts schlagartig bewusst gemacht worden ist.

Österreichs Beitritt zur Gemeinschaft am 1. 1. 1995<sup>18)</sup> ist genau in diese

Birk, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121 (124); treffend auch Drüen/Kahler, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, StuW 2005, 171 (171 f).

<sup>15</sup> EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich („Avoir Fiscal“).

<sup>16</sup> Siehe dazu jüngst die Übersicht bei G. Kofler, Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH, taxlex 2006, 13 (13 ff) (Teil I), und taxlex 2006, 63 (63 ff) (Teil II); weiters G. Kofler, Die Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht und ihre Bedeutung für Österreich, in: Keiller/Grumböck (Hrsg), EuGH-Judikatur aktuell (2006) 633 (633 ff).

<sup>17</sup> EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker.

<sup>18</sup> Das Bundesverfassungsgesetz über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union wurde aufgrund der unklaren österreichischen Verfassungsrechtslage rund um die Zulässigkeit einer staatsvertraglichen Gesamtänderung der Bundesverfassung bzw. der Notwendigkeit einer diesbezüglichen Volksabstimmung „vorsichtshalber“ einer Volksabstimmung unterzogen, bei der sich 66,64% der abstimmbaren Bevölkerung für den Beitritt aussprach; für die verfassungsrechtlichen

Phase der wachsenden Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH gefallen. Schon vor dem Beitritt hat Österreich daher Bemühungen gezeigt, das direkte Steuerrecht gemeinschaftskonform auszurichten,<sup>19)</sup> der Einfluss der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ist aber wohl dennoch unterbewertet worden. Der folgende Bericht soll den Einfluss der Rechtsprechung des EuGH auf das österreichische Ertragsteuerrecht, wie es im Einkommensteuergesetz (EStG)<sup>20)</sup> und im Körperschaftsteuergesetz (KStG)<sup>21)</sup> normiert ist und durch die Judikative und die Finanzverwaltung<sup>22)</sup> näher ausgelegt wird, analysieren.<sup>23)</sup> Fokussiert werden dabei sowohl die Auswirkungen auf die Tätigkeit von bloß beschränkt steuerpflichtigen „Steuerausländern“ in Österreich (*Inbound-Situationen*)<sup>24)</sup> als auch auf die Tätigkeit von unbeschränkt steuerpflichtigen „Steuerinländern“ im Ausland (*Outbound-Situationen*).<sup>25)</sup> Im Folgenden soll daher zunächst ein kurzer Überblick zur Besteuerung unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger im österreichischen Ertragsteuerrecht gelegt werden; eine detailliertere Analyse findet sich jeweils im Rahmen der Diskussion (potentieller) Konfliktbereiche des nationalen Steuerrechts mit dem Gemeinschaftsrecht in Kapitel III.

---

verfassungsrechtlichen Fragen siehe vor allem die ErlRV 1546 BlgNR XVIII. GP, sowie den Bericht des Verfassungsausschusses 1600 BlgNR XVIII. GP; für eine ausführliche Analyse siehe Janko, Gesamtänderung der Bundesverfassung (2004) 397 ff.

<sup>19)</sup> So wurde beispielsweise die gemeinschaftsrechtliche FusionsRL bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs in der Stammfassung des UmgrStG weitgehend berücksichtigt; siehe nur Staringer, Die Zukunft des Umgründungssteuerrechts, in: Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 219 (221). Ähnliches gilt für die rasche Implementation der Mutter-Tochter-Richtlinie durch das EU-AnpG (BGBI 681/1994); siehe dazu etwa Quantschnigg, Kurzdarstellung der steuerlichen EU-Anpassungsgesetze außerhalb der Umsatzsteuer, RdW 1994, 221 (221 ff).

<sup>20)</sup> Einkommensteuergesetz 1988, BGBI 400/1988 in der Fassung BGBI I 161/2005.

<sup>21)</sup> Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBI 401/1988 in der Fassung BGBI I 161/2005.

<sup>22)</sup> Wie beispielsweise in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000, AÖF 232/2000 in der Fassung AÖF 114/2006) oder den Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR 2001, AÖF 70/2000 in der Fassung AÖF 89/2006); diese Auslegungsbehelfe und auch andere ministerielle Erledigungen sind unter <https://findok.bmf.gv.at/> abrufbar.

<sup>23)</sup> Siehe bereits die Analysen der Rechtsprechung bei G. Kofler, Die Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht und ihre Bedeutung für Österreich, in: Keiler/Grumböck (Hrsg), EuGH-Judikatur aktuell (2006) 633 (633 ff), sowie G. Kofler, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, ÖStZ 2006/218, 106 (106 ff) (Teil 1), und ÖStZ 2006/299, 154 (154 ff) (Teil 2).

<sup>24)</sup> Unten Kapitel III.B.

<sup>25)</sup> Unten Kapitel III.C.

## B. Die Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger

### 1. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen

Das österreichische Steuerrecht unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht; daneben findet sich die Kategorie der fingiert unbeschränkten Steuerpflicht, die in Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Schumacker*<sup>26)</sup> eingeführt wurde.<sup>27)</sup> Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.<sup>28)</sup> Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (sogenanntes Welteinkommens- bzw Universalitätsprinzip). In Österreich ansässige natürliche Personen unterliegen solcherart mit ihrem weltweiten Einkommen der progressiven, bis zu 50%igen Einkommensteuer,<sup>29)</sup> die durch das Einkommensteuergesetz (EStG)<sup>30)</sup> geregelt ist. Nach § 2 Abs 1 EStG ist der „*Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat*“, wobei das EStG als Einkommen den Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs 3 taxativ aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich von Verlusten,<sup>31)</sup> Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie gewisser Freibeträge definiert (§2 Abs 2 EStG).<sup>32)</sup> Das EStG unterscheidet in § 2 Abs 3 sieben Einkunftsarten, nämlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§21), Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§22), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§23), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§25), Einkünfte aus Kapitalvermögen (§27), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§28) und taxativ aufgezählte

<sup>26)</sup> EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

<sup>27)</sup> Dazu sogleich unten Kapitel III.B.1.a).

<sup>28)</sup> §26 der Bundesabgabenordnung, BGBl 194/1961 in der Fassung BGBl I 161/2005. Davon abweichend wird auf Basis einer Rechtsverordnung (BGBl II 528/2003) ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger unter gewissen Voraussetzungen dann nicht als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn er zwar einen Wohnsitz in Österreich hat, diesen aber weniger als 70 Tage im Jahr nutzt.

<sup>29)</sup> Hinzzuweisen ist an dieser Stelle darauf, dass Personengesellschaften, gleichgültig, ob für die Partner eine Haftungsbeschränkung besteht, als transparente Gebilde behandelt werden und die Einkünfte direkt den beteiligten natürlichen oder juristischen Personen zugerechnet werden; siehe § 3 KStG und § 23 Abs 2 EStG.

<sup>30)</sup> Einkommensteuergesetz 1988, BGBl 400/1988 in der Fassung BGBl I 161/2005.

<sup>31)</sup> Verluste sind innerhalb des selben Steuerjahres zunächst innerhalb der jeweiligen Einkunftsart und sodann mit Überschüssen aus den anderen Einkunftsarten auszugleichen; allerdings ist bei manchen Einkünften der Verlustausgleich auf Gewinne aus derselben Einkunftsart beschränkt; so zB nach § 30 Abs 4 und § 31 Abs 5 EStG für Verluste aus der Veräußerung von Privatvermögen.

<sup>32)</sup> Vor der endgültigen Veranlagung der Jahressteuer hat der Steuerpflichtige Vorauszahlungen

sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG. Fallen Einkünfte nicht unter eine der sieben Einkunftsarten, so sind sie nicht steuerbar (zB Lottogewinne).

Das EStG differenziert weiter danach, wie die Einkünfte zu ermitteln sind; danach unterscheidet man in „betriebliche Einkunftsarten“, die ersten drei Einkunftsarten, und in „außerbetriebliche Einkunftsarten“, die folgenden vier Einkunftsarten. Bei den betrieblichen Einkunftsarten, dh bei Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb, ist der „Gewinn“ zu ermitteln, bei dessen Errechnung Betriebsausgaben, Abschreibungen etc gewinnmindernd berücksichtigt werden; bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten, dh bei nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstigen Einkünften iSd §29 EStG, ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln („Überschussrechnung“). Diese Unterscheidung zwischen den betrieblichen und den außerbetrieblichen Einkunftsarten ist deshalb von höchster Relevanz, weil Überschüsse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen grundsätzlich nur im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten steuerbar und steuerpflichtig sind; im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten werden demgegenüber nur Spekulationsgeschäfte, dh Veräußerungsgeschäfte, bei denen zwischen der Anschaffung und der Veräußerung eine Mindestdauer von 10 Jahren bei Grundvermögen bzw 1 Jahr bei sonstigem Vermögen (zB Wertpapieren) noch nicht abgelaufen ist, sowie die Veräußerung von mindestens 1%igen Beteiligungen an Körperschaften als sonstige Einkünfte nach § 29 iVm §§ 30, 31 EStG angesehen. Umgekehrt besteht nur im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten nach §§ 21, 22 und 23 EStG die Möglichkeit des Verlustvortrages in zukünftige Steuerperioden: Nach § 18 Abs 6 EStG können Verluste – unabhängig davon, ob es sich um „normale“ Verluste oder solche aus Veräußerungsgeschäften handelt – zeitlich unbeschränkt in zukünftige Steuerperioden vorgetragen werden, dabei allerdings nicht mit mehr als 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte des fraglichen Jahres verrechnet werden, so dass unabhängig von der Höhe der Verluste zumindest ein Viertel der jährlichen Einkünfte der Besteuerung unterliegt (§ 2 Abs 2b EStG).

Eine wichtige Besonderheit, die bei natürlichen Personen sowohl den betrieblichen wie auch den außerbetrieblichen Bereich betrifft, ist die Endbesteuerung von Kapitalerträgen nach §§ 93 ff EStG: Dividenden, Zinsen, Erträge aus Investmentfonds etc mit einem gewissen Inlandsbezug unterliegen einer Quellensteuer von 25% (sogenannte Kapitalertragsteuer), die zu einer Abgeltung der Einkommensteuer und damit zu einer finalen, bloß 25%igen

---

zu leisten, die entweder durch vierteljährliche Zahlungen des Steuerpflichtigen selbst oder durch einen Steuerabzug (etwa bei Arbeitnehmern) erfolgen.

Besteuerung von Kapitaleinkommen führt (sogenannte Endbesteuerung);<sup>33)</sup> umgekehrt ist der Abzug von Kosten im Zusammenhang mit solchen endbesteuerten Erträgen gesetzlich ausgeschlossen (§ 20 Abs 2 EStG).

## 2. Unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen

In Österreich ansässige juristische Personen, wie etwa Aktiengesellschaften (AG) oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), unterliegen mit ihrem weltweiten Einkommen der 25%igen Körperschaftsbesteuerung,<sup>34)</sup> die durch das Körperschaftsteuergesetz (KStG)<sup>35)</sup> geregelt ist. Eine Körperschaft ist dann in Österreich ansässig, wenn sie entweder ihren statutarischen Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung in Österreich hat; Ort der Geschäftsleitung ist jener Ort, wo die leitenden Entscheidungen der Körperschaft getroffen werden. Grundsätzlich ist jede Körperschaft ein eigenes Steuersubjekt und wird unabhängig von ihren Gesellschaftern besteuert; eine gesetzliche Durchbrechung dieses strengen Trennungsprinzips ist allerdings durch die Möglichkeit einer Option zur Gruppenbesteuerung vorgesehen.<sup>36)</sup> Generell ist die Besteuerung auf Ebene der Körperschaft wesentlich durch § 7 Abs 3 KStG geprägt, der für Kapitalgesellschaften (zB AG, GmbH) fingiert, dass alle Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG darstellen; im Rahmen der Einkommensermittlung folgt das Körperschaftsteuergesetz aber abgesehen von wenigen Spezialbestimmungen<sup>37)</sup> – weitgehend dem Einkommensteuerrecht.

Zu bemerken ist schließlich, dass Dividenden und andere Gewinnausschüttungen auf Ebene der Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind; entsprechen daher grundsätzlich abzugsfähige Zahlungen,

<sup>33)</sup> Optional besteht die Möglichkeit zur Veranlagung dieser Erträge (§ 97 Abs 4 EStG), wobei Dividenden und andere Gewinnausschüttungen insofern begünstigt sind, als auf sie nur der halbe Durchschnittssteuersatz, der sogenannte „Halbsatz“ angewendet wird (§ 37 Abs 4 EStG); siehe dazu unten Kapitel III.C.1.

<sup>34)</sup> Nach § 24 Abs. 4 KStG haben – europarechtskonform (EuGH 27. 2. 2001, C-113/99, Slg 2001, I-471, *Schmid*; VwGH 27. 2. 2001, 2001/13/0030, ÖStZ 2001/527) und verfassungskonform (VfGH 15. 10. 1997, B 2195/97, ÖStZB 1998, 91; VfGH 5. 3. 1998, B 2419/97, ÖStZB 1998, 860) – unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (zB AG und GmbH) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 AktG, § 6 GmbHG) zu entrichten (also 1.750 /Jahr bei der GmbH und 3.500 /Jahr bei der AG); für unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft erhöht sich dieser Betrag auf 5.452 /Jahr, für die ersten vier Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht vermindert er sich auf 1.092 /Jahr.

<sup>35)</sup> Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl 401/1988 in der Fassung BGBl I 161/2005.

<sup>36)</sup> Dazu unten Kapitel III.C.5.

<sup>37)</sup> So steht beispielsweise nach der Sonderregelung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG der Verlustvortrag ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die wirtschaftliche Identität der Körperschaft – zu der auch die Eigentümerstruktur gehört – nicht mehr gegeben ist (sogenannter „Mantelkauf“). Der

wie etwa Zinsen oder Lizenzgebühren, nicht dem *Arm's Length*-Standard, wird eine Umqualifikation in verdeckte, nicht abzugsfähige Ausschüttungen vorgenommen.<sup>38)</sup> Systematisch verbindet hier das österreichische Steuerrecht die Besteuerung der Körperschaften mit jener der individuellen Dividendenempfänger durch ein *schedulares Shareholder Relief System*: Das Einkommen der Körperschaft unterliegt zunächst der proportionalen 25%igen Besteuerung auf Körperschaftsebene; Dividenden und andere Gewinnausschüttungen an natürliche Personen werden sodann dem 25%igen Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung oder – optional – dem halben Steuersatz unterworfen. In Summe werden damit ausgeschüttete Körperschaftsgewinne mit einer Steuer von 43,75% belastet, was unter dem Höchststeuersatz der Einkommensteuer liegt und damit insofern die Einschaltung einer Körperschaft sogar gegenüber der direkten Einkommenserzielung in Form eines Einzelunternehmens begünstigt. Werden Dividenden demgegenüber an eine andere Körperschaft ausgeschüttet, so sieht §10 Abs 1 KStG eine Befreiung auf Ebene der empfangenden Körperschaft vor. Unter gewissen Voraussetzungen sind nach §10 Abs 2 KStG auch Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften an inländische Muttergesellschaften bei diesen von der Körperschaftsteuer befreit, wobei sich diese Befreiung – im Unterschied zum nationalen Kontext – auch auf Veräußerungsgewinne erstreckt (§10 Abs 3 KStG), sofern der Steuerpflichtige keine Option zur Steuerpflicht ausgeübt hat. Mit der Steuerfreiheit geht allerdings ein steuerliches Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste einher; eine Ausnahme besteht lediglich für den Untergang der ausländischen Gesellschaft durch Liquidation oder Insolvenz, wobei diesem prinzipiell steuerwirksamen Verlust die steuerfreien Beteiligungserträge der vorangegangenen fünf Jahre gegenzurechnen sind. Überdies ist die Anti-Missbrauchsbestimmung des §10 Abs 4 KStG zu beachten: Von der grundsätzlichen Befreiung nach § 10 Abs 2 und 3 KStG wird nämlich zur indirekten Anrechnung der ausländischen Steuer übergegangen, wenn die ausländische Tochtergesellschaft in ihrem Sitzstaat niedrig besteuert wird und passiv tätig ist (sogenannter „Methodenwechsel“ oder „switch-over“)<sup>39)</sup>

---

klassische Fall eines steuerlich motivierten Mantelkaufs ist die entgeltliche Übertragung von „leeren Hülsen“ von Körperschaften, also von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt haben und von der nur mehr das Rechtskleid der juristischen Person samt deren Verlustvorträge verblieben ist,

<sup>38)</sup> Vgl VwGH 30. 5. 2001, 99/13/0024, ÖStZB 2002/334; VwGH 29. 1. 2003, 98/13/0055, ÖStZB 2003/300.

<sup>39)</sup> Siehe dazu ausführlich unten Kapitel III.C.6.

### 3. Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Auslandsaktivitäten unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher und juristischer Personen ist durch zwei Rechtskreise geprägt: *Einerseits* besteht ein dichtes Netz von knapp 70 bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, *andererseits* gewährt Österreich weitreichende unilaterale Entlastung. Die österreichische Abkommenspraxis zeichnet sich durch eine starke Anlehnung an das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) sowie den Kommentar zum OECD-MA aus. Abweichungen vom OECD-MA werden von österreichischer Seite nur als gerechtfertigt angesehen, wenn sie im Interesse der Kernverhandlungsziele nötig sind.<sup>40)</sup> Der österreichische Ansatz zeichnet sich hier dadurch aus, dass vor allem in den jüngeren Abkommen für aktive Einkünfte generell die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vorgesehen ist,<sup>41)</sup> selbst wenn der Abkommenspartner die Anrechnungsmethode für die Entlastung seiner Ansässigen wählt; lediglich für passive Einkünfte (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) führt Österreich eine Entlastung in Form der Anrechnung der ausländischen Quellensteuer durch.

Andererseits bildet § 48 BAO die gesetzliche Basis für – im Ermessen des Bundesministers für Finanzen stehende – einseitige Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommens- und Körperschaftsteuer. Im Bericht der „Primarolo-Gruppe“ zum Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung wurde § 48 BAO allerdings als potentiell steuerschädliche Maßnahme identifiziert, weil die Reichweite der Bestimmung dem Bundesminister für Finanzen die Möglichkeit eines einseitigen Steuererlasses durch Anwendung der Befreiungsmethode auch im Verhältnis zu Staaten mit einem niedrigen Steuerniveau eröffnete.<sup>42)</sup> Aus diesem Grund wurde die Anwendung des § 48 BAO durch eine Verordnung<sup>43)</sup> präzisiert. Die Verordnung schafft Ansprüche des einzelnen Steuerpflichtigen auf die Anwendung unilateraler Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Grob umrissen ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsbesteuerung die generelle Entlastung von internationaler Doppelbesteuerung in allen Fällen vorgesehen, in denen mit dem betreffenden

---

<sup>40)</sup> Wie beispielsweise die Förderung der Wirtschaftsbeziehungen durch Verzicht auf die Quellenbesteuerung oder lediglich moderate Quellenbesteuerung oder die Erhöhung der Rechtssicherheit, etwa durch Berücksichtigung gewerblich tätiger Musiker und Sportler in der Künstlerklausel.

<sup>41)</sup> Siehe zur Handhabung im Falle von Verlusten unten Kapitel III.C.4.

<sup>42)</sup> Wiewohl die Bestimmung in der Praxis nicht in „steuerschädlicher“ Weise angewendet wurde; siehe beispielsweise EAS 2007 = SWI 2002, 256; EAS 1834 = SWI 2001, 242.

<sup>43)</sup> BGBl II 474/2002.

Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen in Geltung steht.<sup>44)</sup> Die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt ist dabei für „aktive Einkünfte“ anzuwenden. Für andere Einkünfte (insbesondere Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) ist die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuern unter ländereweiser Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages („*per-country-limitation*“) zu vermeiden.

### C. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

Das Pendant zur soeben kurz umrissenen unbeschränkten Steuerpflicht ist die beschränkte Steuerpflicht nach §1 Abs 3 EStG. Ihr unterliegen jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Die Einkunftsarten des § 98 EStG bestehen dabei im Wesentlichen aus einem aus den §§ 21 bis 28, 30 und 31 EStG übernommenen Grundtatbestand und einem inländischen Anknüpfungspunkt (zB einer Betriebsstätte im Inland, der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit im Inland, der Bezug von Dividenden aus österreichischen Gesellschaften oder die Veräußerung von inländischen Grundstücken oder wesentlichen Beteiligungen an österreichischen Gesellschaften), der die Einkünfte als inländische qualifiziert (sog Territorialitätsprinzip). Die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht wird entweder durch Steuerabzug oder durch Veranlagung erhoben. Ist ein Steuerabzug vorzunehmen, ist die Einkommensteuer damit abgegolten oder eine (nachträgliche) Veranlagung von Amts wegen oder auf Antrag durchzuführen. Maßgeblich für den Steuerabzug sind die §§ 70, 93 und 99 EStG: § 70 EStG normiert den Lohnsteuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht, § 93 EStG, der den 25%igen Steuerabzug vom Kapitalertrag regelt, hat auch für die beschränkte Steuerpflicht Geltung, § 99 EStG zählt speziell für die beschränkte Steuerpflicht besondere Fälle auf, in denen die Einkommensteuer durch einen 20%igen Steuerabzug erhoben wird (sog „Ausländersteuer“).<sup>45)</sup> In all diesen Fällen haftet der Abzugsverpflichtete für die Abfuhr der Steuer. Der Steuerabzug ist dabei in der Regeln von den Bruttoeinnahmen vorzunehmen,<sup>46)</sup> dh Betriebsausgaben bzw Werbungskosten finden beim Steuerabzug keine

<sup>44</sup> Voraussetzung ist, dass die Steuerpflichtigen im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15% beträgt.

<sup>45</sup> Hier ist zu beachten, dass § 99 EStG nicht den Kreis der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte erweitert, sondern lediglich normiert, in welchen Fällen die Einkommensteuer für Einkünfte iSd § 98 EStG durch Steuerabzug erhoben wird; siehe zB VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0135, ÖStZB 1998, 141.

<sup>46</sup> Ausdrücklich §§ 70 Abs 2 Z 2, 93 Abs 5, 99 Abs 2 EStG.

Berücksichtigung.<sup>47)</sup> Dies kann oftmals darin resultieren, dass die abgezogene Steuer den Gewinn bzw Überschuss des beschränkt Steuerpflichtigen übersteigt und damit zu einer erheblichen „Überbelastung“ führt. Daher kann der Steuerpflichtige seit dem AbgÄG 2004<sup>48)</sup> seine Betriebsausgaben bzw Werbungskosten optional im Rahmen einer Veranlagung geltend machen.<sup>49)</sup> Im Rahmen einer solchen Veranlagung nach §102 EStG bestehen aber zahlreiche Unterschiede zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen: Betriebsausgaben und Werbungskosten sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie mit Einkünften iSd § 98 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; in manchen Fällen besteht darüber hinaus das Erfordernis eines inländischen Besteuerungsnachweises;<sup>50)</sup> Sonderausgaben sind nur abzugsfähig, soweit sie sich auf das Inland beziehen, und der Verlustvortrag steht nur für Verluste zu, die in inländischen, betrieblich tätigen Betriebsstätten entstanden sind, ist aber auch dann nur zulässig, wenn der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt.<sup>51)</sup> Die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht ist grundsätzlich nach dem normalen Steuertarif und in der Regel ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu ermitteln, wobei zur Eliminierung der – nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zu gewährenden – Null-Steuerzone dem Einkommen 8.000i (hinzuzurechnen sind.<sup>52)</sup>

Die Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen ausländischen juristischen Personen bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Einkunftsarten gem § 98 EStG (§ 21 Abs 1 KStG). Ist im Inland keine Betriebsstätte der ausländischen Körperschaft vorhanden, so gilt grundsätzlich die isolierende Betrachtungsweise („Isolationstheorie“) und die Steuerpflicht der ausländischen Kapitalgesellschaft bestimmt sich nicht nach dem Erscheinungsbild im Ausland oder der Rechtsnatur des Leistnden, sondern ausschließlich nach dem Inhalt der erbrachten Leistung und den objektiven Verhältnissen im Inland. Unterhält die ausländische Körperschaft jedoch eine inländi-sche Betriebsstätte oder besitzt im Inland gelegenes unbewegliches Vermögen, liegen insoweit betriebliche Einkünfte vor. Eine

---

<sup>47)</sup> Zur möglichen gemeinschaftsrechtlichen Problematik dieses Bruttoquellensteuerabzugs und der flankierenden Haftung des Abzugsverpflichteten nach §§ 82, 95 und 100 EStG siehe unten Kapitel III.B.1.b).

<sup>48)</sup> Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 180/2004.

<sup>49)</sup> Dazu unten Kapitel III.B.1.b).

<sup>50)</sup> Siehe aber auch unten Kapitel III.B.1.b).

<sup>51)</sup> Dazu unten Kapitel III.B.1.c).

<sup>52)</sup> Siehe zu dieser, auf dem Schumacker-Urteil basierenden Regel sogleich unten Kapitel III.B.1.b).

differenzierte Regelung besteht hinsichtlich der Schachtelpflichten des § 10 Abs 1, Abs 2 und Abs 3 KStG: Die Befreiung des § 10 KStG ist für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften grundsätzlich nicht anzuwenden.<sup>53)</sup> § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG sieht aber auf Grund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit und dem daraus abgeleiteten Verbot von Betriebsstättendiskriminierungen eine Ausnahme hinsichtlich Beteiligungen in einer Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft vor; diesfalls ist § 10 KStG sinngemäß anzuwenden.<sup>54),55)</sup> Soweit ein allfälliger Kapitalertragsteuerabzug nach §§ 93 ff EStG bzw der besondere Steuerabzug nach § 99 EStG nicht zur Steuerabgeltung führt, wird die ausländische Körperschaft mit ihren beschränkt steuerpflichtigen Einkünften veranlagt. Dabei steht den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ein Sonderausgabenabzug zu, für den Verlustvortrag ist allerdings dieselbe Einschränkung wie im Einkommensteuerrecht zu beachten.<sup>56)</sup>

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass die in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Aufteilung der Besteuerungsrechte die inländische Steuerpflicht der beschränkt Steuerpflichtigen selbstverständlich einschränken kann (zB durch Reduktion der Quellensteuer auf Dividenden), wobei unter gewissen Voraussetzungen unmittelbar an der Quelle eine abkommenskonforme Entlastung von der österreichischen Besteuerung hergestellt und damit ein Rückerstattungsverfahren unterbleiben kann.<sup>57)</sup>

## **II. Die Anwendung der Grundfreiheiten durch nationale Gerichte**

### **A. Das direkte Steuerrecht im österreichischen Gerichtssystem**

Seit dem 1. 1. 2003 ist das österreichische Rechtsmittelverfahren im Abgabenrecht und auf dem Gebiet des Finanzstrafrechts neu geregelt. Durch das AbgRmRefG 2002<sup>58)</sup> wurde der Unabhängige Finanzsenat geschaffen, der an die Stelle der bisher innerhalb der Finanzverwaltung eingerichteten Rechtsmittelabteilungen der Finanzlandesdirektionen trat. Als erste

<sup>53)</sup> § 21 Abs 1 Z 1 KStG; siehe auch VfGH 17. 10. 1991, B 1291/90, FJ 1992, 145.

<sup>54)</sup> Eingefügt durch BGBl 1994/681.

<sup>55)</sup> Siehe dazu unten Kapitel III.B.2.

<sup>56)</sup> Siehe dazu aber unten Kapitel III.B.1.c).

<sup>57)</sup> Siehe die DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III 92/2005.

<sup>58)</sup> Abgabenrechtsmittelreformgesetz 2002, BGBl I 97/2002.

Berufungsinstanz ist der Unabhängige Finanzsenat (UFS)<sup>59)</sup> unter anderem für sämtliche Berufungen gegen Bescheide der Finanzämter und Finanzlandesdirektionen im abgabenbehördlichen Berufungsverfahren zuständig;<sup>60)</sup> andere Berufungsinstanzen, wie zB nach dem Muster eines *Advance Tax Board*, bestehen in Österreich nicht. Gegen eine Entscheidung des UFS im Bereich des direkten Steuerrechts kann der Steuerpflichtige allerdings von Rechts wegen eine Beschwerde an den Verfassungs- und/oder den Verwaltungsgerichtshof erheben, die vom jeweiligen Höchstgericht - bei Erfüllung der formalen Voraussetzungen - gehörig werden muss;<sup>61)</sup> ein System des *appeal by leave* ist dem österreichischen Steuerrecht daher fremd.

Dem EuGH obliegt nach Art 234 Abs 1 EG das Monopol der „*Auslegung dieses Vertrags*“. Wird also der Gerichtshof von einem nationalen Gericht im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art 234 EG angerufen („konkrete Normenkontrolle“), so legt er das Gemeinschaftsrecht - also beispielsweise die Grundfreiheiten - verbindlich aus.<sup>62)</sup> Im Falle bestehender Zweifel an der Anwendung oder Auslegung von Gemeinschaftsrecht sind im steuerlichen Bereich aus österreichischer Sicht der Verfassungsgerichtshof (VfGH) und der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) zur Vorlage an den EuGH verpflichtet.<sup>63)</sup> Demgegenüber ist der Unabhängige Finanzsenat als erste

<sup>59)</sup> Der Unabhängige Finanzsenat gliedert sich in sieben lokale Außenstellen, nämlich jene in Feldkirch, Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Linz, Salzburg und Wien.

<sup>60)</sup> Sämtliche Entscheidungen des UFS sind nunmehr unter <https://findok.bmf.gv.at/>. abrufbar, wenngleich diese erst unlängst der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wurden und bis vor wenigen Monaten lediglich der Finanzverwaltung zugänglich waren.

<sup>61)</sup> Entscheidungen des VfGH und des VwGH sind unter <http://www.ris.bka.gv.at/> abrufbar.

<sup>62)</sup> Der EuGH ist nicht zur Entscheidung über die Vereinbarkeit einer nationalen Maßnahme mit dem Gemeinschaftsrecht befugt; er kann jedoch dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts geben, die es diesem ermöglichen, die Frage der Vereinbarkeit für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zu beurteilen; vgl zB EuGH 14. 7. 1994, C-438/92, Slg 1994, I-3519, *Rustica Semences* - Tz 10; EuGH 11. 8. 1995, C-63/94, Slg 1995, I-2467, *Belgapom* - Tz 7; EuGH 3. 10. 2000, C-58/98, Slg 2000, I-7919, *Corsten* - Tz 24.

<sup>63)</sup> Siehe zB *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht (1998) 160. Zumal gemeinschaftsrechtliche Fragestellungen erst in jüngerer Vergangenheit vermehrt die nationalen Gerichte erreichen, besteht noch nicht viel praktische Erfahrungen mit der *CILFIT*-Ausnahme für *acte-clair*-Fälle im Bereich des direkten Steuerrechts (vgl EuGH 6. 10. 1982, 283/81, Slg 1982, 3415, Srl *CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA*). Der Verfassungsgerichtshof legt hier insofern einen engen Maßstab an, als er im Rahmen der Präjudizialitätsanalyse eine „offenkundige“ Verdrängung fordert (siehe zB VfGH 15. 10. 2004, G 49/04, VfSlg 17.342/2004). Andererseits haben der Verwaltungsgerichtshof sowie die UFS oftmals Gemeinschaftsrecht unmittelbar zu Gunsten des Steuerpflichtigen angewendet, selbst wenn noch kein vergleichbarer Fall vom EuGH entschieden worden war; siehe unten Kapitel II.B. und Kapitel III.

Berufungsinstanz zwar zur Vorlage berechtigt,<sup>64)</sup> nicht aber verpflichtet.<sup>65)</sup> In der praktischen Handhabung lässt sich diesbezüglich festhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof seiner Vorlageverpflichtung auch im Bereich des direkten Steuerrechts bisher durchaus in erfreulicher Weise nachgekommen ist, während der Unabhängige Finanzsenat im Bereich des direkten Steuerrechts bisher stets aus Eigenem entschieden hat.<sup>66)</sup>

## **B. Die Judikatur der österreichischen Gerichte im Bereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten im direkten Steuerrecht**

Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das direkte Steuerrecht ergibt sich aus dem Umstand, dass jede Grundfreiheit - überwiegend seit dem Ablauf der Übergangszeit am 31. 12. 1969 - unmittelbar anwendbar ist,<sup>67)</sup> dem Einzelnen Rechte verleiht und als *lex superior* Vorrang vor dem untergeordneten nationalen Recht, aber auch anderen völkerrechtlichen Abkommen im Fall des

<sup>64)</sup> Zur Gerichtseigenschaft des UFS siehe EuGH 24. 6. 2004, C-278/02, Slg 2004, I-6171, *Handlbauer*; ausführlich Schlussanträge GA *Tizzano* 15. 1. 2004, C-278/02, Slg 2004, I-6171, *Handlbauer* - Tz 24 ff; vgl weiters EuGH 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*. Demgegenüber waren die „alten“ Berufungssenate, die mit dem AbgRmRefG 2002 (BGBI I 97/2002) durch die UFS abgelöst wurden, mangels Gerichtseigenschaft nicht vorlageberechtigt; dazu EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, Slg 2002, I-4573, *Schmid*; für die zuvor bestehende gegenteilige Ansicht siehe etwa *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht (1998) 160.

<sup>65)</sup> Rudimentäre Vorschriften für das Vorlageverfahren bestehen in § 38b VwGG für den Verwaltungsgerichtshof sowie in § 38a AVG für die UFS; mangels spezifischer Vorschriften muss sich der VfGH demgegenüber direkt auf Art 234 EG stützen; siehe auch *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht (1998) 160.

<sup>66)</sup> Siehe zur materiellen Handhabung sogleich unten Kapitel II.B.

<sup>67)</sup> Art 8 EWG-Vertrag; siehe zB EuGH 25. 7. 1991, C-353/89, Slg 1991, I-4069, *Kommission/Niederlande* - Tz 27 mwN (zu Art 49 EG). Während allerdings die Vorschriften über die Waren-, Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit und die Arbeitnehmerfreiheit ab dem Ende der Übergangsperiode am 31. 12. 1969 unmittelbar anwendbar sind, hat die Kapitalverkehrsfreiheit eine bewegtere Vergangenheit hinter sich: Art 67 EWGV wurde nicht als unmittelbar anwendbar betrachtet (EuGH 11. 11. 1981, 203/80, Slg 1981, 2595, *Casati* - Tz 10 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I-3955, *Svensson and Gustavsson* - Tz 5 ff). Der Richtlinie 88/361/EWG zur Implementierung dieses Artikels (ABl 1988 L 178/5 ff [8. 7. 1988]) wurde allerdings unmittelbare Wirkung ab 1. 7. 1990 zuerkannt (vgl EuGH 23. 2. 1995, C-358/93 und 416/93, Slg 1995, I-361, *Bordessa* - Tz 32 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I-3955, *Svensson and Gustavsson* - Tz 6). Mit Wirkung ab 1. 1. 1994 hat der Vertrag von Maastricht neue Bestimmungen über den Kapital- und Zahlungsverkehr in den EG-Vertrag eingeführt, nämlich ua Art 73b, der inhaltlich Art 1 der genannten Richtlinie übernommen hat. Nach dem Vertrag von Amsterdam, wurde Art 73b in Art 56 EG umnummeriert. Erst seit 1. 1. 1994 ist damit die Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit ein „gleichberechtigtes Mitglied“ im Konzert der Grundfreiheiten.

Normwiderspruchs beansprucht.<sup>68)</sup> Die Grundfreiheiten wirken allerdings nicht nur „negativ“, sondern auch „positiv“ in dem Sinne, dass ein Marktteilnehmer unmittelbar eine ihm gemeinschaftsrechtswidrig versagte Begünstigung (zB höhere Abzugsmöglichkeiten oder einen niedrigeren Steuersatz) für sich beanspruchen kann.<sup>69)</sup> Das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zu den nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten ist damit durch die Grundsätze der unmittelbaren Geltung und des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts geprägt,<sup>70)</sup> die bereits in den 1960er Jahren in den Rechtssachen *Van Gend & Loos*<sup>71)</sup> und *Costa/ENEL*<sup>72)</sup> vom EuGH judiziert wurden. Während aber die Anerkennung des Vorrangsanspruchs durch die Organe der Mitgliedstaaten ursprünglich Irritationen und Schwierigkeiten verursacht hatte,<sup>73)</sup> wurde der Grundsatz des Anwendungsvorrangs von existierendem und nachfolgendem Gemeinschaftsrecht vor existierendem und nachfolgendem nationalen Recht von Österreich beim Beitritt zur Gemeinschaft bereits als Bestandteil des rechtlichen Besitzstandes, des *acquis communautaire*, angesehen.<sup>74)</sup> Vor allem im direkten Steuerrecht wurde der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auch von den Gerichten weitgehend widerspruchsfrei akzeptiert und dem Steuerpflichtigen ein entsprechender Schutz gegen eine diskriminierende Besteuerung gewährt.<sup>75)</sup>

<sup>68)</sup> Dazu zB EuGH 22. 6. 1989, 103/88, Slg 1989, 1839, *Fratelli Constanzo SpA* - Tz 28 ff; ausführlich *Cordewener*, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten - Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzesystems der EG, DStR 2004, 6 (9 f); *Gammie*, The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union, BIFD 2003, 86 (88); *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 37 f.

<sup>69)</sup> Siehe etwa EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, *Terhoeve* - Tz 57; EuGH 15. 1. 1998, C-15/96, Slg 1998, I-47, *Schöning-Kougebetopoulou* - Tz 33 mwN.

<sup>70)</sup> EuGH 5. 2. 1963, 26/62, Slg 1963, 1, 25, *Van Gend & Loos*; EuGH 15. 7. 1964, 6/64, Slg 1964, 1251, 1269, *Costa/ENEL*; dazu jüngst zusammenfassend *Wunderlich/Albath*, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DStZ 2005, 547 (547 ff).

<sup>71)</sup> EuGH 5. 2. 1963, 26/62, Slg 1963, 1, 25, *Van Gend & Loos*.

<sup>72)</sup> EuGH 15. 7. 1964, 6/64, Slg 1964, 1251, 1269, *Costa/ENEL*.

<sup>73)</sup> Siehe etwa *Nettesheim in Grabitz/Hilf (Hrsg.)*, Das Recht der Europäischen Union III (2002) Art 249 Tz 43 ff.

<sup>74)</sup> Siehe ErlRV 1546 BlgNR XVIII. GP, sowie den Bericht des Verfassungsausschusses: 1600 BlgNR 18.GP. Trotz des generell anerkannten Vorrangs des Gemeinschaftsrechts auch vor nationalem Verfassungsrecht ist es umstritten, ob es einen sogenannten „integrationsfesten Verfassungskern“ gibt, der der Einwirkung des Gemeinschaftsrechts zu widerstehen vermag; siehe dazu *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 44 ff

<sup>75)</sup> Für steuerrechtliche Beispiele siehe unten Kapitel III, sowie etwa VFGH 15. 10. 2004, G 49/04, VfSIg 17.342/2004; VwGH 21. 10. 2004, 2003/13/0011, ÖStZB 2005/204; UFS Klagenfurt 30. 4. 2004, RV/0479-K/02; UFS Klagenfurt 27. 10. 2004, RV/0210-K/03; UFS Klagenfurt 28. 1. 2005, RV/0118-K/04; UFS Wien 26. 4. 2006, RV/1145-W/05.

Zum Kernbereich des Verhältnisses zwischen dem österreichischen Ertragsteuerrecht und den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten sind bisher aus Österreich lediglich drei Vorlagen an den EuGH gerichtet worden, die allesamt die Frage der Besteuerung von Dividenden ausländischer Körperschaften bei unbeschränkt Steuerpflichtigen betrafen: Die erste Vorlage in der Rechtssache *Schmid*<sup>76)</sup> blieb allerdings mangels Gerichtseigenschaft des vorlegenden (früheren) Berufungssenats unbeantwortet;<sup>77)</sup> der VwGH stellte jedoch bereits Mitte 2002<sup>78)</sup> in der Rechtssache *Lenz* im Wesentlichen identische Vorlagefragen, die vom EuGH Mitte 2004<sup>79)</sup> beantwortet wurden;<sup>80)</sup> derzeit ist beim EuGH noch die Rechtssache *Holböck*<sup>81)</sup> anhängig, in der die Frage nach der Gemeinschaftskonformität des früheren österreichischen Regimes der Dividendenbesteuerung, mit dem EuGH bereits in der Rechtssache *Lenz*<sup>82)</sup> für Binnenmarktsituationen befasst war, nunmehr im Verhältnis zu Drittstaaten aufgeworfen wird.<sup>83)</sup> Vor diesem Hintergrund könnte dem VwGH lediglich im Hinblick auf die nationale Missbrauchsklausel der Vorwurf gemacht werden, dass er in der extrem umstrittenen Situation einer gemeinschaftsrechtlich genehmigten Niedrigbesteuerung ohne näheres Problembeusstein zu Lasten des Steuerpflichtigen von einem *acte clair* und damit der Zulässigkeit der Anwendung der Missbrauchsklausel ausgegangen ist.<sup>84)</sup>

Der Unabhängige Finanzsenat war ebenfalls bereits mehrfach mit Fragen des Gemeinschaftsrechts befasst, hat aber bisher stets von einer Vorlage an den EuGH abgesehen. Allerdings zeigt die - erst junge - Rechtsprechung des UFS, dass dieser durchaus bereit ist, unmittelbar auf Basis der Grundfreiheiten auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu entscheiden; dieser Ansatz findet sich beispielsweise bei der Möglichkeit zur Veranlagung und damit zum

<sup>76</sup> EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, Slg 2002, I-4573, *Schmid*.

<sup>77</sup> Siehe auch soeben oben Kapitel II.A. zur nummehrigen Berufungsinstanz des Unabhängigen Finanzsenats.

<sup>78</sup> VwGH 27. 8. 2002, 99/14/0164, ÖStZB 2002/660.

<sup>79</sup> EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*.

<sup>80</sup> Dazu unten Kapitel III.C.1.

<sup>81</sup> Beim EuGH anhängig als Rechtssache C-157/05, *Holböck*; die Vorlagefrage ist in ABI C 143/26 (11. 6. 2005), abgedruckt.

<sup>82</sup> EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, *Lenz*; dazu ausf G. *Kofler*, ÖStZ 2004/757, 343 (343 ff mwN); *Polivanova-Rosenauer*, ET 2004, 416 (416 ff); *Toifl*, RdW 2004/448, 504; siehe auch die Information des BMF vom 30. Juli 2004 zu den „Auswirkungen des EuGH-Urtells vom 15.7.2004, C-315/02, *Lenz*“, SWK 2004, S 755.

<sup>83</sup> Praktisch dürfte sich diese Frage aufgrund der großzügigen Verwaltungspraxis auch für Drittstaatssituationen aber ohnehin nicht mehr stellen; siehe unten Kapitel III.C.1.

<sup>84</sup> VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, ÖStZ 2005/945, und dazu unten Kapitel III.C.2.

Geltendmachen von Aufwendungen oder zur Verwertung von Verlusten im Gefolge der *Gerritse*-Entscheidung,<sup>85)</sup> der Besteuerung von Auslandsdividenden im Gefolge der *Lenz*-Entscheidung,<sup>86)</sup> der diskriminierenden Unterscheidung zwischen nationalen und grenzüberschreitenden Schachtelbeteiligungen<sup>87)</sup> und der Unterscheidung für eine Begünstigung nach der Ansässigkeit des Arbeitgebers.<sup>88)</sup> Andererseits hat der UFS auch in durchaus umstrittenen Gebieten eine Relevanz des Gemeinschaftsrechts zu Lasten des Steuerpflichtigen verneint; dies betraf insbesondere die - vor der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *D*<sup>89)</sup> - ergangenen Entscheidungen zur „Meistbegünstigung“<sup>90)</sup> sowie Fragen der partiellen Nichtgewährung personenbezogener Begünstigungen<sup>91)</sup> und der Hereinverrechnung von Verlusten eines zuziehenden Steuerpflichtigen.<sup>92)</sup> Allerdings ist zu betonen, dass sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch der Unabhängige Finanzsenat zahlreiche, (auch) europarechtliche Fragestellungen bereits durch eine Auslegung des nationalen Rechts oder des Abkommensrechts zu Gunsten des Steuerpflichtigen lösen konnten; dazu zählen sowohl die Verwertung von „befreiten“ Betriebsstättenverlusten<sup>93)</sup> als auch die Ermöglichung des Verlustvortrages für beschränkt Steuerpflichtige.<sup>94)</sup>

### C. Exkurs: Die verfahrensrechtliche Implementation der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes

Eine durch den EuGH vorgenommene Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts entfaltet grundsätzlich *ex tunc*-Wirkung: Der EuGH erläutert und definiert die Bedeutung und Tragweite der betreffenden Vorschrift, so wie diese von ihrem Inkrafttreten an hätte verstanden und angewandt werden sollen. Allerdings kann der EuGH in Anbetracht des Erfordernisses der Rechtssicherheit *ausnahmsweise* die Möglichkeit für die Beteiligten einschränken, sich auf die in einem solchen Urteil vorgenommene

---

<sup>85</sup> UFS Wien 26. 4. 2006, RV/1145-W/05, und dazu unten Kapitel III.B1.b).

<sup>86</sup> Siehe zB UFS Klagenfurt 30. 4. 2004, RV/0479-K/02, sowie unten Kapitel III.C.2.

<sup>87</sup> UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04, und dazu unten Kapitel III.C.6.

<sup>88</sup> UFS Feldkirch 5. 10. 2005, RV/0016-F/04, und dazu unten Kapitel IV.A.

<sup>89</sup> EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D.

<sup>90</sup> UFS Linz 8. 4. 2005, RV/0263-L/04, UFS Wien 23. 6. 2005, RV/1799-W/03, sowie UFS Linz 17. 10. 2003, RV/0328-L/03, und dazu unten Kapitel III.B.3.

<sup>91</sup> UFS Klagenfurt 29. 6. 2005, RV/0026-K/05, und dazu unten Kapitel III.B.1.

<sup>92</sup> UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03, und dazu unten Kapitel III.C.3.

<sup>93</sup> Siehe unten Kapitel III.C.4.

<sup>94</sup> Siehe unten Kapitel III.V.1.c.).

Auslegung mit dem Ziel zu berufen, Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, die in der Vergangenheit in gutem Glauben begründet wurden; hiefür werden nach ständiger Rechtsprechung zwei wesentliche Kriterien geprüft, nämlich, dass die Betroffenen gutgläubig gehandelt haben und dass Schwierigkeiten von großer Tragweite bestehen.<sup>95)</sup> Trotz eines gescheiterten Vorstoßes des Vereinigten Königreichs im Jahr 1996<sup>96)</sup> zur Sicherung des nationalen Steueraufkommens wird dieser Aspekt der Einschränkung der „Rückwirkung“ angesichts der steigenden Komplexität der Vorlagen zum direkten Steuerrecht in Zukunft vermutlich immer mehr an Bedeutung gewinnen,<sup>97), 98)</sup> wenngleich diese Thematik bisher weder im österreichischen Schrifttum noch in der Praxis des Ertragsteuerrechts explizit aufgegriffen wurde.

Spricht der EuGH in einem konkreten Fall keine Limitierung der zeitlichen Wirkungen seines Urteils aus, so kann daher ein Gemeinschaftsrechtsverstoß - „rückwirkend“ - auch besondere gemeinschaftsrechtlich fundierte Ansprüche auslösen, wie etwa einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf (verzinste) Rückerstattung grundfreiheitswidrig erhobener Steuerbeträge<sup>99)</sup> oder - unter gewissen Voraussetzungen - die staatliche Verantwortlichkeit nach den *Francovich*-Prinzipien der Staatshaftung<sup>100)</sup>).<sup>101)</sup> Der Einzelne hat somit

<sup>95)</sup> Vgl dazu etwa EuGH 2. 2. 1988, 24/86, ECR 1988, 379, *Blaizot* - Tz 28 und 30; EuGH 16. 7. 1992, C-163/90, *Legros* - Tz 90; EuGH 15. 3. 2005, C-209/03, *Bidar* - Tz 66 ff; siehe zu den zeitlichen Dimensionen auch den Überblick bei *Driën/Kahler*, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, StuW 2005, 171 (180 f), sowie ausführlich *Kokott/Henze*, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen in Steuersachen, NJW 2006, 177 (177 ff).

<sup>96)</sup> Memorandum des Vereinigten Königreichs vom Juli 1996 betreffend „The European Court of Justice“.

<sup>97)</sup> In dieser Richtung bereits FG München 14. 2. 2005, 1 V 305/04, EFG 2005, 928; auch in der Rechtssache Meilicke betreffend das frühere deutsche Anrechnungssystem trat Generalanwalt *Tizzano* auf Basis der konkreten Umstände des Falles für eine beschränkte Rückwirkung ein; vgl Schlussanträge GA *Tizzano* 10. 11. 2005, C-292/04, *Meilicke* - Tz 31 ff. In diese Richtung jüngst Schlussanträge GA *Jacobs* 17. 3. 2005, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona* („IRAP“) - Tz 70 ff mwN, sowie die zweiten Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 14. 3. 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona* („IRAP“) - Tz 130 ff mwN, hinsichtlich einer potentiell mehrwertsteuerähnlichen italienischen Abgabe (IRAP), deren Summe sich in dem nach italienischem Recht „aufrollbaren“ Zeitraum auf 120 Milliarden Euro beläuft.

<sup>98)</sup> Für eine entsprechende Lockerung der Rechtsprechung plädierend *Wunderlich/Albath*, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DSZ 2005, 547 (552); kritisch aber *Vogel*, Der EuGH und die direkten Steuern, StuW 2005, 373 (375 f).

<sup>99)</sup> Siehe zu solchen Konstellationen EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* - Tz 86, 89; siehe auch EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, Slg 1999, I-579, *Dilexport* - Tz 23; EuGH 21. 9. 2000, C-441/98 und C-442/98, Slg 2000, I-7145, *Michailidis* - Tz 30.

<sup>100)</sup> EuGH 19. 11. 1991, C-6/90 und C-9/90, Slg 1991, I-5357, *Francovich*.

<sup>101)</sup> Siehe dazu im Kontext gemeinschaftsrechtswidriger Abkommensbestimmungen zB *G.*

Anspruch auf Erstattung von innerstaatlichen Abgaben, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurden,<sup>102)</sup> wobei der nationale Gesetzgeber nicht nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes, dem zufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem EG-Vertrag unvereinbar sind, eine Verfahrensregel erlassen kann, die speziell die Möglichkeiten auf Erstattung der unrechtmäßig erhobenen Abgaben einschränkt.<sup>103)</sup> Hinsichtlich der näheren Ausformung und Durchsetzung derartiger Rückerstattungsansprüche kommt es nämlich zu einer Verzahnung mit dem nationalen Verfahrensrecht. Zum effektiven Schutz der gemeinschaftsrechtlichen Ansprüche hat der EuGH die allgemeinen Rahmenbedingungen entwickelt, dass diese Ansprüche zum einen nicht ungünstiger behandelt werden dürfen als vergleichbare rein nationale Ansprüche („Äquivalenzgrundsatz“) und dass zum anderen die Ausübung der gemeinschaftsrechtlichen Positionen nicht durch das nationale Recht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert werden dürfen („Effektivitätsgrundsatz“).<sup>104)</sup>

Kann dem Gemeinschaftsrecht aus österreichischer Sicht nicht bereits im offenen Verfahren im Rahmen des Anwendungsvorranges zur Geltung verholfen werden, da das konkrete Steuerverfahren bereits rechtskräftig beendet wurde, kann die Finanzverwaltung in Form einer Ermessensentscheidung dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Bescheide grundsätzlich nach § 299 BAO aufheben und neue Sachbescheide erlassen.<sup>105)</sup>

---

<sup>102</sup> Siehe zB EuGH 11. 7. 2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325, *Marks & Spencer* - Tz 30 mwN; dazu auch jüngst *Lindemann/Hackemann*, Die Rückwirkung von EuGH-Urteilen unter besonderer Betrachtung des „Marks & Spencer“-Falls, IStR 2005, 786 (786 ff).

<sup>103</sup> Siehe zB EuGH 29. 6. 1988, 240/87, Slg 1988, 3513, *Deville* - Tz 13; EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, Slg 1999, I-579, *Dilexport* - Tz 38 f; EuGH 11. 7. 2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325, *Marks & Spencer* - Tz 36; EuGH 2. 10. 2003, C-147/01, Slg 2003, I-11365, *Weber's Wine World* - Tz 86.

<sup>104</sup> Siehe dazu EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft* and *Hoechst* - Tz 85; EuGH 24. 9. 2002, C-255/00, Slg. 2002, I-8003, *Grundig Italiana* - Tz 33; EuGH 2. 10. 2003, C-147/01, Slg 2003, I-11365, *Weber's Wine World* - Tz 103 ff.

<sup>105</sup> Vgl Rz 7377i EStR 2000; weiters BMF, ÖStZ 2004/886, 453, sowie vorgehend BMF, StInfo 2004/104 = ARD 5518/26/2004 (jeweils zu den Folgen des Lenz-Urteils); zum Ganzen und auch zur gemeinschaftsrechtskonformen Ermessensübung ausführlich *Althuber*, Gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an das nationale Abgabenverfahrensrecht, in: *Althuber/Toifl* (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 37 (49 ff).

Seit dem AbgRmRefG 2002<sup>106)</sup> kann auch der Steuerpflichtige eine solche Aufhebung nach § 290 BAO beantragen, wobei nach hA die Finanzverwaltung ihr Ermessen derart auszuüben hat, dass dem Gemeinschaftsrecht umfas-send Rechnung getragen wird.<sup>107)</sup> Derartige Aufhebungen nach § 299 BAO „*die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen*“, sind nach § 302 Abs 2 lit c BAO „*bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist*“, also innerhalb von fünf Jahren nach dem betreffenden Steuerjahr (§ 302 Abs 2 lit c BAO), *zulässig*. Demgegenüber kommt nach - zweifelhafter - Ansicht der UFS,<sup>108)</sup> der Finanzverwaltung<sup>109)</sup> und der hL<sup>110)</sup> eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens auf Basis des Vorfragentatbestand des § 303 Abs 1 lit c BAO regelmäßig mangels Parteienidentität nicht in Betracht.

### **III. Konfliktzonen zwischen dem österreichischen Ertragsteuerrecht und den Grundfreiheiten: Probleme und Lösungen**

#### **A. Vorbemerkungen**

Die durch den EuGH operationalisierten Grundfreiheitsgarantien des EG-Vertrages formen die tragenden Säulen der europäischen Wirtschaftsintegration im Binnenmarkt und verwirklichen damit in ihrem

<sup>106</sup> Abgabenrechtsmittelreformgesetz 2002, BGBl I 97/2002.

<sup>107</sup> Siehe dazu *Althuber*, Gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an das nationale Abgabenverfahrensrecht, in: *Althuber/Toifl* (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 37, 49 ff; *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 292 ff.

<sup>108</sup> UFS Wien 12. 2. 2003, RV/3963-W/02; UFS Wien 13. 2. 2003, RV/3964-W/02; anders allerdings UFS Klagenfurt 30. 4. 2004, RV/0479-K/02.

<sup>109</sup> Rz 7377i EStR 2000.

<sup>110</sup> *Ehrke*, EuGH-Vorabentscheidungsurteile als Grund für eine Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens? ÖStZ 2002/487, 293 (293 ff); *Ritz*, BAO<sup>3</sup> (2005) § 303 Rz 20; *Ehrke-Rabel*, Tatsächlich Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des EuGH-Urturts in der Rs Hermann? Zur Wirkung von EuGH-Urteilen in Vorabentscheidungsverfahren Getränkesteuern, SWK 2005, S 577 (S 577 ff); *Keppert/Bruckner*, Die Bedeutung der neuen EuGH-Judikatur für die anhängigen Getränkesteuerrückstellungsverfahren, SWK 2005, S 583 (S 583 ff); *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 287 ff; aA aber etwa *Schwarz/Fraberger*, Europarecht als „Steuerschlupfloch“? ecolex 1998, 165 (165 ff); *Beiser*, Die Wiederaufnahme aufgrund einer abweichenden Vorfragenbeurteilung durch den EuGH, ÖStZ 2005/851, 394 (394 ff).

jeweiligen Anwendungsbereich das in Art 3 Abs 1 lit c und Art 14 Abs 2 EG angelegte Binnenmarktkonzept,<sup>111)</sup> welches insbesondere die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten umfasst. Dabei ist den Grundfreiheiten aufgrund ihrer Fundierung durch die (klassisch-)neoklassische Vorstellung einer Wirtschaftsordnung daran gelegen, für eine optimale Allokation der Produktionsfaktoren im Gemeinschaftsraum zu sorgen;<sup>112)</sup> sie richten sich daher in ihrer wohlfahrtsmaximierenden Zielsetzung gegen nationale Maßnahmen, die eine grenzüberschreitende Wertschöpfung behindern oder eine nicht auf ökonomischen Daten beruhende Verzerrung der Investitionsentscheidung bewirken. Für wirtschaftliche Betätigungen mit grenzüberschreitendem Charakter wird damit aus ökonomischer Sicht die vollständige Beseitigung von Beschränkungen des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs postuliert.<sup>113)</sup> Dabei schützen Art 28, 29 EG den freien Warenverkehr, die Personenverkehrsfreiheit garantiert in ihren beiden Ausprägungen die Freizügigkeit von Arbeitnehmern innerhalb der Gemeinschaft (Art 39 EG) und die freie Niederlassung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Art 43 EG), Art 49 EG verhindert Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs und Art 56 EG steht Beschränkungen des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs entgegen.<sup>114)</sup> Grundvoraussetzung für das Eingreifen des Grundfreiheitsschutzes ist allerdings stets, dass die zu schützende Tätigkeit in irgendeiner Weise einen grenzüberschreitenden Charakter aufweist.<sup>115)</sup> Der persönliche Anwendungs- bzw Schutzbereich aller Grundfreiheiten ist grundsätzlich den Staatsangehörigen der EG-

<sup>111)</sup> Dazu zB *Cordewener*, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten - Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, DStR 2004, 6 (6 f).

<sup>112)</sup> Vgl aus dem steuerlichen Schrifttum etwa *Schön*, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, in: *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung DStJG 23 (2000) 191 (191 ff); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 16 ff mwN; *Rödder/Schönfeld*, Meistbegünstigung und EG Recht: Anmerkung zu EuGH vom 5. 7. 2005, C-376/03 („D.“), IStR 2005, 523 (525).

<sup>113)</sup> Zu den theoretischen Grundlagen ausführlich *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 17.

<sup>114)</sup> Zum - zumeist intuitiven - Anwendungsbereich der Grundfreiheiten siehe zB *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 38 ff; jüngst auch noch *Hahn*, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern, DStZ 2005, 469 (469 ff).

<sup>115)</sup> Siehe ausführlich zB *Jarass*, Elemente einer Dogmatik der Grundfreiheiten II, EuR 2000, 705 (706 f); *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 243; *Hahn*, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern, DStZ 2005, 433 (438 f); an diesem grenzüberschreitenden Element mangelte

Mitgliedstaaten eröffnet, also bei natürlichen Personen jedem „Unionsbürger“ iSd Art 17 EG,<sup>116)</sup> wobei dies auch für Gesellschaften sowie juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts gilt, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründet wurden und „ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben“. Während die Grundfreiheiten in ihrer Ausrichtung aber nur wirtschaftlichen Aktivitäten Schutz gewähren, tritt in der jüngeren Rechtsprechung auch der Schutz der allgemeinen Freizügigkeit nach Art 18 EG ergänzend hinzu.<sup>117)</sup>

Die Grundfreiheiten zeichnen sich nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung durch eine zweischneidige Struktur aus, die sich in einer *gleichheitsrechtlichen Komponente* und einer *freiheitsrechtlichen Komponente* ausdrückt und damit sowohl *diskriminierende* wie auch nicht *diskriminierende Beschränkungen*<sup>118)</sup> in den Wirkungsbereich des Gemeinschaftsrechts einbezieht.<sup>119)</sup> Die in ihrem Schutzbereich konvergierenden Grundfreiheiten erfassen nicht nur *offene* und *verdeckte* Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen durch den Gast- bzw Bestimmungsstaat, sondern generell jede nicht gerechtfertigte benachteiligende Behandlung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs gegenüber dem vergleichbaren innerstaatlichen Vorgang, und zwar unabhängig davon, von welchem der beteiligten Mitgliedstaaten diese diskriminierende Maßnahme

es nach Ansicht des EuGH im vieldiskutierten *Werner-Fall* (EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, *Werner*); dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 359 ff mwN.

<sup>116</sup> EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp* - 15 ff mwN.

<sup>117</sup> Siehe dazu ausführlich die Schlussanträge GA *Kokott* 30. 3. 2006, C-470/04, N.

<sup>118</sup> Selbstverständlich enthält jede Diskriminierung automatisch auch eine Beschränkung (siehe zB Schlussanträge GA *La Pergola* 24. 6. 1999, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* - Tz 18), umgekehrt aber natürlich nicht jede Beschränkung zugleich eine Diskriminierung (siehe nur *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht [2002] 286 mwN).

<sup>119</sup> Dazu insbesondere *Roth*, Die Niederlassungsfreiheit zwischen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot, in: *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729 (740 f); *Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (55 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 249 ff, 322 ff mwN; *G. Kofler*, Die Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht und ihre Bedeutung für Österreich, in: *Keiler/Grumböck* (Hrsg), EuGH-Judikatur aktuell (2006) 633 (633 ff); aA aber etwa *Englisch*, Zur Dogmatik der Grundfreiheiten des EGV und ihren ertragsteuerlichen Implikationen, StuW 2003, 88 (89 f), sowie *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 247 ff, anders beispielsweise auch *Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 181 (189 ff).

gesetzt wurde.<sup>120)</sup> In ihrer Ausrichtung als „Diskriminierungsverbote“ hat der EuGH die primärrechtlichen Grundfreiheiten somit schrittweise über ein Verbot der Benachteiligung ausländischer Staatsangehöriger auf Basis eines ad *personam*-Vergleichs zu einem weitgefassten Verbot der Benachteiligung von grenzüberschreitenden gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein landesinternen Wirtschaftsvorgängen auf Basis eines ad *rem*-Vergleichs fortentwickelt: Diskriminierungsverdächtig sind somit im Grunde alle Schlechterstellungen grenzüberschreitender Betätigungen, die aus Differenzierungen anhand der ausländischen Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit bzw des ausländischen Investitions- oder Tätigkeitsortes resultieren. Dadurch wird in Form des Verbots verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen nicht allein der traditionelle Kernbereich eines Gebotes der Inländergleichbehandlung im Bestimmungsstaat für „*Inbound*“-Situationen erweitert, sondern es wird zudem für „*Outbound*“-Situationen ein an den Herkunftsstaat adressiertes Verbot der Benachteiligung von Auslandsgegenüber vergleichbaren Inlandsaktivitäten hinzugefügt. Demgegenüber zielt das echte, freiheitsrechtliche Beschränkungsverbot (im engeren Sinne) auf den Schutz des Marktzu- und Marktabgangs auch vor nichtdiskriminierenden Beschränkungen ab. Im Steuerrecht hat der EuGH diesen Beschränkungsansatz (ieS) aber bisher lediglich auf steuerliche Formalpflichten angewandt.<sup>121)</sup> Es wäre aber wohl zu weit gehend, dem freiheitsrechtlichen Beschränkungsverbot für den Bereich der direkten Besteuerung *a priori* jede Bedeutung abzuerkennen.<sup>122)</sup> Gerade den potentiellen Einfluss auf Fragen der Mehrbelastungen der grenzüberschreitenden Tätigkeit - beispielsweise durch eine Doppelbesteuerung - wird man nämlich nicht generell verneinen können.<sup>123)</sup> Steht aber fest, dass eine nationale Steuernorm auf Tatbestandsebene eine

---

<sup>120)</sup> In diese Richtung auch *Farmer*, The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands? EC Tax Rev. 2003, 75 (77); vgl weiters *Lyal*, Non-discrimination and direct tax in Community law, EC Tax Rev. 2003, 68 (74).

<sup>121)</sup> Vgl EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations*; vgl weiters *Hinnekens*, The search for the framework conditions of the fundamental EC Treaty principles as applied by the European Court to Member States' direct taxation, EC Tax Rev. 2002, 112 (115 ff); *Farmer*, The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands? EC Tax Rev. 2003, 75 (78 ff).

<sup>122)</sup> So aber zB *Randelzhofer/Forsthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union I (2001) Vor Art 39-55 Tz 216.

<sup>123)</sup> Dazu ausführlich *G. Kofler*, Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2006, 62 (62 ff mwN).

relevante - diskriminierende oder nichtdiskriminierende - Beschränkung einer Grundfreiheit darstellt, verschiebt sich der Fokus auf die Frage, ob diese Beschränkung ge-rechtfertigt werden kann. Insofern ergibt sich aus der - dogmatisch wenig überzeugenden und im Fluss befindlichen<sup>124)</sup> - Rechtsprechung des EuGH zunächst, dass offene Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen nur unter den engen, im EG-Vertrag ausdrücklich vorgesehenen Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigt werden können.<sup>125)</sup> Demgegenüber sind alle anderen Beschränkungen einschließlich verdeckter Staatsangehörigkeitsdiskriminierungen der Rechtfertigung auch aufgrund ungeschriebener Rechtfertigungsgründe unter der wesentlich weiteren, im *Cassis-de-Dijon-Fall*<sup>126)</sup> entwickelten „rule of reason“ zugänglich.<sup>127)</sup> Da-nach müssen - wie der EuGH im insofern wegweisenden *Gebhard-Fall* zusammengefasst hat - nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, vier Voraussetzungen erfüllen: „Sie müssen in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden,<sup>128)</sup> sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist“.<sup>129)</sup> Erst Rechtfertigungsgrund und Verhältnismäßigkeit der Mittel zusammen ergeben die erforderliche Rechtfertigung für nationale Maßnahmen, die die Ausübung einer Grundfreiheit beschränken.

Das soeben vorgestellte Konzept hat der EuGH in seinen mehr als 60 Urteilen<sup>130)</sup> zum Verhältnis der Grundfreiheiten des primären

<sup>124)</sup> Für eine diesbezügliche Übersicht siehe etwa G. Kofler, Ramstedt: Benachteiligung von Beitragssanzahlungen an ausländische Rentenversicherer ist nicht mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar! ÖStZ 2003/874, 404 (406 ff); siehe auch Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 274 f mwN.

<sup>125)</sup> Art 39 Abs 3, 46 Abs 1 und 55 EG.

<sup>126)</sup> EuGH 20. 2. 1979, 120/78, Slg 1979, 649, *Rewe-Zentral GA* („Cassis-de-Dijon“).

<sup>127)</sup> Siehe dazu ausführlich Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 143 ff.

<sup>128)</sup> Verstanden als nicht offen nach der Staatsangehörigkeit diskriminierend; so ausdrücklich Schlussanträge GA Alber 24. 9. 2002, C-168/01, Slg 2003, I-9409, Bosal - Tz 41.

<sup>129)</sup> EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, *Gebhard* - Tz 37.

<sup>130)</sup> Siehe dazu jüngst die Übersicht bei G. Kofler, Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH, taxlex 2006, 13 (13 ff) (Teil I), und taxlex 2006, 63 (63 ff) (Teil II); weiters G. Kofler, Die Rechtsprechung des EuGH zum direkten Steuerrecht und ihre Bedeutung für Österreich, in: Keiler/Grumböck (Hrsg), EuGH-Judikatur aktuell (2006) 633 (633 ff).

Gemeinschaftsrechts zu einzelnen Bestimmungen oder Regimen des direkten Steuerrechts der Mitgliedstaaten einzelfallbezogen entwickelt. Allerdings ist bereits vorweg zu bemerken, dass zahlreiche dieser Judikaturlinien des EuGH nicht einmal einen indirekten Einfluss auf das österreichische Steuerrecht genommen haben oder nehmen werden: Mangels expliziter Unterkapitalisierungsregeln werden beispielsweise die Entscheidungen des EuGH in *Lankhorst-Hohorst*<sup>131)</sup> und den anhängigen Fällen *Lasertec*<sup>132)</sup> und *Thin Cap Group Litigation*<sup>133)</sup> kein direktes Echo im österreichischen Steuerrecht hervorrufen. Da Österreich keine Steuersatzdifferenzierungen im Betriebsstättenbereich vorsieht, ergaben sich weder aus *Royal Bank of Scotland*<sup>134)</sup> noch aus *CLT-UFA*<sup>135)</sup> unmittelbare Konsequenzen für das österreichische Steuerrecht. Auch im breiten Problembereich der CFC-Vorschriften, die der EuGH in den anhängigen Fällen *Cadbury Schweppes*,<sup>136)</sup> *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*<sup>137)</sup> und *Vodafone*<sup>138)</sup> untersuchen wird, werden sich für Österreich allenfalls Folgerungen für der Auslegung der generellen Anti-Missbrauchsvorschrift des § 22 der Bundesabgabenordnung (BAO) ergeben.<sup>139)</sup> Schließlich wird auch die Frage der gemeinschaftskonformen Ausdehnung nationaler Gemeinnützigeitsvorschriften, wie sie derzeit in *Stauffer*<sup>140)</sup> vor dem EuGH anhängig ist, vermutlich keinen Anpassungsbedarf offenbaren, zumal in Österreich bereits seit dem AbgÄG 1997<sup>141)</sup> Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Gemeinschaftsgebiet die abgabenrechtlichen Begünstigungen unter denselben Voraussetzungen wie inländische Körperschaften geltend machen können<sup>142)</sup> und auch keine überwiegende Förderung im Inland gefordert wird.<sup>143)</sup>

---

<sup>131</sup> EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002 I-11779, *Lankhorst-Hohorst*.

<sup>132</sup> C-492/04, ABII C 31/11 (5. 2. 2005).

<sup>133</sup> C-524/04, ABII C 57/20 ff (5. 3. 2005).

<sup>134</sup> EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland*.

<sup>135</sup> EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*.

<sup>137</sup> C-201/05, ABII C 182/27 f (23. 7. 2005).

<sup>138</sup> C-203/05, ABII C 182/29 (23. 7. 2005).

<sup>139</sup> Siehe dazu unten Kapitel III.B.1.b); für diesen Ansatz siehe auch Lang, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*, SWI 2006, 273 (273 ff).

<sup>140</sup> Siehe bereits Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 15. 12. 2005, C-386/04, *Stauffer*.

<sup>141</sup> BGBI I 1998/9.

<sup>142</sup> Siehe § 21 Abs 1 Z 1 iVm § 5 Z 6 KStG.

<sup>143</sup> Siehe § 34 Abs 1 BAO.

## B. „Inbound“-Situationen

Die in „Inbound“-Situationen typischerweise angesprochenen *verdeckten* Diskriminierungen resultieren regelmäßig aus einer benachteiligenden Ungleichbehandlung beschränkt Steuerpflichtiger durch den Quellenstaat. Zur Feststellung einer solchen tatbestandlichen Diskriminierung ist damit die Vergleichbarkeit von Situationen ein Kernbereich der Diskriminierungsrechtsprechung des EuGH.<sup>144)</sup> Sie verlangt die Bildung eines Vergleichspaares und die Identifikation des einschlägigen Vergleichskriteriums, des *tertium comparationis*, und resultiert im Wesentlichen in einer Verpflichtung des Quellenstaates, alle beschränkt Steuerpflichtigen in vergleichbarer Weise wie unbeschränkt Steuerpflichtige zu behandeln, soweit sie ihrer Besteuerungskompetenz unterliegen und selbst wenn sie die Staatsangehörigkeit des Quellenstaates haben.<sup>145)</sup> Generell wendet der EuGH einen engen Vergleichbarkeitstest insofern an, als er gewisse steuerrelevante Aspekte fokussiert und nicht auf die generelle Situation des Steuerpflichtigen abstellt.<sup>146)</sup> Innerhalb dieses Rahmens ist die bisherige Rechtsprechung aber keineswegs konsistent: Während der EuGH in manchen Verfahren die *rechtliche* Situation des Steuerpflichtigen in den Vordergrund rückt,<sup>147)</sup> fokussiert er in anderen die *tatsächliche* Situation<sup>148)</sup> oder vermengt beide Ansätze in einer Gesamtbetrachtung.<sup>149)</sup>

<sup>144)</sup> Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* - Tz 30; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* - Tz 17; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* - Tz 40; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* - Tz 26 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind* - Tz 21; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens* - Tz 32.

<sup>145)</sup> EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.

<sup>146)</sup> Dazu nur *Knobbe-Keuk*, Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions - Ban and Justification -, EC Tax Rev. 1994, 74 (77 f); für eine breitere Perspektive jüngst *Teixeira*, Intertax 2006, 50 (52). Die Vergleichbarkeitsprüfung ist auch kein „Alles-oder-Nichts“-Test: Denn selbst bei objektiv unterschiedlichen Situationen kann eine Diskriminierung nicht automatisch verneint werden, wenn das Ausmaß der Ungleichbehandlung im Hinblick auf die tatsächlich existierenden Unterschiede unverhältnismäßig ist; siehe EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* - Tz 47 ff; siehe bereits *Lyal*, Non-discrimination and direct tax in Community law, EC Tax Rev. 2003, 68 (68).

<sup>147)</sup> So etwa EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* - Tz 24 ff; deutlich EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* - Tz 58 ff; siehe dazu *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. - Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (370); *G. Kofler*, Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, ÖStZ 2005/949, 432 (436 f).

<sup>148)</sup> So etwa EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

<sup>149)</sup> So etwa EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens* - Tz 32 mwN.

Jedenfalls folgt aber aus dem vom EuGH verwendeten Vergleichbarkeitstest als Grundregel, dass konzeptionell auf die steuerliche Behandlung in *einem* Mitgliedstaat abzustellen ist und daher rechtliche Beurteilungen auszublenden sind, die sich in anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Tätigkeit ergeben.<sup>150)</sup> Insofern lässt sich auch von einer „*Kästchengleichheit*“ iS einer Gleichbehandlung in den einzelnen Teilmärkten des Binnenmarktes sprechen.<sup>151)</sup> Somit trifft zwar jeden der an einem grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgang beteiligten Mitgliedstaat eine Gleichbehandlungspflicht, dies allerdings unabhängig voneinander und nur innerhalb der jeweils eigenen Rechtsordnung.<sup>152)</sup> Entgegen dieser Grundregel findet sich in der Rechtsprechung aber in gewissen „Sonderkonstellationen“ auch eine über das Steuersystem des betroffenen Mitgliedstaates hinausgehende Einbeziehung der ausländischen Besteuerung in die Vergleichbarkeitsprüfung.<sup>153)</sup> Diesen Ansatz einer staatenübergreifenden Gesamtschau wählte der EuGH etwa in seiner *Schumacker*-Rechtsprechung zu personen- und familienbezogenen Steuerentlastungen, zumal die Feststellung der subjektiven Leistungsfähigkeit nur in einer über die Besteuerung in *einem* Mitgliedstaat hinausgehenden Gesamtbetrachtung erfolgen kann und damit auch die Einbeziehung ausländischer Steuerfaktoren erfordert.<sup>154)</sup>

---

<sup>150)</sup> Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 828 ff mwN; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 240; *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht? IStR 2005, 289 (292).

<sup>151)</sup> *Birk*, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, in: *Lehner* (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 63 (65 ff); *Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, in: *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (73 f); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 829; *Hey*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, StuW 2004, 193 (194).

<sup>152)</sup> Siehe auch *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 1 (6). Eine davon streng zu trennende Frage ist allerdings, ob eine rechtlich vorgegebene Kompensationsverpflichtung eines anderen Mitgliedstaates Einfluss auf die Diskriminierungsprüfung haben kann; dazu bereits *G. Kofler*, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil, ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff); ebenso nunmehr Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation - Tz 71 m FN 83*, sowie Schlussanträge GA *Geelhoed* 27. 4. 2006, C-170/05, *Denkavit International BV - Tz 30 ff.*

<sup>153)</sup> Siehe dazu die berechtigte Kritik zB bei *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 240 mwN.

<sup>154)</sup> Dazu sogleich Kapitel III.1.a.

## 1. Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen

### a) Persönliche Steuerbegünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige: Schumacker und § 1 Abs 4 EStG

Differenziert ein Steuersystem zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, ist ein gewisses Spannungsverhältnis zu den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten vorprogrammiert. Seit dem Urteil in *Schumacker*<sup>155)</sup> hat sich aber der Grundsatz heraukskristallisiert, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre subjektive Leistungsfähigkeit in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation sind und es daher zulässig ist, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche und familiäre Situation<sup>156)</sup> eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt, zumal dies grundsätzlich die Aufgabe des Wohnsitzstaates ist.<sup>157)</sup> Die Verpflichtung zur Berücksichtigung dieser Umstände 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“<sup>158)</sup> bzw seine „gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte“<sup>159)</sup> aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht.<sup>160)</sup> Mittlerweile hat der EuGH auch mehrfach klargestellt, dass ein Grundfreibetrag (zB eine Null-Steuerzone) jenen beschränkt Steuerpflichtigen vorenthalten werden kann, die sich nicht in einer *Schumacker*-Situation befinden.<sup>161)</sup>

---

<sup>155</sup> EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker*; siehe auch EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, *Gilly*; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind*; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, *Zurstrassen*; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin*; siehe jüngst EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D - Tz 26 ff (Ausdehnung der *Schumacker*-Doktrin auf die Vermögensteuer).

<sup>156</sup> Zur inhaltlichen Begrenztheit der *Schumacker*-Rechtsprechung auf personen- und familienbezogene Entlastungen siehe nur Schlussanträge GA *Léger* 9. 3. 2006, C-346/04, *Conijn* - Tz 33, sowie aus dem Schrifttum insb *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

<sup>157</sup> Ebenso Rz 4 EStR 2000; siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* - Tz 34; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* - Tz 23; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* - Tz 44.

<sup>158</sup> EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* - Tz 36.

<sup>159</sup> EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* - Tz 20.

<sup>160</sup> Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* - Tz 36 ff.

<sup>161</sup> 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-6443, *Wallentin* - Tz 19; dazu auch *G. Kofler*, *Gerritse*: EuGH bestätigt Generalanwalt - Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig! ÖStZ 2003/613, 307 (308 mwN).

Österreich hat die Vorgaben der *Schumacker*-Rechtsprechung durch das EU-AbgÄG<sup>162)</sup> in § 1 Abs 4 EStG in Form der fingiert unbeschränkten Steuerpflicht implementiert. Damit wird es unter gewissen Voraussetzungen auch beschränkt Steuerpflichtigen ermöglicht, in den Genuss der ansonsten bloß unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehenden Vergünstigungen (zB Null-Steuerzone, Absetzbeträge, Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen etc) zu kommen. Nach § 1 Abs 4 EStG werden auf Antrag nämlich auch jene Staatsangehörigen von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten<sup>163)</sup> mit ihren inländischen Einkünften iSd § 98 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, deren gesamte Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder deren nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000i<sup>164)</sup> betragen. Diese Rechtslage dürfte dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, zumal der EuGH in *Gschwind* das deutsche Pendant zum österreichischen § 1 Abs 4 EStG als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet hat.<sup>165)</sup>

Zahlreiche Fragestellungen rund um die *Schumacker*-Doktrin sind aber im Einzelnen noch ungeklärt:<sup>166)</sup> Spätestens in *De Groot*<sup>167)</sup> hat der EuGH durch seine Forderung der vollen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat eine proratarische Aufteilung der persönlichen Abzüge auf die verschiedenen Staaten der Einkünftezielung (sogenannte *fractional taxation*),<sup>168)</sup> abgelehnt. Offen ist daher zB die Behandlung von Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige seine Einkünfte in mehreren Mitgliedstaaten erzielt, sich aber in keinem in der *Schumacker*-Situation befindet und auch im Wohnsitzstaat nicht genügend Steuersubstrat zur vollen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse

<sup>162</sup> EU-Abgabenänderungsgesetz, BGBl 1996/798.

<sup>163</sup> Die Staatsangehörigkeit ist ausreichend, die Ansässigkeit in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat daher nicht gefordert. Allerdings ist es nicht möglich, § 1 Abs 4 EStG im Analogiewege auf Staatsangehörige von Staaten anzuwenden, die erst nach dem fraglichen Besteuerungszeitraum der EU beigetreten sind; siehe UFS Wien 4. 7. 2005, RV/0181-W/05 (betreffend einen slowakischen Staatsangehörigen für das Steuerjahr 2003).

<sup>164</sup> Früher 6.975 ; dazu kritisch, *Novacek*, RdW 2003/458.

<sup>165</sup> EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* - Tz 28; dazu Rz 36 EStR 2000.

<sup>166</sup> Zur Kritik an *Schumacker* jüngst ausführlich *Lang*, Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende? RIW 2005, 336 (336 ff); ausführlich zur *Schumacker*-Rechtsprechung *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

<sup>167</sup> EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

<sup>168</sup> Siehe für diesen Alternativvorschlag einer „*fractional taxation*“ nur *Wattel*, Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice, ET 2000, 210 (210 ff); *van Raad*, Non-

besteht. Wie der EuGH seine Rechtsprechung in solchen Fällen fortzuführen gedenkt und ob er dabei letztlich zu einem System der fraktionierten Besteuerung oder zu einer Berücksichtigungspflicht des Staates mit den überwiegenden Einkünften gelangen wird, bleibt daher abzuwarten. Zu den weiterhin offenen Problemen gehört beispielsweise auch die Auswirkung von im Ansässigkeitsstaat nicht steuerbaren oder steuerfreien Einkünften auf den - in § 1 Abs 4 EStG implementierten - 90%-*Schumacker*-Test im Tätigkeitsstaat. In der Rechtssache *Wallentin*<sup>169)</sup> hatte der EuGH entschieden, dass Einnahmen eines Steuerpflichtigen, die in seinem Wohnsitzstaat nicht steuerbar sind (konkret: Unterhaltsleistungen und Stipendien), bei der Berechnung der 90%-Grenze im Tätigkeitsstaat außer Betracht zu lassen sind, was freilich eher zu einer entsprechenden Berücksichtigungsverpflichtung des Tätigkeitsstaates führt.<sup>170)</sup> Keine derartige „Ausblendung“ zur Ermittlung der 90%-Grenze im Quellenstaat nahm der Gerichtshof aber in der Rechtssache *D* hinsichtlich des im Wohnsitzstaat belegenen und dort mangels existierender Vermögensbesteuerung nicht steuerpflichtigen Vermögens vor.<sup>171)</sup> Diese Inkonsistenz zwischen *Wallentin* und *D* hat bereits Anlass zu literarischer Kritik gegeben,<sup>172)</sup> zumal unklar ist, ob der EuGH zukünftig Einkommen oder Vermögen im Wohnsitzstaat für die Anwendung des *Schumacker*-Tests im Tätigkeitsstaat „ausblenden“ wird, wenn der Wohnsitzstaat die Entscheidung zur Nichtbesteuerung des betreffenden Einkommens oder Vermögens getroffen hat.<sup>173)</sup> Eine mögliche, vom EuGH aber nicht indizierte Differenzierungsmöglichkeit zwischen diesen beiden Fällen läge allenfalls darin, dass die fraglichen Beträge im *Wallentin*-Fall auch nach schwedischem Steuerrecht nicht steuerbar gewesen wären, während im Falle der Existenz der

Discriminatory Income Taxation of Non-Resident Taxpayers by Member States of the European Union: A Proposal, 26 Brook. J. Int'l L. 1481 (1490 ff) (2000-2001).

<sup>169</sup> EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin*.

<sup>170</sup> Dazu einerseits *G. Kofler*, *Wallentin*: Voller Grundfreibetrag in Schweden für einen deutschen Ferialpraktikanten ohne steuerbares Einkommen in Deutschland, ÖStZ 2004/829, 423 (425), und andererseits *Lang*, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 156 (163).

<sup>171</sup> EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* - Tz 39 ff; aA zuvor Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D* - Tz 63 ff, und dazu zustimmend *Schnitger*, Vermögensteuer-Freibeträge in Holland, weil keine Vermögensteuer in Deutschland, IStR 2004, 793 (801).

<sup>172</sup> *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *D*. - Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (367 f); *G. Kofler*, Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, ÖStZ 2005/949, 432 (434 f).

<sup>173</sup> Siehe auch die Kritik bei *G. Kofler/Schindler*, “Dancing with Mr. D”: The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the “D” Case, ET 2005, 530 (534 ff).

Vermögenssteuer in Deutschland im D-Fall dieses sehr wohl das Weltvermögen erfasst hätte.

Schließlich sei ein kurzer Exkurs auf eine weitere Konsequenz für den umgekehrten Fall der Tätigkeit eines unbeschränkt Steuerpflichtigen im Ausland erlaubt: Diesfalls zeigt nämlich das *De Groot*-Urteil, dass der Ansässigkeitsstaat personen- und familienbezogene Begünstigungen - sowohl im Bereich der Bemessungsgrundlage als auch im Bereich des Tarifs - unbeschränkt Steuerpflichtigen unabhängig von der Gefahr eines *salary splitting* nur mehr dann und insoweit verwehren darf, als die Berücksichtigungsverpflichtung nach der *Schumacker*-Rechtsprechung auf den Tätigkeitsstaat übergegangen ist oder sie dieser ganz oder teilweise freiwillig übernommen hat.<sup>174)</sup> Die in *De Groot* als gemeinschaftswidrig erkannte niederländische Bestimmung findet ihr österreichisches Pendant in § 33 Abs 10 EStG: Ist nämlich bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts bei Auslandseinkünften oder bei der Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrages ausländischer Steuern ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gem § 33 Abs 10 EStG im Wesentlichen nach Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen *tariflichen* Begünstigungen zu ermitteln.<sup>175)</sup> Entgegen der früheren Rechtsprechung des VwGH<sup>176)</sup> werden also durch § 33 Abs 10 EStG Absetzbeträge im Ergebnis anteilig den in- und ausländischen Einkünften zugeordnet: Resultat dieser Vorgehensweise ist daher - wie im *De Groot*-Fall -, dass persönliche Begünstigungen nur im anteiligen Verhältnis der in Österreich erzielten Einkünfte berücksichtigt werden.<sup>177)</sup> Diese Reflexwirkungen auf die abkommensrechtlichen Entlastungsmechanismen im Hinblick auf *tarifliche* personen- und familienbezogene Begünstigungen<sup>178)</sup> entsprechen daher

<sup>174)</sup> EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*; siehe zu dieser Konsequenz des *De Groot*-Urteils auch *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 98.

<sup>175)</sup> Zur diesbezüglichen Anwendung des § 33 Abs 10 EStG siehe etwa ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 55; Rz 813 LStR 2002; *H. J. Aigner/Reinisch*, Durchschnittssteuersatz für Progressionsvorbehalt und Anrechnungsmethode bei Einkünften aus Mitgliedstaaten, SWI 2002, 467 (470); VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0109, ecolex 2002/55 mit Anmerkung *G. Kofler*.

<sup>176)</sup> So zB VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283, ÖStZB 1991, 537; VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0131, ÖStZB 1992, 742.

<sup>177)</sup> Siehe zur alten Rechtslage auch *G. Kofler*, *De Groot*: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003/315, 184 (187 m FN 41).

<sup>178)</sup> Demgegenüber erscheint die von der hA vertretene Ansicht gemeinschaftsrechtskonform, dass außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben ausschließlich den inländischen Teil der Bemessungsgrundlage vermindern; siehe Rz 7601 EStR 2000; VwGH 11. 10. 1977, 1830/77, ÖStZB 1978, 90.

offensichtlich nicht dem Gemeinschaftsrecht.<sup>179)</sup>

### **b) Geltung des objektiven Nettoprinzips auch für Steuerausländer: *Gerritse*, die Reform der be-schränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004 und die Zukunft des Steuerabzugs**

In *Gerritse*<sup>180)</sup> erblickte der EuGH in der pauschalen Besteuerung der Bruttoeinkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen ohne Veranlagungsmöglichkeit einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die konkret anwendbare Dienstleistungsfreiheit. Anders als im Falle des in der *Schumacker*-Rechtsprechung fokussierten subjektiven Nettoprinzips muss also die für Steuerinländer geltende Besteuerung nach dem objektiven Nettoprinzip jedenfalls auch auf Steuerausländer ausgedehnt werden.<sup>181)</sup> Ebenfalls in *Gerritse* behandelte der EuGH die Frage des Pauschalsteuersatzes bei beschränkt Steuerpflichtigen und gelangte hier zu dem Ergebnis, dass ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde eine verbotene Diskriminierung darstellt.<sup>182)</sup> Der EuGH bestätigte damit die hA im Schrifttum, die aus dem *Asscher-Urteil*<sup>183)</sup> zu Recht ganz allgemein ableitet, dass benachteiligende differenzierte Steuersätze bei beschränkter bzw unbeschränkter Steuerpflicht nur mehr dann

<sup>179)</sup> Ebenso *H. J. Aigner/Reinisch*, Durchschnittssteuersatz für Progressionsvorbehalt und Anrechnungsmethode bei Einkünften aus Mitgliedstaaten, SWI 2002, 467 (471); *Mühlehner*, Berechnung des Progressionsvorbehaltes gem. § 33 Abs. 10 EStG widerspricht EG-Recht, SWI 2003, 61 (61 f); *G. Kofler*, De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖStZ 2003/315, 184 (187); *H.-J. Aigner/Reinisch*, Progressionsvorbehalt und Steuerabsetzbeträge - ein EU-Problem, SWI 2003, 539 (539 ff); aA *Loukota*, Progressionsvorbehalt und Steuerabsetzbeträge - ein EU-Problem? SWI 2003, 488 (488 ff); anders auch der UFS Klagenfurt 29. 6. 2005, RV/0026-K/05, allerdings basierend auf dem - im gegebenen Zusammenhang einer Diskriminierung vollkommen verfehlten - Argument, dass den Mitgliedstaaten die Tarifgestaltung gemeinschaftsrechtlich frei stehe.

<sup>180)</sup> EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse*; dazu 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); *Burgstaller/W. Loukota*, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger - Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall *Gerritse*? SWI 2003, 244 (244 ff).

<sup>181)</sup> Dazu ausführlich *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 (110).

<sup>182)</sup> EuGH 12. 6. 2003, 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 mit Anmerkung *Grams/Molenaar*.

<sup>183)</sup> EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*.

haltbar sind, wenn sie gerechtfertigt werden können.<sup>184)</sup>

Das Urteil in *Gerritse* hat die schon lange gehegten Bedenken gegen das frühere österreichische System der - außerhalb des § 1 Abs 4 EStG erfolgenden - Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger bestätigt, zumal etwa bei den Einkünften iSd § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ein 20%iger Bruttosteuerabzug vorzunehmen war, ohne dass dem beschränkt Steuerpflichtigen eine Veranlagung und damit eine Berücksichtigung seiner Aufwendungen ermöglicht wurde (§ 102 Abs 4 EStG). Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH ist der österreichische Gesetzgeber im AbgÄG 2004<sup>185)</sup> allerdings den Vorschlägen des Schrifttums ) weitgehend gefolgt und hat versucht, das System der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen.<sup>187)</sup> Offensichtlich sind die österreichischen Gerichte auch bereit, Steuerpflichtigen für Zeiträume vor dem In-Kraft-Treten dieser Neuregelungen<sup>188)</sup> in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung die Möglichkeit zur Veranlagung und damit zum Geltendmachen von Aufwendungen oder zur Verwertung von Verlusten.<sup>189)</sup>

Durch die Änderung des § 102 Abs 1 Z 3 EStG wurde zunächst die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ausgedehnt und durch den Entfall des § 102 Abs 4 EStG auch der Ausschluss von der Veranlagungsoption im Bezug auf die der Steuerabgeltung nach § 97 EStG unterliegenden Einkünften aufgehoben. Da aber - außerhalb des § 1 Abs 4 EStG - die Berücksichtigung des Existenzminimums nach der

<sup>184)</sup> So zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 896 f, 901 ff.

<sup>185)</sup> Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 180/2004.

<sup>186)</sup> Siehe zB *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 mwN); siehe zur deutschen Reaktion auf das *Gerritse*-Urteil (BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003, BStBl 2003 I 553) *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 (109 ff).

<sup>187)</sup> Dazu *G. Kofler*, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16 (16 ff); *Lang*, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 156 (156 ff); *G. Kofler*, Die beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen nach dem AbgÄG 2004, JAP 2004/2005, 174 (174 ff).

<sup>188)</sup> Die Änderungen in § 42 Abs 2 und § 102 EStG sind erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden (§ 124b 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 (§ 124b Z 112 EStG).

<sup>189)</sup> Siehe UFS Wien 26. 4. 2006, RV/1145-W/05.

Rechtsprechung grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist,<sup>190)</sup> nehmen beschränkt Steuerpflichtige nicht mehr zu Gänze an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone von 10.000i nach § 33 Abs 1 EStG<sup>191)</sup> teil, sondern lediglich im Ausmaß von 2.000i.<sup>192)</sup> Dies wird durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000i zur Bemessungsgrundlage erreicht (§ 102 Abs 3 EStG); entsprechend wurde der Grenzbetrag für die Steuererklärungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht auf 2.000i herabgesetzt (§ 42 Abs 2 EStG). Beschränkt Lohnsteuerpflichtige mit „inländischem“ Arbeitgeber (§ 70 Abs 2 Z 1 EStG) unterliegen zur Vermeidung von Differenzierungen in der Lohnverrechnung wie bisher dem auch für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden einheitlichen Lohnsteuertarif, wobei aber Freibeträge auf Grund eines Freibetragsbescheides nicht mehr berücksichtigt werden. Damit soll der Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 1 EStG der Brutto(lohn)besteuerung im Falle eines „ausländischen“ Arbeitgebers nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG angenähert werden.<sup>193)</sup> In beiden Fällen besteht auch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung, bei der allerdings der besondere „Tarif“ nach § 102 Abs 3 EStG zur Anwendung kommt. Schließlich ist mit dem AbgÄG 2004 die Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises als Voraussetzung für den Werbungskostenabzug (bei § 70 Abs 2 Z 2 EStG) bzw den Betriebsausgabenabzug (bei § 99 Abs 1 Z 1 EStG) entfallen, sofern der beschränkt steuerpflichtige Zahlungsempfänger in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat (mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)<sup>194)</sup> ansässig ist (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG).<sup>195)</sup> Dennoch erscheinen durch diese partielle

<sup>190)</sup> Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker*; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*.

<sup>191)</sup> Zur zulässigen Nichtberücksichtigung jener Absetzbeträge des § 33 EStG, die der Erfassung der familiären oder persönlichen Situation des Steuerpflichtigen dienen, siehe EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot - Tz 99 ff*; dazu *G. Kofler*, De Groot: Arbeitnehmerfrei-  
zügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat, ÖSZ 2003/315, 184 (186 mwN).

<sup>192)</sup> 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).

<sup>193)</sup> Allerdings begegnet wohl auch diese Differenzierung zwischen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit „inländischem“ Arbeitgeber und solchen mit „ausländischem“ Arbeitgeber ebenfalls gemeinschaftsrechtlichen Bedenken; dazu *G. Kofler*, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16 (18 m FN 28).

<sup>194)</sup> Derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen.

<sup>195)</sup> Zur europarechtlichen Kritik an der früheren Fassung ausführlich *Lang/W. Loukota*, Das

Änderung noch nicht alle gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen den Besteuerungsnachweis ausgeräumt.<sup>196)</sup>

Als eine verbleibende gemeinschaftsrechtliche „Problemzone“ sticht allerdings der Brutto-Steuerabzug nach § 99 EStG ins Auge. Sieht man hier vom - gleichermaßen für beschränkt wie unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden - Lohn- und Kapitalertragsteuerabzug ab, stellt sich trotz der umfassenden Veranlagungsmöglichkeit die europarechtliche 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) zur Sicherung des österreichischen Besteuerungsrechts beibehalten werden kann.<sup>197)</sup> Aus *Gerritse* ergibt sich nämlich nicht eindeutig, ob die Steuererhebung im Wege eines sich nach den Bruttoeinnahmen bemessenden Steuerabzugs und die sie flankierende Haftungsregelung auch dann gemeinschaftswidrig sind, wenn den Gebietsfremden die Möglichkeit zur Antragsveranlagung eröffnet wird.<sup>198)</sup> So könnte bereits eine als Vorauszahlung wirken die Steuererhebung im Wege des Steuerabzugs nach § 99 EStG und die Haftung des Abzugsverpflichteten (§ 100 Abs 2 EStG) den Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen benachteiligen und solcherart eine verbotene Diskriminierung darstellen.<sup>199)</sup> Einerseits führt der vorläufige Bruttosteuerabzug nämlich - gerade auch im Vergleich zu den auf eine Nettogröße bezogenen Einkommensteuervor-auszahlungen Gebietsansässiger - zu Liquiditätsnachteilen des Gebietsfremden oder sogar zu Situationen, in denen Gebietsfremde - anders als Gebietsansässige - Vorauszahlungen auf eine Steuerschuld leisten müssen, die

---

Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (72 ff).

<sup>196)</sup> Siehe *Lang*, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 156 (159 f); *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 171 ff.

<sup>197)</sup> Dazu *W. Loukota/Hohenwarter*, Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts - Die EuGH-Rechtssache *Scorpio*, SWI 2004, 539 (539 ff); siehe zB auch *G. Kofler*, *Gerritse*: EuGH bestätigt Generalanwalt - Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig! ÖStZ 2003/613, 307 (309 mwN).

<sup>198)</sup> Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878.

<sup>199)</sup> So zB *Haarmann/Fuhrmann*, Konsequenzen aus der EU-Rechtswidrigkeit der abgeltenden Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis für beschränkt Steuerpflichtige innerhalb der Europäischen Union, IStR 2003, 558 (559); *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 (115 f).

niemals entstehen wird.<sup>200)</sup> Andererseits können die Abzugspflichtung des Vergütungsschuldners und sein Haftungsrisiko in Wettbewerbsnachteilen der Gebietsfremden resultieren, da beim Engagement Gebietsansässiger vergleichbare Kosten und Risiken nicht entstehen. Allerdings sind in der Rechtssache *Scorpio* bereits Vorlagefragen des deutschen Bundesfinanz hofs (BFH) zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage beim EuGH anhängig.<sup>201)</sup> In implizitem Wider spruch zu den Schlussanträgen von GA Tizzano in der Rechtssache *Kommission/Belgien*<sup>202)</sup> hat GA *Léger* in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Scorpio*<sup>203)</sup> eine solche Bestimmung des sofortigen Bruttoabzugs mit nachfolgender Berücksichtigungsmöglichkeit von Aufwendungen nicht als Verletzung der Dienstleistungsfrei heit angesehen und gibt damit zu erkennen, dass ein sich aus der erst zeitlich späteren Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Rahmen eines nachfolgenden Veranlagungsverfahrens ergebender Liquiditätsnachteil keine relevante Grundfreiheitsbeschränkung darstellt; allerdings lässt sich den Schlussanträgen nicht eindeutig entnehmen, ob eine andere Sichtweise dann geboten ist, wenn vom Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen Vollstreckungshilfe gewährt wird, wie dies in der Gemeinschaft seit 2001 der Fall ist.<sup>204)</sup> Es bleibt daher zu hoffen, dass die Entscheidung des EuGH zeigen wird, ob in Zukunft

<sup>200)</sup> Dazu EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst- Tz 54.*

<sup>201)</sup> Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878, beim EuGH geführt als Rechtssache C-290/04, *Scorpio*; siehe auch W. Loukota/Hohenwarter, Die Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts - Die EuGH-Rechtssache *Scorpio*, SWI 2004, 539 (539 ff); Rust, Pending Cases Filed by German Courts II: The *Scorpio*, Centro Equestre, Conijn, Schwarz, and Meindl Cases, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), ECJ - Recent Developments in Direct Taxation (2006) 175 (177 ff).

<sup>202)</sup> Schlussanträge GA Tizzano 6. 4. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*; siehe dazu W. Loukota, Neue Schlussanträge des Generalanwalts beim EuGH zu den Abzugssteuern, SWI 2006, 206 (206 ff).

<sup>203)</sup> Schlussanträge GA *Léger* 16. 5. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.

<sup>204)</sup> Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABI L 73/18 (19. 3. 1976), vor allem geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern, ABI L 175/17 (28. 6. 2001) (Erstreckung auf direkte Steuern).

der nur für beschränkt Steuerpflichtige anwendbarer Steuerabzug nach § 99 EStG in irgendeiner Form - also etwa als Steuerabzug von den Nettoeinkünften - beibehalten werden kann. Im Hinblick auf dieses Vorabentscheidungsersuchen hat der VwGH auch ein bei ihm anhängiges Beschwerdeverfahren betreffend die Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG ausgesetzt.<sup>205)</sup>

### c) Diskriminierende Beschränkung des Betriebsstättenverlustvortrags in § 102 Abs 2 EStG?

Nach § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG steht der Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtigen nur hinsichtlich ihrer in österreichischen, betrieblich tätigen Betriebsstätten erwirtschafteten Verluste und auch nur insoweit zu, als der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt. Diese Regelung bezweckt, dass Österreich bei Unternehmen mit Steuerausländereigenschaft eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässt.<sup>206)</sup> Obwohl keine unmittelbar einschlägige Rechtsprechung des EuGH zu dieser Frage existiert, hat dieses Erfordernis eines negativen Welteinkommens nach zutreffender hA<sup>207)</sup> eine gemeinschaftsrechtlich verbotene Schlechterstellung von Steuerausländern zur Folge: Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu verwertende Verluste können wegen § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG oftmals nicht oder nur teilweise geltend gemacht werden, während unbeschränkt Steuerpflichtige den Verlustvortrag unter den Voraussetzungen des § 18 Abs 6 und 7 EStG<sup>208)</sup> stets in voller Höhe beanspruchen können.<sup>209)</sup>

---

<sup>205)</sup> Beschluss VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056.

<sup>206)</sup> Siehe zB Rz 8059 EStR 2000.

<sup>207)</sup> Siehe aus dem jüngeren Schrifttum zB *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 380 ff; *Tumpel*, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 55 (55 ff); *Hruschka/Bendlinger*, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmer, SWI 2003, 271 (271 ff); *Doralt/Ludwig*, EStG<sup>1</sup> (2005) § 102 Tz 37; *G. Kofler*, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16 (19).

<sup>208)</sup> Unbeschränkt Steuerpflichtige können durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Verluste, die in Perioden nach 1991 entstanden sind, unbeschränkt vortragen (§ 18 Abs 6 EStG). Allerdings können seit dem Steuerjahr 2001 Verluste allerdings nur mehr in Höhe von maximal 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte des jeweiligen Kalenderjahres verwertet werden (§ 2 Abs 2b EStG), was dazu führt, dass unabhängig von der Höhe der Verlustvorträge jedenfalls 25% der positiven Jahreseinkünfte versteuert werden.

<sup>209)</sup> Zur Regelung im Verhältnis zu Deutschland siehe ausführlich *Loukota*, Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung, SWI 2001, 163 (164 ff); dazu auch UFS Wien 6. 12. 2004, RV/2450-W/02.

Derzeit ist auf Ebene der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung allerdings lediglich gesichert, dass § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG nicht zur Anwendung kommen soll, wenn ein dem Art 24 Abs 3 OECD-MA nachgebildetes abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot eingreift;<sup>210)</sup> diesfalls ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist oder die doppelte Verlustverwertung vermieden wird, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen.<sup>211)</sup> Vor dem Hintergrund des in *Avoir Fiscal* und *Saint-Gobain*<sup>212)</sup> operationalisierten gemeinschaftsrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbot kann freilich nichts Anderes gelten, wenn (lediglich) die Grundfreiheiten des EG-Vertrages oder des EWR-Abkommens anwendbar sind, wenngleich diese Frage vom VwGH aufgrund ihrer Lösbartigkeit bereits auf Ebene der DBA-Diskriminierungsverbote bisher offen gelassen worden ist.<sup>213)</sup>

## 2. Beschränkte Steuerpflicht juristischer Personen

### a) Schachtelpflicht auch für Betriebsstätten: *Avoir Fiscal* und § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG

Die Betriebsstättenbesteuerung war schon mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH,<sup>214)</sup> zumal Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG ausdrücklich „*Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats*“ verbietet, „*die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind*“. Dementsprechend hat der EuGH bereits in *Avoir Fiscal*<sup>215)</sup> deutlich

<sup>210</sup> Rz 8059 EStR 2000; so unlängst auch UFS Wien 21. 3. 2005, RV/0495-W/04 (zum DBA Frankreich); UFS Wien 3. 8. 2005, RV/1266-W/04 (zum DBA Niederlande); siehe ausführlich aus der Sicht der Finanzverwaltung *Loukota*, Aktuelle Entwicklungen bei internationalen Umgründungen aus abkommensrechtlicher Sicht, in: *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 367 (386 ff).

<sup>211</sup> Siehe unlängst VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/36, wo ein Verlustvortrag in Österreich für den Fall gewährt wurde, dass eine doppelte Verlustverwertung durch die Verwendung der Anrechnungsmethode im Stammhaushalt ausgeschlossen ist.

<sup>212</sup> EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir Fiscal*“); EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*; dazu sogleich unten III.2.a. und III.2.b.

<sup>213</sup> Siehe VwGH 18. 11. 2003, 99/14/0011, ÖStZB 2004/462; VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/36.

<sup>214</sup> EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir Fiscal*“); EuGH 13. 7. 1993, C-330/91, Slg 1993, I-4017, *Commerzbank*; EuGH 12. 4. 1994, C-1/93, Slg 1994, I-1137, *Halliburton*; EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations and Singer*; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland*; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*; EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA*.

<sup>215</sup> EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir Fiscal*“).

gemacht, dass im Falle vergleichbarer Situationen die Gleichbehandlung der als Zweigniederlassung iSd Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG anzusehenden Betriebsstätte eines Gebietsfremden mit einem Gebietsansässigen gemeinschaftsrechtlich geboten ist. Eine solche Vergleichbarkeit ist dabei trotz der bestehenden zivil- und steuerrechtlichen Unterschiede zwischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten dann gegeben, wenn im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung das Besteuerungsrecht über die fraglichen Einkommensteile beansprucht wird.<sup>216)</sup>

Die Mitgliedstaaten müssen daher nach *Avoir Fiscal* ihre im *nationalen* Steuerrecht vorgesehenen Begünstigungen für ansässige Tochtergesellschaften - wie beispielsweise die Gewährung einer Anrechnung ausländischer Quellensteuer oder Körperschaftsteuer oder die Anwendung eines Schachtelpiviliegs - auf Betriebsstätten von gebietsfremden EU-Gesellschaften ausdehnen.<sup>217)</sup> Österreich ist diesen Anforderungen in § 21 Abs 1 Z 2a KStG grundsätzlich nachgekommen: So ist zwar die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften grundsätzlich nicht anzuwenden. Den Anregungen des Schrifttums<sup>218)</sup> folgend wurde allerdings in § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG<sup>219)</sup> die Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit insofern berücksichtigt,<sup>220)</sup> als § 10 KStG dann Anwendung findet, wenn die Beteiligung einer österreichischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft zuzurechnen ist. Dieses Ergebnis geht damit auch über das traditionelle Verständnis des Betriebsstättendiskriminierungsverbots des Art 24 Abs 3 OECD-MA hinaus.<sup>221)</sup>

<sup>216</sup> Dazu zB EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („Avoir Fiscal“)* - Tz 19 f; siehe auch EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* - Tz 29 ff; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* - Tz 48 f.

<sup>217</sup> Siehe nur *Kostense*, The *Saint-Gobain* case and the application of tax treaties. Evolution or revolution? EC Tax Rev. 2000, 220 (220); *Offermanns/Romanos*, Treaty Benefits for Permanent Establishments: The *Saint-Gobain* Case, ET 2000, 180 (188); *Martín Jiménez/García Prats/Calderón Carrero*, Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The *Saint-Gobain* Decision of the ECJ, BIFD 2001, 241 (243 f).

<sup>218</sup> *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 392 f.

<sup>219</sup> Eingefügt durch BGBI 1994/681.

<sup>220</sup> So ausdrücklich Rz 1462 KStR 2001; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG (1998) § 21 Tz 16. Die Materialien (ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP) begründen dies mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL, deren Anwendung auf Betriebsstätten damals allerdings höchst umstritten war und erst unlängst ausdrücklich geregelt wurde (siehe die Richtlinie 2003/123/EG, ABI L 7/41 ff [13. 1. 2004]).

<sup>221</sup> Obwohl der OECD-MK die Ausdehnung eines nationalen Anrechnungsmechanismus für ausländische Körperschaftsteuer (Art 24 Tz 42 f OECD-MK) bzw die Gewährung eines nationalen Schachtelpiviliegs (Art 24 Tz 29 ff OECD-MK) tendenziell befürwortend diskutiert, wird diese

Im Einzelnen ist allerdings ungeklärt, wie weit die durch *Avoir Fiscal* angedeutete „Freiheit der Rechtsformwahl“ im Gaststaat reicht. Gesichert erscheint aber zunächst, dass ein höherer Steuersatz auf Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften als auf inländische Gesellschaften unzulässig ist.<sup>222)</sup> Nach wie vor offen ist aber zB der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Betriebsstättengewinnermittlung; vor dem Hintergrund der umstrittenen abkommensrechtlichen Ausgangslage des Art 7 Abs 2 OECD-MA<sup>223)</sup> finden sich hier aber sowohl auf Ebene der Gemeinschaft als auch auf jener der OECD klare Tendenzen in Richtung einer weitreichenden Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte auch bei unternehmensinternen Sachverhalten.<sup>224)</sup> Umgekehrt dürfte es aber ausgeschlossen sein, dass eine ausländische Muttergesellschaft dadurch mit gemeinschaftsrechtlicher Relevanz beschwert wird, dass ihre Tochtergesellschaft im Gaststaat weniger vorteilhaft behandelt wird als eine dortige Betriebsstätte.<sup>225)</sup> Überdies können wohl für eine Betriebsstätte einer *natürlichen* Person auf der Basis der

Beurteilung letztlich den Mitgliedstaaten überlassen. Österreich folgt hier aber offenbar der OECD-MK angedachten progressiven Sichtweise; siehe etwa EAS 2404 = SWI 2004, 244.

<sup>222)</sup> Siehe EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA* - Tz 11 ff; so bereits bisher zB *Schön*, Freie Wahl zwischen Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft - ein Grundsatz des Europäischen Unternehmensrechts, EWS 2000, 281 (288); *Lausterer*, Das Ärgernis Betriebsstätten-Besteuerung, IStR 2001, 212 (212 ff).

<sup>223)</sup> Zu den zwischen einer absoluten und einer eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion schwankenden Ansätzen vgl nur *Hemmelerath* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Art 7 Rz 77 ff. Aufgrund der Wortgleichheit mit Art 7 Abs 2 OECD-MA pflanzt sich diese Auslegungsunsicherheit auch auf die Ebene der Schiedskonvention fort (siehe Art 4 Abs 2 des Übereinkommens 90/436/EWG, ABI L 225/10 ff [20. 8. 1990]; dazu auch *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> [2005] 589 f).

<sup>224)</sup> So auf Basis der Niederlassungsfreiheit *Hintsanen*, ET 2003, 114 (114 ff); ebenso *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Art 4 Rz 12; zumindest rechtspolitisch ebenso *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306/B (9. 6. 2005) - Anhang A, 6. Auch die Arbeiten auf OECD-Ebene gehen in Richtung einer weitreichenden „*fiction of independence*“; siehe OECD, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments - Part I (General Considerations) (2004) (abrufbar unter [www.oecd.org](http://www.oecd.org)); siehe dazu etwa *Ditz*, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, IStR 2005, 37 (37 ff); *Bennet/Dunahoo*, The Attribution of Profits to a Permanent Establishment: Issues and Recommendations, Intertax 2005, 51 (54 ff).

<sup>225)</sup> *Wattel*, Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality, EC Tax Rev. 2003, 194 (198); *Schnitger*, Möglichkeit zur Präzisierung des europarechtlichen Prinzips der Rechtsformwahlfreiheit und Körperschaftsteuerguthaben für Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften gemäß § 37 KStG - Vorlagefrage an den EuGH in der Rs. CLT-UFA, IStR 2004, 821 (824).

„Freiheit der Rechtsformwahl“ nicht jene Begünstigungen in Anspruch genommen werden, für die das nationale Steuerrecht oder Abkommensrecht des Betriebsstättenstaates den *Kapitalgesellschaftscharakter* des Zurechnungssubjekts voraussetzt, wie es insbesondere bei Schachtelpreiviliegen der Fall ist.<sup>226)</sup>

### **b) Saint-Gobain und die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung abkommensrechtlicher Betriebsstättendiskriminierungsverbote**

In *Saint-Gobain*<sup>227)</sup> trafen Prinzipien des Gemeinschaftsrechts und jene des internationalen Steuerrechts aufeinander: Während Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG die Niederlassung in Form einer Betriebsstätte jener in Form einer Tochtergesellschaft gleichstellt, wird abkommensrechtlich einer Betriebsstätte prinzipiell die Inanspruchnahme von Vorteilen verwehrt.<sup>228)</sup> Auf einer Linie mit seiner außersteuerlichen Rechtsprechung<sup>229)</sup> und in konsequenter Fortsetzung von *Avoir Fiscal* hat der EuGH das Gebot der Gleichbehandlung von Betriebsstätten in *Saint-Gobain* explizit auch auf *abkommensrechtliche* Begünstigungen ausgedehnt und dabei auch eine drohende Störung des einem Doppelbesteuerungsbekommen innewohnenden Gleichgewichts als Rechtfertigungsgrund abgelehnt. Einer inländischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft im Sinne des Art 48 EG sind daher im Falle objektiver Vergleichbarkeit auch die für ansässige Gesellschaften vorgesehenen abkommensrechtlichen Begünstigungen zu gewähren,<sup>230)</sup> und zwar unabhängig

<sup>226)</sup> So wohl auch EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA* - Tz 33; ebenso *Kemmeren*, Principle of Origin in Tax Conventions (2001) 188; *Lüdicke*, Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFS, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, and Stauffer Cases, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ - Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (132); zum Problem ausführlich Schnitger, The CLT-UFA Case and the “Principle of Neutrality of Legal Form”, ET 2004, 522 (524 ff).

<sup>227)</sup> EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

<sup>228)</sup> Siehe zur möglichen Wirkung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots aber Art 24 Tz 49 bis 54 OECD-MK

<sup>229)</sup> EuGH 27. 9. 1988, 235/87, Slg 1988, 5589, *Matteucci*; EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, *Gottardo*; EuGH 5. 11. 2002, C-467/98, Slg 2002, I-9519, *Kommission/Dänemark* („Open Skies“).

<sup>230)</sup> EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* - Tz 59; dazu nur *Schuch*, Gemeinschaftsrecht verschafft beschränkt Steuerpflichtigen Abkommensberechtigung, SWI 1999, 451 (451); *Jann/Toijl*, EuGH entscheidet über Abkommensberechtigung von Betriebstätten, SWI 1999, 488 (482); *Kostense*, The Saint-Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution? EC Tax Rev. 2000, 220 (222 f); kritisch hingegen *Avery Jones*, Flows of capital between the EU and third countries and the consequences of disharmony in European international tax law, EC Tax Rev. 1998, 95 (103).

davon, ob es sich konkret um ein Abkommen mit einem Mitgliedstaat oder mit einem Drittstaat handelt.<sup>231)</sup> Die zuvor angedachte und gemeinschafts-rechtlich wenig überzeugende Unterscheidung danach, ob eine Begünstigung im originär nationalen Recht oder im Völkervertragsrecht vorgesehen ist, ist damit jedenfalls überholt.<sup>232)</sup>

Solcherart hat *Saint-Gobain* aber nicht zur Folge, dass das Abkommen mit dem Quellenstaat auf die Betriebsstätte anwendbar und die Betriebsstätte als ansässige Person im Sinne des Art 1 iVm Art 4 OECD-MA angesehen wird.<sup>233)</sup> Vielmehr richtet sich die Niederlassungsfreiheit gegen das nationale Recht des Betriebsstättenstaates, der gehalten ist, die fraglichen und auch in zeitlicher Hinsicht anwendbaren Abkommensbegünstigungen zumindest durch unilaterale Maßnahmen auf die Betriebsstätte der beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person oder Gesellschaft zu erstrecken.<sup>234)</sup> Diese Verpflichtung wird man aber nicht nur für die im *Saint-Gobain*-Fall fraglichen Dividenden, sondern jedenfalls auch für Zinsen und Lizenzgebühren<sup>235)</sup> und darüber hinaus auch für alle anderen der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte bejahen können.<sup>236)</sup> In diesem weiten Sinne geht auch die österreichische

<sup>231)</sup> Siehe einerseits EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* - Tz 59, und EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, *Gottardo* - Tz 33 f (zu Drittstaatsabkommen), sowie andererseits EuGH 27. 9. 1988, 235/87, Slg 1988, 5589, *Matteucci* - Tz 16 (zu einem Abkommen zwischen Mitgliedstaaten).

<sup>232)</sup> Dazu etwa *de Weerth*, Das EuGH-Urteil Rs. C-307/97 „Saint Gobain“, IStR 1999, 628 (628); *Lausterer*, The Saint-Gobain Judgment of the ECJ, 4 EC Tax J. 1999, 45 (52); *Oliver*, Entitlement of a Permanent Establishment to Third State Treaty Benefits, BTR 2000, 174 (179).

<sup>233)</sup> Ebenso *Jann/Toifl*, EuGH entscheidet über Abkommensberechtigung von Betriebstätten, SWI 1999, 488 (492); *Jirousek*, Der Fall Saint-Gobain im Lichte der österreichischen DBA-Anwendungspraxis, ÖStZ 1999, 604 (606); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 689; *Göschl/Kovar/Wahrlich*, Dreiecksverhältnisse im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 111 (128 ff).

<sup>234)</sup> *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties (2002) 148.

<sup>235)</sup> Ebenso *Saß*, Verbote Steuerdiskriminierungen inländischer Betriebstätten aufgrund der Niederlassungsfreiheit in der EU, DB 1999, 2381 (2381 f); *Jirousek*, Der Fall Saint-Gobain im Lichte der österreichischen DBA-Anwendungspraxis, ÖStZ 1999, 604 (606 f); *Kostense*, The Saint-Gobain case and the application of tax treaties. Evolution or revolution? EC Tax Rev. 2000, 220 (223 ff); *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 10 Rz 178, Art 11 MA Rz 140 und Art 12 Rz 154; *Martín Jiménez/García Prats/Calderón Carrero*, Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ, BIFD 2001, 241 (241 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 689; *Zanotti*, Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of a PE: The Impact of the EC Fundamental Freedoms, ET 2004, 493 (497); wohl auch *Oliver*, Entitlement of a Permanent Establishment to Third State Treaty Benefits, BTR 2000, 174 (181) (Zinsen).

<sup>236)</sup> Umfassend auch *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der

Finanzverwaltung nunmehr davon aus, dass „*in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen [...] dieselben Abkommensvorteile aus mit dritten Staaten abgeschlossenen DBA, welche unbeschränkt Steuerpflichtige genießen, einzuräumen*“ sind.<sup>237)</sup>

### **3. Abkommensrechtliche Meistbegünstigung?**

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten wird im Schrifttum seit gut 15 Jahren heftig diskutiert, ob dem Gemeinschaftsrecht ein Verbot der horizontalen Diskriminierung zwischen zwei Gebietsfremden inhärent ist: Diese Fragestellung läuft darauf hinaus, ob das Gemeinschaftsrecht zu einer Form der „Meistbegünstigung“ im Rahmen von Doppelbesteuerungsbussen (DBA) insofern verpflichtet, dass zB der Quellenstaat zwei aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammende Investoren gleich behandeln und damit die jeweils günstigste Abkommenrechtslage (etwa den günstigsten Quellensteuersatz) gewähren muss. Die Meinungen in der Literatur rangierten zwischen einer klaren Befürwortung einer solchen „*Inbound-Meistbegünstigung*“ und einer vehementen Ablehnung einer solchen Verpflichtung,<sup>238)</sup> wobei sich die nationalen Gerichte bislang durchwegs auf die Seite der „Gegner“ geschlagen hatten.<sup>239)</sup> In diesem Sinne hat der UFS Linz<sup>240)</sup> eine gemeinschaftsrechtliche Meistbegünstigungsverpflichtung im Hinblick auf die Quellenbesteuerung von Ausschüttungen einer

Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306/B (9. 6. 2005) - Tz 27; ebenso *Kemmeren, Principle of Origin in Tax Conventions* (2001) 192.

<sup>237)</sup> Rz 7910 ESIR 2000. Zur entsprechenden Auslegung der DBA-Diskriminierungsverbote siehe etwa *Jirousek, Der Fall Saint-Gobain im Lichte der österreichischen DBA-Anwendungspraxis*, ÖStZ 1999, 604 (604 ff); weiters EAS 1611 = SWI 2000, 269;EAS 2157 = SWI 2003, 2.

<sup>238)</sup> Siehe die Übersicht zum Meinungsstand bei *G. Kofler/Schindler, "Dancing with Mr D"*: The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the "D" Case, ET 2005, 530 (530 ff); *Cordewener/Reimer, The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law - Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need?* ET 2006 239 (239 ff); umfassend zum Problem *G. Kofler, Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?* 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (1 ff) (2005).

<sup>239)</sup> Vgl BFH 31. 10. 1990, II R 176/87, BFHE 162, 374, BStBl 1991 II 161; BFH 26. 5. 2004, I R 54/03, BFHE 206, 332, BStBl 2004 II 767; siehe für Holland *Betten, Lower Courts Deny Application of Most-Favoured-Nation Clause: A Lost Opportunity?* ET 1997, 417 (417 ff); *de Graaf/Janssen, The implications of the judgment in the D case: the perspective of two non-believers*, EC Tax Rev. 2005, 173 (178 f).

<sup>240)</sup> UFS Linz 8. 4. 2005, RV/0263-L/04; siehe auch bereits UFS Linz 17. 10 2003, RV/0328-L/03.

österreichischen Tochtergesellschaft an ihre britische Muttergesellschaft ebenso verneint wie der UFS Wien<sup>241)</sup> im Hinblick auf die österreichische Quellensteuer auf Lizenzzahlungen nach Holland.

Wohl auch aufgrund der enormen potentiellen Konsequenzen für die mitgliedstaatlichen Fisci und das drohende „Chaos“ hat der EuGH den Befürwortern einer Meistbegünstigungsverpflichtung in den Rechtssachen *D*<sup>242)</sup> und *Bujara*<sup>243)</sup> allerdings unlängst eine deutliche Absage erteilt.<sup>244)</sup> In diesen Fällen ging es um die Frage, ob es den Niederlanden gemeinschaftsrechtlich gestattet ist, Deutschen jene personenbezogenen vermögens bzw einkommensteuerliche Freibeträge zu verwehren, die die Niederlande auf Basis des Diskriminierungsverbots im belgisch-niederländischen DBA einem Belgier in der selben faktischen Situation gewähren würden. Anders als Generalanwalt *Colomer*<sup>245)</sup> kam der EuGH hier zu dem Ergebnis, dass sich zwei in unterschiedlichen Mitgliedstaaten

---

<sup>241)</sup> UFS Wien 23. 6. 2005, RV/1799-W/03; kritisch *Hofbauer*, UFS verneint Geltung der Meistbegünstigung im Europarecht, SWI 2005, 376 (376 ff); siehe auch *Stefaner*, Tax Panel Denies Subsidiary 'Most Favoured Nation' Treatment, 39 Tax Notes Int'l 589 (589 f) (Aug. 15, 2005).

<sup>242)</sup> EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*; dazu aus dem österreichischen Schrifttum zB *G. Kofler*, Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, ÖStZ 2005/949, 432 (432 ff); *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *D* - Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (365 ff); *Petritz*, EuGH: Keine Meistbegünstigung im DBA-Recht, ecolex 2005, 642 (642 ff); *Schindler*, EuGH-Urteil in der Rechtssache *D* - Kann sich die Meistbegünstigung von diesem Schock erholen? taxlex 2005, 459 (459 ff); *G. Kofler/Schindler*, "Dancing with Mr. *D*": The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the "*D*" Case, ET 2005, 530 (530 ff).

<sup>243)</sup> EuGH 27. 10. 2005, C-8/04, *Bujara*. Der EuGH hat die Rechtssache *Bujara* aufgrund des vorangegangenen Urteils in der Rechtssache *D* im verkürzten Verfahren nach Art 104 § 3 seiner Verfahrensordnung (Verfahrensordnung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 19. Juni 1991, ABI L 176/7 [4. 7. 1991]) am 27. 10. 2005 per Beschluss entschieden. Am 15. 12. 2005 hat der EuGH allerdings mit Hinweis auf die am 5. 12. 2005 erfolgte Rücknahme der Vorlage durch das nationale Gericht die Streichung dieser aus dem Register beschlossen. Diese verwirrende Situation beruht offenbar darauf, dass einerseits dem nationalen Gericht der Beschluss des EuGH noch nicht bekannt war, und dass andererseits der EuGH seinen eigenen - nicht veröffentlichten - Beschluss bei der Streichung übersehen hat. Wenngleich unklar ist, inwieweit dadurch die Rechtswirkungen des Beschlusses vom 27. 10. 2005 beeinflusst werden, kommt diesem zweifelsfrei argumentative Bedeutung zu.

<sup>244)</sup> Siehe nur die ausführliche Judikaturanalyse bei *G. Kofler*, Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties? 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (34 ff) (2005).

<sup>245)</sup> Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D*; dazu aus dem österreichischen Schrifttum etwa *G. Kofler*, Generalanwalt zur Kapitalverkehrsfreiheit und Meistbegünstigung bei DBA-Anwendung, ÖStZ 2004/1066, 558 (558 ff); *Hofbauer*, Erfordern die Grundfreiheiten des EG-V eine innereuropäische Meistbegünstigung? - Erste Erkenntnisse aus dem "*D*"-Fall, SWI

ansässige Gebietsfremde im Hinblick auf die fraglichen holländischen Freibeträge schon deshalb nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, weil eine unterschiedliche Behandlung - abkommensrechtliche Gewährung der Vergünstigung an einen Belgier, nicht jedoch an einen Deutschen - im Wesen eines bilateralen DBA liege. Dies gelte selbst dann, wenn in einem DBA an Ansässige eines bestimmten DBA-Partnerstaates *prima vista* einseitig Vorteile gewährt werden, zumal auch ein solcher Vorteil im Gesamtkontext des Abkommens gesehen werden müsse und zu dessen allgemeiner Ausgewogenheit beitrage.

Trotz aller Bedenken gegen die Lösung des EuGH scheint die Reichweite der Entscheidungen in *D* und *Bujara* eine generelle zu sein und lässt bei genauerer Betrachtung kaum Raum für einen „Restanwendungsbereich“ einer *Inbound-Meistbegünstigung*:<sup>246)</sup> Geht man nämlich von einer grundsätzlichen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zu einer Gleichbehandlung von Gebietsfremden in vergleichbaren Situationen aus, wäre angesichts der differenzierten hA<sup>247)</sup> gerade die „einseitige“ Begünstigung in *D* durch einen Freibetrag, der mangels Vermögenssteuer im DBA-Partnerstaat keiner *konkreten* Reziprozität unterliegt, ein „Paradefall“ für eine Bejahung der Meistbegünstigung gewesen und hätte durchaus noch Spielraum für diese Frage in den Kernbereichen der Doppelbesteuerungsabkommen (zB unterschiedliche Quellensteuersätze) gelassen. Der EuGH geht aber offensichtlich davon aus, dass jede Abkommensbestimmung - unabhängig von ihrem *konkret* allokativen oder reziproken Charakter - einen Bestandteil des bilateralen Verhandlungsergebnisses darstellt und damit letztlich der Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen den DBA-Partnerstaaten dient<sup>248)</sup>

---

2004, 586 (586 ff); *Schnitger*, Vermögensteuer-Freibeträge in Holland, weil keine Vermögensteuer in Deutschland, IStR 2004, 793 (801 ff).

<sup>246</sup> In diese Richtung auch die Analyse von de *Graaf/Janssen*, The implications of the judgment in the D case: the perspective of two non-believers, EC Tax Rev. 2005, 173 (184 ff).

<sup>247</sup> Siehe zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 836 ff; *Weggenmann*, EG-rechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung im Abkommensrecht, IStR 2003, 677 (681 ff); *van der Linde*, Some thoughts on most-favoured-nation treatment within the European Community legal order in pursuance of the D case, EC Tax Rev. 2004, 10 (14 ff).

<sup>248</sup> In diese Richtung auch *Wattel*, EC Law Does not Require Most-Favoured Nation Tax Treatment and a Disparity is not a Discrimination, BTR 2005, 575 (581 f); *O'Shea*, The ECJ, the 'D' case, double tax conventions and most-favoured nations: comparability and reciprocity, EC Tax Rev. 2005, 190 (196); *de Graaf/Janssen*, The implications of the judgment in the D case: the perspective of two non-believers, EC Tax Rev. 2005, 173 (183 f, 185); *Kemmeren*, Pending Cases Filed by Dutch Courts I: The Van Dijk and Bujura Cases, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ - Recent Developments in Direct Taxation (2006) 219 (251); in diese Richtung auch *Schnitger*,

Die von Generalanwalt *Ruiz-Jarabo Colomer* angedachte Differenzierung je nachdem, ob eine Abkommensbestimmung konkret der Teilung der Steuerhoheit diene,<sup>249)</sup> lehnt der EuGH damit implizit, aber deutlich ab. Vor diesem Hintergrund wäre es daher eine Überraschung, wenn der EuGH in der derzeit noch anhängigen Rechtssache *ACT Group Litigation* hinsichtlich einseitig gewährter Steuergutschriften durch das Vereinigte Königreich an Ansässige gewisser DBA-Partnerstaaten (zB an holländische, nicht aber an deutsche Gesellschaften) zu einem anderen Ergebnis käme. Generalanwalt *Geelhoed* hat in seinen diesbezüglichen Schlussanträgen jedenfalls auf das Urteil in der Rechtssache *D* rekurriert, dessen Grundsätze auch auf die abkommensrechtliche Gewährung von Steuergutschriften übertragen und daher eine Meistbegünstigungsverpflichtung abgelehnt.<sup>250)</sup>

Nicht angesprochen hat der EuGH aber bisher einige andere Problemkreise, die im Schrifttum ebenfalls unter dem Schlagwort der „Meistbegünstigung“ diskutiert werden: Unklar ist zunächst, ob auf der vorgelagerten und grundsätzlichen Ebene eine Ungleichbehandlung zweier Gebietsfremder *in vergleichbaren Situationen* im Sinne der horizontalen Diskriminierung im *nationalen* Recht eines Mitgliedstaates gemeinschaftsrechtlich recht-fertigungsbedürftig ist.<sup>251)</sup> Die Argumentation des EuGH kann zumindest in diese Richtung verstanden werden.<sup>252)</sup> Damit wäre die Rechtsprechung freilich dem Vorwurf ausgesetzt, dass zwei Mitgliedstaaten gemeinsam Dinge tun dürfen, die ihnen einzeln verboten sind.<sup>253)</sup> Ein weiterer Themenkomplex betrifft die Überlegung, ob es im direkten Steuerrecht auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen einen allgemeinen Grundsatz der Gemeinschaftspräferenz gibt, der die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, Angehörige anderer Mitgliedstaaten auf der

<sup>249)</sup> Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, D - Tz 82.

<sup>250)</sup> Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* - Tz 92 ff; zum Fall bereits *Gammie, Pending Cases Filed by UK Courts II: The ACT, FII, and Thin Cap Group Litigations, and the Marks & Spencer Case*, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ - Recent Developments in Direct Taxation (2006) 323 (330 ff).

<sup>251)</sup> So zuletzt *Gudmundsson*, European Tax Law in the Relations with EFTA Countries, *Intertax* 2006, 58 (81 ff); ähnlich auch *Schnitger*, § 20 Abs. 2 und 3 AStG a.F. vor dem EuGH - Meistbegünstigung „Reloaded“? FR 2005, 1079 (1082).

<sup>252)</sup> EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* - Tz 59.

<sup>253)</sup> Siehe auch *Weber*, Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the *D* Case, *Intertax* 2005, 429 (441).

DBA-Ebene jedenfalls nicht schlechter zu behandeln als Drittstaatsangehörige.<sup>254)</sup> Abgesehen vom möglichen argumentativen Einfluss der Rechtssachen *D* und *Bujara* auf diese Konstellation lässt sich hier einwenden, dass diese Variante der Meistbegünstigung jedenfalls nicht auf das Idealbild der Wettbewerbs-gleichheit im europäischen Binnenmarkt gestützt werden kann und überdies das für eine solche Überlegung herangezogene Prinzip der Gemeinschaftspräferenz insofern nicht tragfähig erscheint, als dieses den völlig anders gearteten Gesichtspunkt einer protektionistischen Abschirmung des Binnenmarktes gegenüber Drittstaaten betrifft.<sup>255)</sup> Erst in jüngerer Zeit ist die durch *D* und *Bujara* nicht zweifelsfrei geklärte, tendenziell aber zu ver-neinende Frage in das gemeinschaftsrechtliche Blickfeld gerückt, ob sich ein Steuerpflichtiger im Sinne einer „*Outbound*-Meistbegünstigung“ auf Basis der Grundfreiheiten gegenüber seinem Ansässigkeitsstaat auf das jeweils günstigste DBA, das dieser mit einem anderen Mitgliedstaat oder gar einem Drittstaat geschlossen hat, berufen kann.<sup>256)</sup> Ein potentieller Anwendungsbereiche einer *Outbound*-Meistbegünstigung scheint aber gerade außerhalb der Abkommenssituationen zu bestehen. Konkret angesprochen sind hier jene Normen, in denen das nationale Recht etwa zur „Missbrauchsabwehr“ eine Vergünstigung an eine bestimmte ausländische Steuerbelastung der Tochtergesellschaft knüpft, wie dies beispielsweise § 10

---

<sup>254</sup> Vgl etwa *Kokott*, Die Bedeutung der europarechtlichen Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten für das Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten, in: *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 1 (8 f); *van Thiel*, Free Movement of Persons and Income Tax Law (2002) 346 ff und 520 ff; *De Ceulaer*, Community Most-Favoured-Nation Treatment: One Step Closer to the Multilateralization of Income Tax Treaties in the European Union? BIFD 2003, 493 (497); *Troberg/Tiedje* in von *der Groeben/Schwarze*, EGV/EUV I<sup>o</sup> (2004) Vorb Art 43-48 EG Rz 34; *Heydt*, Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Doppelbesteuerung, in: *Haarmann* (Hrsg), Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 32 (50); *Liadicke*, Darf im internationalen Steuerrecht noch differenziert werden? in: *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer - Internationales Steuerrecht - Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 473 (483).

<sup>255</sup> Siehe auch *Schnitger/Papantonopoulos*, Deutsche Vorabentscheidungsersuchen zu den direkten Steuern des Jahres 2004, BB 2005, 407 (414).

<sup>256</sup> Derartige *Outbound*-Situations wurden im Schrifttum zuletzt andiskutiert bei *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. - Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (373); *Rödder/Schönfeld*, Meistbegünstigung und EG Recht: Anmerkung zu EuGH vom 5. 7. 2005, C-376/03 („D.“), IStR 2005, 523 (523 ff); *G. Kofler*, Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, ÖStZ 2005/949, 432 (438); *Schindler*, EuGH-Urteil in der Rechtssache D - Kann sich die Meistbegünstigung von diesem Schock erholen? taxlex 2005, 459 (464); *Schnitger*, § 20 Abs. 2 und 3 AStG a.F. vor dem EuGH - Meistbegünstigung „Reloaded“? FR 2005, 1079 (1081 ff).

Abs 4 KStG tut.<sup>257)</sup> Eine entsprechende Vorlagefrage ist in der Rechtssache *De Graaf und Daniels*<sup>258)</sup> bereits beim EuGH anhängig.

### C. „Outbound“-Situationen

In ihrer Ausrichtung als „Diskriminierungsverbote“ hat der EuGH die primärrechtlichen Grundfreiheiten schrittweise über ein Verbot der Benachteiligung ausländischer Staatsangehöriger auf Basis eines *ad personam*-Vergleichs zu einem weitgefassten Verbot der Benachteiligung von grenzüberschreitenden gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein landesinternen Wirtschaftsvorgängen auf Basis eines *ad rem*-Vergleichs fortentwickelt: Diskriminierungsverdächtig sind somit im Grunde auch alle Benachteiligungen von Auslands- gegenüber vergleichbaren Inlandsaktivitäten durch den Ansässigkeits- bzw Herkunftsstaat.<sup>259)</sup> Der konkrete Verpflichtungsinhalt für den Ansässigkeits- bzw Herkunftsstaat ist allerdings Gegenstand einer evolutionären Entwicklung der Rechtsprechung. Grundsätzlich besteht die wesentliche Verpflichtung der Ansässigkeitsstaaten darin, Einkünfte von Gebietsansässigen aus ausländischen Quellen folgerichtig nach Maßgabe dessen zu behandeln, „wie sie ihre Besteuerungsgrundlage aufgeteilt haben“.<sup>260)</sup> Soweit also Einkünfte aus ausländischen Quellen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in die Besteuerung einbezogen werden, ist eine Differenzierung zwischen Einkünften aus ausländischer Quelle und inländischen Einkünften grundsätzlich rechtfertigungsbedürftig.<sup>261)</sup> Dieser *Grundgedanke* kommt etwa in der Rechtssache *Marks & Spencer*<sup>262)</sup> deutlich zum Ausdruck: Dort hat der EuGH entschieden, dass ein Mitgliedstaat, der keine Besteuerungskompetenz über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft

<sup>257)</sup> Dazu vor allem *Haslinger*, Switch-Over bei Veräußerungsgewinnen aus internationalen Schachtelbeteiligungen, SWI 2005, 170 (170 ff); *Schnitger*, § 20 Abs. 2 und 3 AStG a.F. vor dem EuGH - Meistbegünstigung „Reloaded“? FR 2005, 1079 (1079 ff).

<sup>258)</sup> Rechtssache C-436/05, *De Graaf und Daniels*; die Vorlagefragen sind in ABl C 36/24 (11. 2. 2006) abgedruckt.

<sup>259)</sup> *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 200 ff und 824 ff.

<sup>260)</sup> So Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation - Tz 58*.

<sup>261)</sup> Siehe beispielsweise EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI*; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen*; EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, *AMID*; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens*; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Slg 2004, I-2229, *Kommission/Frankreich*; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

<sup>262)</sup> EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

einer gebietsansässigen Gesellschaft ausübt, *im Grundsatz* die Verluste dieser ausländischen Tochtergesellschaften nicht berücksichtigen muss.

Aus dieser Einkommensverteilung auf mehrere Mitgliedstaaten resultierende negative Effekte für die grenzüberschreitende Tätigkeit werden im Schrifttum gelegentlich als *Tax Base Fragmentations* klassifiziert und als außerhalb des grundfreiheitsrechtlichen Eingriffsbereichs liegend betrachtet.<sup>263)</sup> Der EuGH vertritt freilich in seiner bisherigen Rechtsprechung insofern eine extensive Sichtweise der Grundfreiheiten, als Abzugsposten in der Gemeinschaft selbst im Falle einer Einkommensverteilung über mehrere Mitgliedstaaten zumindest einmal berücksichtigt werden sollen. Neben der *Schumacker*-Rechtsprechung geben vor allem *Bosal* und *Marks & Spencer* dafür ein beredtes Zeugnis ab: In *Bosal* erblickte der EuGH eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft, Fremdfinanzierungskosten für den Erwerb ausländischer Tochtergesellschaften zuzulassen, selbst wenn deren Gewinne nicht besteuert wurden.<sup>264)</sup> Eine ähnliche Asymmetrie hat der EuGH letztlich auch in *Marks & Spencer* hergestellt: Sofern nämlich Verluste im Staat der Tochtergesellschaft nicht berücksichtigt worden sind und nicht (mehr) berücksichtigt werden können, muss der Ansässigkeitsstaat unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit sein Gruppenbesteuerungsregime auch auf diese Verluste erstrecken, obwohl er die Gewinne dieser Tochtergesellschaft nicht besteuert.<sup>265)</sup>

## **1. Besteuerung ausländischer Kapitalerträge: *Schmid, Lenz* und das BudgetbegleitG 2003**

Unstrittig sind steuerliche Beschränkungen grenzüberschreitender Portfoliodividendenflüsse tatbestandlich vom sachlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG erfasst.<sup>266)</sup> Entsprechend der überzeugenden ständigen Rechtsprechung des EuGH stellt eine nachteilige

<sup>263</sup> Siehe vor allem *Wattel*, Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality, EC Tax Rev. 2003, 194 (194 ff), *Wattel*, Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ, LIEI 2004, 81 (89 f), und *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 58 ff; diesen implizit folgend Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* - Tz 58 ff.

<sup>264</sup> EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*.

<sup>265</sup> Siehe vor allem EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; dazu krit etwa die Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* - Tz 65.

<sup>266</sup> EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* - Tz 28 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

Behandlung grenzüberschreitender Dividendenflüsse - im Vergleich zu innerstaatlichen Dividen denflüssen - eine grundsätzlich verbotene diskriminierende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, wenn sie den „aktiven“ Marktteilnehmer (den Investor) oder dessen „passives“ Gegenstück (die kapitalsuchende Gesellschaft) betrifft.<sup>267)</sup> Sofern also in Schedulensystemen bei Hereinausschüttungen ausländischer Gesellschaften die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht ebenso wie im Fall einer rein inländischen Ausschüttung gemildert wird, bestanden bereits bisher im Schrifttum<sup>268)</sup> und auch bei der Kommission<sup>269)</sup> wenig Zweifel, dass dies den freien Kapitalverkehr verletzt. Nach der gescheiterten Vorlage in *Schmid*<sup>270)</sup> hat der EuGH diese Ansicht in der vom VwGH vorgelegten Rechtssache *Lenz*<sup>271)</sup> eindrucksvoll bestätigt: Demnach verstieß das damalige österreichische Regime der Besteuerung „inländischer“ Dividenden nach § 37 Abs 4 (Hälftesteuersatz) bzw § 93 iVm § 97 Abs 1 EStG (25%ige Abgeltungssteuer) im Vergleich zur vollen Tarifbesteuerung „ausländischer“ Dividenden unabhängig von der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Der österreichische Gesetzgeber ist dem Urteil in der Rechtssache Lenz allerdings bereits im BudgetbegleitG 2003<sup>272)</sup> zuvorgekommen und hat eine umfassende Neukonzeption nicht nur der Dividenden-, sondern der gesamten Kapitalertragbesteuerung vorgenommen, die für jene Kapitalerträge anwendbar ist, die nach dem 1. 4. 2003 zugeflossen oder angefallen sind:<sup>273)</sup>

<sup>267)</sup> Dazu *Englisch, Shareholder Relief and EC Treaty Law - Supranational ,Aims and Effects?* Intertax 2005, 200 (202).

<sup>268)</sup> Siehe zB *Toijl*, Verstößt die Beschränkung der Endbesteuerung auf inländische Kapitalerträge gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 73b EGV? SWI 1999, 255 (255 ff); *Staringer*, Auslandsdividenden und Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2000/119, 26 (28); *Tumpel*, Zweifel des Verwaltungsgerichtshofes an der Vereinbarkeit der Dividendenbesteuerung in Österreich mit der Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2002, 454 (454 ff); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>5</sup> (2002) 229 ff; *Liede/Hintsanen*, Finnish Imputation System under ECJ Scrutiny, ET 2003, 31 (34); *Polivanova-Rosenauer/Toijl*, Besteuerung ausländischer Kapitalerträge und jüngste Rechtsprechung des EuGH, SWI 2004, 228 (228 ff).

<sup>269)</sup> Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 16 f.

<sup>270)</sup> Mangels Vorlageberechtigung des Berufungssenats; siehe EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, Slg 2002, I-4573, *Schmid*.

<sup>271)</sup> VwGH 27. 8. 2002, 99/14/0164, ÖStZB 2002/660.

<sup>272)</sup> Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 71/2003.

<sup>273)</sup> Dazu *D. Aigner/H.-J. Aigner/G. Kofler*, Die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalerträgen durch das BudgetbegleitG 2003, ecolex 2003, 480 (480 ff); *Schmidt*, Reform der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge bei natürlichen Personen, GeS 2003, 187 (187 ff);

Soweit technisch und rechtlich möglich, werden zunächst auch „ausländische“ Kapitalerträge in das Kapitalertragsteuerabzugssystem und die Endbesteuerung einbezogen; darüber hinaus unterwirft § 37 Abs 8 EStG gewisse Kapitalerträge ohne Inlandsbezug einer der Endbesteuerung nach § 97 EStG angenäherten 25%igen Abgeltungssteuer<sup>274)</sup> unter Anrechnung einer allfälligen ausländischen Quellensteuer.<sup>275)</sup> Ebenfalls im Rahmen des BudgetbegleitG 2003 wurde § 37 Abs 4 EStG dahin gehend adaptiert, dass nunmehr auch die betriebliche Veräußerung ausländischer Beteiligungen durch die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz begünstigt ist.<sup>276)</sup> Damit war bereits vorweg den Urteilen *De Baeck*,<sup>277)</sup> *Weidert und Paulus*<sup>278)</sup> und *Bouanich*<sup>279)</sup> Genüge getan, das letztlich keinen Zweifel daran lassen, dass jede Benachteiligung des grenzüberschreitenden Erwerbs, Verkaufs oder Rückkaufs von Anteilen an EU-Gesellschaften im Vergleich zum vergleichbaren rein innerstaatlichen Vorgang rechtfertigungsbedürftig ist.

Allerdings war die österreichische Finanzverwaltung nach dem *Lenz*-Urteil gezwungen, sich aufgrund der „Rückwirkung“ des Urteils auch mit „alten“ Fällen zu befassen: Auf Kapitalerträge, die nach dem Beitritt Österreichs zum EWR per 1. 1. 1994 und vor dem 1. 4. 2003 zugeflossen oder angefallen sind, ist nach der entsprechenden Erledigung der Finanzverwaltung<sup>280)</sup> der Spezialsteuersatz von 25% des § 37 Abs 8 EStG analog anzuwenden, soweit das jeweilige Steuerjahr noch nicht rechtskräftig veranlagt ist oder eine Änderung auf Basis des § 299 BAO vorgenommen werden kann.<sup>281)</sup> Diese Sichtweise wurde sowohl für Dividenden wie auch für Zinsen und andere

---

Tissot, Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte verfassungs- und EU-konform? RdW 2003/588, 672 (672 ff).

<sup>274)</sup> Zur Gemeinschaftsrechtskonformität der Neuregelung siehe die Mitteilung zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 9; siehe auch Beiser, Auslandsausschüttungen im Licht der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, GesRZ 2003, 187 (197 f).

<sup>275)</sup> Siehe dazu Rz 7377h EStR 2000.

<sup>276)</sup> Kritisch zur früheren Rechtslage etwa B. Reiner/J. Reiner, Hälftesteuersatz und Beteiligungen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften, RdW 1999, 230 (230).

<sup>277)</sup> EuGH 8. 6. 2004, C-268/03, Slg 2004, I-5961, *De Baeck*.

<sup>278)</sup> EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus*.

<sup>279)</sup> EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*.

<sup>280)</sup> Siehe Rz 7377i ff EStR 2000; vorgehende weiters BMF, ÖStZ 2004/886, 453, sowie BMF, StInfo 2004/104 = ARD 5518/26/2004; für eine nähere Analyse siehe D. Aigner/G. Kofler, Austria Clarifies Third-Country Impact of ECJ's *Lenz* Decision, 36 Tax Notes Int'l 477 (477 ff) (Nov. 1, 2004).

<sup>281)</sup> Zu § 299 BAO siehe bereits oben Kapitel II.

Kapitalerträge wiederholt auch vom UFS eingenommen.<sup>282)</sup> Interessanterweise dehnt die Finanzverwaltung ohne weiteres Zögern diese Wirkung auch auf Kapitalerträge aus Drittstaaten aus,<sup>283)</sup> obwohl der EuGH eine diesbezügliche Stellungnahme ausdrücklich verweigert hat<sup>284)</sup> und überdies die tatsächliche Reichweite der „*Erga-Omes*“-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei steuerlichen Drittstaatssachverhalten höchst umstritten ist<sup>285)</sup>

Wenngleich seit dem *Gilly*-Urteil<sup>286)</sup> wohl kaum Zweifel bestehen, dass ein abkommensrechtlicher Anrechnungshöchstbetrag grundsätzlich gemeinschaftsrechtskonform ist,<sup>287)</sup> stellt sich im Zusammenhang mit der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge dennoch die Folgefrage, ob es dem Gleichbehandlungsgebot der Grundfreiheiten entspricht, wenn zwar eine Vollanrechnung oder Erstattung *inländischer* Quellensteuern erfolgt, die Anrechnung *ausländischer* Quellensteuern aber durch einen Anrechnungshöchstbetrag begrenzt ist. Virulent wird dies nicht nur bei inländischen Verlusten, sondern auch bei in- und ausländischen Schachteldividenden, sofern diese zwar gleichermaßen befreit sind, jedoch nur die inländische Quellensteuervorbelastung erstattungs- oder anrechnungsfähig ist.<sup>288)</sup> Während ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht in der deutschen Rechtsprechung bisher mit unterschiedlichen Begründungen abgelehnt wurde,<sup>289)</sup> fordert eine im Vordringen begriffene Auffassung eine Vollanrechnung ausländischer Quellensteuern und macht zutreffend geltend,

<sup>282)</sup> Siehe UFS Klagenfurt 30. 4. 2004, RV/0479-K/02; UFS Innsbruck 28. 6. 2004, RV/0031-I/02; UFS Linz 20. 8. 2004, RV/0964-L/02; UFS Wien 9. 9. 2004, RV/3788-W/02; UFS Wien 11. 10. 2004, RV/1672-W/02 and RV/2611-W/02; UFS Klagenfurt 27. 10. 2004, RV/0210-K/03; UFS Wien 23. 12. 2004, RV/3227-W/02; UFS Klagenfurt 28. 1. 2005, RV/0118-K/04; UFS Linz 25. 3. 2005, RV/0680-L/04; UFS Wien 18. 4. 2005, RV/0375-W/04; UFS Innsbruck 8. 5. 2006, RV/0071-I/06.

<sup>283)</sup> Dazu ausführlich *D. Aigner/G. Kofler*, Austria Clarifies Third-Country Impact of ECJ's *Lenz* Decision, 36 Tax Notes Int'l 477 (477 ff) (Nov. 1, 2004).

<sup>284)</sup> EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* - Tz 17.

<sup>285)</sup> Siehe dazu auch unten Kapitel IV.

<sup>286)</sup> EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.

<sup>287)</sup> Vgl zuletzt *Cordewener/Schnitger*, Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der Internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, StuW 2006, 50 (62 f mwN).

<sup>288)</sup> In diese Richtung auch *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>5</sup> (2002) 250

<sup>289)</sup> BFH 3. 12. 2003, I S 10/03 PKH, IStR 2004, 279 mit Anmerkung *Wassermeyer*; zur unilateralen Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer FG Rheinland-Pfalz 6. 6. 2002, 4 K 2643/00, EFG 2002, 1242; BFH 5. 4. 2004, II R 33/02, IStR 2004, 759; FG Rheinland-Pfalz 16. 6. 2005, 4 K 1951/04 (Rev: II R 35/05), EFG 2005, 1446 mit Anmerkung *Neu*; weiters FG Köln 11. 7. 2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 mit zustimmender Anmerkung *Herlinghaus* = FR 2002, 1234 mit kritischer Anmerkung *IMN*.

es komme andernfalls zu einer *diskriminierenden* Höherbelastung der ausländischen Einkünfte im Vergleich zu inländischen Einkünften.<sup>290)</sup> Geht man hier nämlich richtigerweise davon aus, dass - nach *Manninen*<sup>291)</sup> - der Umstand, dass es sich bei der inländischen Quellensteuer technisch um eine Vorauszahlung auf die inländische Steuerschuld des Investors handelt, während die ausländische Quellensteuer die (abschließende) Belastung zu Gunsten des ausländischen Fiskus sicherstellt, keinen Einfluss auf die Vergleichbarkeit der Situationen nimmt,<sup>292)</sup> wird man dieser Ansicht beizupflichten haben. Während der VwGH diese Frage bisher ausdrücklich offen gelassen hat,<sup>293)</sup> scheint die Finanzverwaltung durchaus dem Standpunkt zugeneigt, dass das Gemeinschaftsrecht zumindest zur Gewährung eines - sonst bei der Abkommensauslegung verwehrten<sup>294)</sup> - Anrechnungsvortrages in Verlustsituationen verpflichten könnte.<sup>295)</sup>

## 2. Missbrauchsvermeidung: „Zwischengeschaltete“ ausländische Tochtergesellschaften und Besteuerung ausländischer Investmentfonds

Ein Klassiker der internationalen Konzernsteuerplanung ist die Nutzung von Steuergefällen und Abkommensvorteilen durch die Einschaltung ausländischer Gesellschaften. Der prinzipiellen Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen sind allerdings auch Grenzen gesetzt.<sup>296)</sup> Im österreichischen

<sup>290)</sup> Siehe *Schaumburg*, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369 (375); *Schaumburg*, Besteuerung von Kapitalerträgen - Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts, in: *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 225 (251); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>5</sup> (2002) 249; *Cordewener/Schnitger*, Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, StuW 2006, 50 (67 ff). Keine Bedenken aber offenbar bei *Schön*, Besteuerung im Binnenmarkt - die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, 289 (293); *Schönenfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), AStG 2005 (2005) Vor § 34c EStG Rz 31.

<sup>291)</sup> EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

<sup>292)</sup> Ebenso *Cordewener/Schnitger*, Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, StuW 2006, 50 (67 ff); aA *Schönenfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), AStG<sup>6</sup> (2005) Vor § 34c EStG Rz 31.

<sup>293)</sup> Siehe VwGH 21. 1. 2004, 2001/13/0017, ÖStZB 2005/132 = ecolex 2005/81 mit Anmerkung *Petritz*, und VwGH 21. 10. 2004, 2001/13/0264, ÖStZB 2005/133.

<sup>294)</sup> Siehe VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, ÖStZB 1999, 696, und VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219; für eine detaillierte Analyse und Kritik aus abkommensrechtlicher Sicht siehe *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 163 ff.

<sup>295)</sup> Siehe *Loukota*, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag? SWI 2006, 250 (250 ff).

<sup>296)</sup> Für einen umfassenden Überblick siehe *G. Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 201 ff.

Steuerrecht bestehen allerdings keine speziellen Vorschriften, wie beispielsweise CFC-Bestimmungen, sondern es wird von Seiten der Finanzverwaltung in diesen Fällen oftmals auf die generelle Antimissbrauchsbestimmung des § 22 BAO zurückgegriffen, die nach der Rechtsprechung in Extremfällen eine „Rückallokation“ der Einkünfte gestattet.<sup>297)</sup> Im österreichischen Schrifttum wurde allerdings bezweifelt, ob ein solcher „Durchgriff“ auch im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts zulässig ist, zumal § 22 BAO von der Verwaltungspraxis in dieser Form nur bei Auslandssachverhalten angewendet wird.<sup>298)</sup> Während der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hier durchaus gemeinschaftsrechtsfreundliche Zurückhaltung übte und einen Durchgriff ablehnte,<sup>299)</sup> sah sich der österreichische VwGH im Falle der - als missbräuchlich beurteilten - Einschaltung einer Dublin Docks-Gesellschaft durch das Gemeinschaftsrecht weder in der Anwendung des § 22 BAO gehemmt noch zur Vorlage an den EuGH verpflichtet.<sup>300)</sup> Diese Rechtsprechung ist nicht nur angesichts des evolutionären gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsbegehrts angreifbar,<sup>301)</sup> sondern erscheint im Lichte der Gemeinschaftstreue nach Art 10 EG vor allem in jenen Fällen bedenklich, in denen sich die ausländische, missbrauchsmitbegründende Niedrigbesteuerung aus einer - etwa in einer Beitragsakte oder durch die Kommission - gemeinschaftsrechtlich genehmigten Beihilfe ergibt.<sup>302)</sup>

Eine ähnliche Problematik zeigt auch die österreichische Besteuerung von

<sup>297)</sup> Siehe VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, ÖStZ 2005/276 (*Dublin Docks I*); VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176, ÖStZB 2005/308 (*Hong Kong*); VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, ÖStZ 2005/945 (*Dublin Docks II*); VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188 (*Jersey*).

<sup>298)</sup> Siehe zusammenfassend *G. Kofler*, Dublin Docks Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, RdW 2005/859, 786 (786 ff); siehe auch *Obermair/Weninger*, Treaty Shopping and Domestic GAARs in the Light of a Recent Austrian Decision on Irish IFS Companies, Intertax 2005, 466 (466 ff).

<sup>299)</sup> BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl 2005 II 14 = IStR 2004, 527 mit Anmerkung *Philipowski* und *Wolff*.

<sup>300)</sup> VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, ÖStZ 2005/945 (*Dublin Docks II*); siehe die ausführliche Kritik bei *G. Kofler*, Dublin Docks Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, RdW 2005/859, 786 (786 ff).

<sup>301)</sup> Siehe dazu *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*, SWI 2006, 273 (273 ff); ausführlich auch *Ruiz Almendral*, Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? Intertax 2005, 562 (576 ff).

<sup>302)</sup> So zutreffend und grundlegend *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, Tax abuse and EC law, EC Tax Rev. 1997, 86 (93 ff); *Wessels*, Das Verhältnis des § 42 AO zu gemeinschaftsrechtlichen Beihilferegelungen zur Wirtschaftsförderung am Beispiel der „Dublin-Docks-Gesellschaften“,

ausländischen Investmentfonds auf. Diese stand aufgrund der umfassenden Benachteiligung des Investments in ausländische Investmentfonds lange im Fokus gemeinschaftsrechtlicher Bedenken,<sup>303)</sup> die in den vergangenen Jahren allerdings durch legitime Aktivität weitgehend beseitigt wurden.<sup>304)</sup> Als ein „Grundtüb“ der Besteuerung ausländischer Investmentfonds verbleibt jedoch die weite Tatbestandsbildung des § 42 Abs 1 Investmentfondsgesetz (InvFG), derzufolge auch ausländischen Kapitalgesellschaften, zB risikogestreuten Investitions-Tochtergesellschaften, für Zwecke des österreichischen Steuerrechts die Abschirmwirkung versagt wird.<sup>305)</sup> Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist allerdings ein derart genereller und *nur bei ausländischen Körperschaften* erfolgender „Durchgriff“ jedenfalls bedenklich,<sup>306)</sup> weshalb

DStZ 2004, 154 (157); G. Kofler, Dublin Docks Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, RdW 2005/859, 786 (786 ff); siehe auch, wenngleich in anderem Kontext, EuGH 23. 5. 1996, C-5/94, Slg 1996, I-2553, *Hedley Lomas (Ireland) Ltd.* - Tz 20 mwN, wonach ein Mitgliedstaat nicht berechtigt ist, „einseitig Ausgleichs- oder Abwehrmaßnahmen zu ergreifen, um einer möglichen Missachtung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften durch einen anderen Mitgliedstaat entgegenzuwirken“. Siehe in diesem Sinne deutlich nunmehr auch die Schlussanträge GA *Léger* 2. 5. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc* - Tz 58, wonach „der EG-Vertrag in den Artikeln 87 EG und 88 EG besondere Bestimmungen [vorsieht], deren Zweck es ist, die Kontrolle der Vereinbarkeit einer solchen Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt zu gewährleisten und deren schädliche Wirkungen für den Gemeinsamen Markt zu beseitigen. Der Umstand, dass eine solche Steuerregelung nicht mit den Vorschriften des EG-Vertrags in Einklang steht, gibt einem Mitgliedstaat somit nicht das Recht, einseitig Maßnahmen zu treffen, mit denen die Wirkungen dieser Regelung durch eine Beschränkung der Grundfreiheiten bekämpft werden sollen“. Dies muss mE freilich umso zutreffen, wenn eine Beihilfe im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht steht.

<sup>303)</sup> Grundlegend Sedlacek, Die EG-Rechtsverträglichkeit der unterschiedlichen Besteuerung in- und ausländischer Investmentfonds (1998); Widhalm, Besteuerung von Investmentfonds und Kapitalverkehrsfreiheit, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 119 (121 ff)

<sup>304)</sup> Vor allem durch die Gleichbehandlung mit inländischen Kapitalerträgen im Rahmen des § 37 Abs 8, §§ 93 und 97 EStG durch das BudgetbegleitG 2003 (BGBI I 2003/71), durch die Möglichkeit des „Weißrechnens“ schwarzer Fonds durch den Steuerpflichtigen und die Schaffung einer kapitalertragsteuerlichen Transparenz für „Melfefonds“ bzw „blütenweißen“ Fonds im Rahmen des AbgÄG 2004 (BGBI I 2004/180) sowie durch den Entfall der Sicherungssteuer bei „blütenweißen“ Fonds durch die InvFG-Novelle 2005 (BGBI I 9/2005). Siehe auch die vorangehende Rechtsprechung VfGH 7. 3. 2002, G 278/01, ÖStZB 2002/572 (zur Endbesteuerung); VfGH 15. 10. 2004, G 49/05, ÖStZB 2005/526 = ecolex 2005/80 mit Anmerkung G. Kofler (zur Pauschalbesteuerung); weiters auch VwGH 11. 12. 2003, 99/14/0081, ÖStZB 2004/471.

<sup>305)</sup> Siehe zB EAS 984 = SWI 1997, 90; EAS 1485 = SWI 1999, 407; dazu D. Aigner/G. Kofler, Anwendung des internationalen Schachtelprivilegs auf ausschüttungsgleiche Erträge „schwarzer“ Auslandsfonds? SWI 2002, 528 (528 ff).

<sup>306)</sup> Ebenso BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl 2005 II 14.

§ 42 Abs 1 InvFG wohl insofern nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht.<sup>307)</sup>

### **3. „Wegzugsbesteuerung“: X und Y, Hughes de Lasteyrie du Saillant und das AbgÄG 2004**

Das österreichische Steuerrecht kannte und kennt verschiedene Wegzugs- bzw Entstrickungsnormen - § 6 Z 6, § 31 Abs 2 Z 2 EStG und die Entstrickungsbesteuerung im UmgrStG -, die wegen ihrer mobilitätshemmenden Wirkung bereits lange auf gemeinschaftsrechtliche Bedenken gestoßen sind.<sup>308)</sup> Diese Bedenken sind letztlich durch die Urteile in den Rechtssachen X und Y<sup>309)</sup> und Hughes de Lasteyrie du Saillant<sup>310)</sup> erhärtet worden. In diesen Urteilen wurde sowohl für den Fall eines grenzüberschreitenden Aktientauschs als auch für den Fall des Wegzugs einer natürlichen Person die sofortige Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven auch für solche Wirtschaftsgüter für unzulässig erklärt, für welche die Besteuerungshoheit dem Wegzugsstaat dauernd entzogen wurde. Im Schrifttum wurde aus diesen Urteilen sowohl für das Einkommen- wie auch das Körperschaft- und Umgründungssteuerrecht überwiegend gefolgert, dass - zumindest im Kontext der Niederlassungs- und Arbeitnehmerfreiheit<sup>311)</sup> - eine Erfassung der vor dem Ausscheiden aus der österreichischen Steuerhoheit

<sup>307)</sup> Siehe dazu *Tumpel*, Ist die Durchgriffsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften gem § 42 Abs 1 InvFG gemeinschaftsrechtswidrig? SWI 2004, 501 (501 ff); *G. Kofler*, Missbrauch bei Einschaltung einer Dublin Docks Gesellschaft, ecolex 2005, 321 (324).

<sup>308)</sup> Vgl zB *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 390.

<sup>309)</sup> EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

<sup>310)</sup> EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

<sup>311)</sup> Zur Frage, ob das Gemeinschaftsrecht auch im nichtwirtschaftlichen Zusammenhang auf Basis der Freizügigkeit der Unionsbürger Art 18 bzw der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG Schutz vor einer Wegzugsbesteuerung bietet, siehe zB *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖSZ 2003/503, 262 (263 f mwN); entsprechende Vorlagefragen hinsichtlich des Art 18 EG sind derzeit in der Rechtssache C-470/04, N (bisweilen auch: *van Dijk*), anhängig (abgedruckt in ABI C 31/5 [5. 2. 2005]; Generalanwältin *Kokott* hat in ihren Schlussanträgen vom 30. 3. 2006, C-470/04, N - Tz 58 ff, die diesbezügliche Einschlägigkeit des Art 18 EG nunmehr bejaht; siehe auch bereits *Kemmeren*, Pending Cases Filed by Dutch Courts I: The Van Dijk and Bujura Cases, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ - Recent Developments in Direct Taxation (2006) 219 (222 ff mwN). Mittlerweile hat der EuGH allerdings im Kontext einer verlängerten Erbschaftssteuerpflicht festgehalten, dass die bloße Verlegung des Wohnsitzes und der damit einhergehende Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht keinen Kapitalverkehrsvorgang darstellt; siehe EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hiltens-van der Heijden* - Tz 49 f (zur verlängerten Erbschaftssteuerpflicht).

entstandenen stillen Reserven zwar grundsätzlich zulässig sei, die Steuer aber aufgrund des bestehenden Instrumentariums der AmtshilfeRL<sup>312)</sup> und der BetreibungsRL<sup>313)</sup> erst entweder bei tatsächlicher Realisierung oder bei Wegzug in einen Drittstaat ohne Amts- und Vollstreckungshilfe erhoben werden dürfe.<sup>314)</sup>

Vor dem Hintergrund der europarechtlichen Bedenken gegen eine sofortige Entstrickungsbesteuerung und der bestehenden Unklarheiten<sup>315)</sup> hat der österreichische Gesetzgeber als europäischer Vorreiter im Rahmen des AbgÄG 2004 ) eine „Komplettlösung“ vorgesehen.<sup>317)</sup> Sofern nunmehr das

<sup>312</sup> Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABI L 336/15 ff (27. 12. 1977).

<sup>313</sup> Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs - und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, AB I L 73/18 (19. 3. 1976), vor allem geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001, AB I L 175/17 (28. 6. 2001)(Erstreckung auf direkte Steuern).

<sup>314</sup> Siehe auch UFS Feldkirch 2. 5. 2005, RV/0108-F/04 (mit dem Argument, dass die *du Saillant*-Entscheidung des EuGH auch für den Wegzug in EWR-Staaten relevant sein könnte, dass aber im Verhältnis zu Liechtenstein eine aufgeschobene Besteuerung mangels Amts- und Vollstreckungshilfe nicht geboten sei); siehe aus dem Schrifttum zB *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2003/503, 262 (266); *G. Kofler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, ÖStZ 2004/483, 195 (197 f); *D. Aigner/Tissot*, Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant* - Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EuGH, SWI 2004, 293 (295); *Schön*, Besteuerung im Binnenmarkt - die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, 289 (296); *Schindler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300 (309); *Schön/Schindler*, Zur Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft, IStR 2004, 571 (571 ff); *Schön*, Tax Issues and Constraints on Reorganizations and Reincorporations in the European Union, 34 Tax Notes Int'l 197 (201 f) (Apr. 12, 2004). AA wohl *Beiser*, Die Wegzugsbesteuerung und das arm's length-Prinzip im Licht der Rechtsprechung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, ÖStZ 2004/661, 282 (285); *Franz*, Berührt „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ die durch den Wegzug veranlasste Besteuerung von Kapitalgesellschaften in Deutschland? EuZW 2004, 270 (272).

<sup>315</sup> Siehe zB die Überlegungen von *Beiser*, Die Wegzugsbesteuerung und das arm's length-Prinzip im Licht der Rechtsprechung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, ÖStZ 2004/661, 282 (284 ff).

<sup>316</sup> Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBI I 180/2004.

<sup>317</sup> Zur Neuregelung ausführlich Rz 2517a ff und Rz 6677 ff EStR 2000; aus dem Schrifttum *D. Aigner/G. Kofler*, Änderungen in § 6 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 6 (6 ff); *Lechner*, Steuerentstrickung gemäß § 6 Z 6 EStG nach dem AbgÄG 2004, in: *Jirousek/Lang* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 289 (289 ff); *Starlinger*, Grenzüberschreitende Verschmelzung, Umwandlung und Sitzverlegung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 213 (213 ff); ausführlich zum neuen System *Achatz/G.*

Besteuerungsrecht an einen EU-Mitgliedstaat oder einen EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht,<sup>318)</sup> verloren geht, ist die Steuer auf Antrag vorerst nicht festzusetzen. Kommt es nach der Entstrickung zu einer (tatsächlichen oder gesetzlich fingierten) Realisierung der stillen Reserven, so wird dies als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO gewertet, das - innerhalb der 10jährigen Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO - die Festsetzung der Steuer<sup>319)</sup> im Wege der Abänderung des Bescheides des Entstrickungsjahres nach sich zieht. Im Rahmen dieser Besteuerung werden aber auch nach dem „Wegzug“ eingetretene Wertverluste berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage ist insofern „doppelt gedeckelt“, als lediglich die positive Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert im Entstrickungszeitpunkt oder der - niedrigere - (tatsächliche oder fiktive) Veräußerungserlös steuerlich erfasst wird. Im Rahmen des AbgÄG 2004 wurde auch die „Zuzugsproblematik“ in der Weise gelöst, dass Vermögen, das erstmals in die österreichische Besteuerungshoheit hereinwächst, mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist und damit die im Ausland entstandenen stillen Reserven vom österreichischen Steuerzugriff abgeschirmt werden.<sup>320)</sup> Im Lichte der Schlussanträge von GA *Kokott* in der Rechtssache N<sup>321)</sup> zur holländischen Wegzugsbesteuerung dürfe die neue, durch das AbgÄG 2004 geschaffene österreichische Rechtslage in § 6 Z 6, § 31 Abs 2 Z 2 EStG und im UmgrStG weitgehend den Grundfreiheiten genügen. Eine weiterhin offene Frage ist allerdings, ob ein zuziehender Steuerpflichtiger die vor seinem Zuzug im Ausland entstandenen Verluste nach Österreich „mitnehmen“ und mit zukünftigen österreichischen Einkünften verrechnen kann.<sup>322)</sup>

---

*Kofler*, Internationale Verschmelzungen, in: *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (31 ff und 54 ff)

<sup>318</sup> Derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen.<sup>319</sup> Ohne Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

<sup>320</sup> Zum Unterbleiben der Neubewertung in „Rückkehrersituationen“ siehe Rz 2517h f EStR 2000.

<sup>321</sup> Schlussanträge GA *Kokott* 30. 3. 2006, C-470/04, N.

<sup>322</sup> Ablehnend Tz 208 und Tz 8059 EStR 2000, sowie UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-1/03 (betreffend einen deutschen Arzt, der 2000 nach Österreich gezogen ist und hier praktiziert und Verluste aus seinen deutschen Aktivitäten der Jahre 1999 und davor mit seinen österreichischen Einkünften verrechnen wollte). Im Umgründungssteuerrecht hat die Finanzverwaltung demgegenüber in Fällen verschmelzender Umwandlungen eine „Verlustmitnahme“ gestattet; siehe EAS 1992 = SWI 2002, 166; EAS 2110 = SWI 2003, 199; EAS 2339 = SWI 2003, 442; dazu auch *Mühlehner*, Zur Übertragung von Verlustvorträgen deutscher Tochtergesellschaften durch grenzüberschreitende Umgründungen, SWI 2003, 456 (456 ff); *Damböck*, Umwandlungen ausländi-scher operativer EU-Körperschaften, ÖStZ 2004, 274 (276).

#### **4. Ritter Coulais, „befreite“ ausländische Betriebsstättenverluste und § 2 Abs 8 EStG**

Vor allem im deutschen<sup>323)</sup> und österreichischen<sup>324)</sup> Steuerrecht gehörte es jahrzehntelang zu den Grundfesten richterlicher Abkommensauslegung, dass Verluste im Rahmen einer durch Abkommen freigestellten Ein-kunftsart nicht gegen steuerbare Einkünfte verrechnet, sondern nur im Rahmen eines „negativen Progressionsvorbehalt“ berücksichtigt werden durften.<sup>325)</sup> Begründet wurde dies damit, dass der Begriff der Einkünfte auch „negative Einkünfte“ umfasste und im Rahmen der Befreiungsmethode - im Sinne der Symmetriethese - auch solche nicht in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien.<sup>326)</sup> Diese Sichtweise ist allerdings zunehmend auf gemeinschaftsrechtliche Kritik gestoßen,<sup>327)</sup> zumal der vergleichbare Inlandssachverhalt aufgrund der sofortigen Verlustverrechnungsmöglichkeit steuerlich günstiger behandelt würde. Solcherart entstehe bis zur allfälligen

---

Für eine detailliertere Analyse siehe *Kauba/Kofler/König/Tumpel*, Von verlegten Sitzen, entgangener Nachversteuerung und entstrickten Schachteln: Einige Probleme bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft, taxlex 2005, 323 (324 f).

<sup>323)</sup> Grundlegend RFH 26. 6. 1935, VI A 414/35, RFHE 38, 64, RStBl 1935, 1358; zuletzt BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795; siehe auch Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 23A MA Rz 57 mwN.

<sup>324)</sup> Siehe aus der älteren Rechtsprechung VwGH 6. 3. 1984, 83/14/0107, ÖStZB 1985, 34; VwGH 21. 5. 1985, 85/14/0001, ÖStZB 1985, 347.

<sup>325)</sup> In vielen anderen Staaten fehlt es bereits deshalb an einem vergleichbaren Diskussionsstoff, weil entweder durch die An-rechnungsmethode das Problem nicht auftritt oder von vornherein auf eine „symmetrische“ Anwendung der Freistellungsmethode verzichtet wird; siehe etwa *Bendlinger*, Die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, SWI 1994, 221 (223 ff); *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91 (91 mwN); *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Art 23 Rz 49; zum unlängst erfolgten Rechtsprechungswchsel in Luxemburg siehe auch *Winandy*, Deutsche Betriebsstättenverluste müssen in Luxemburg zum Abzug zugelassen werden, IStR 2005, 594 (594 ff); *Winandy*, Luxembourg - New Case Law Developments: Tax Treatment of Losses of a Foreign Permanent Establishment, ET 2006, 82 (82 ff) (zu Luxemburg).

<sup>326)</sup> Zu dieser „Symmetriethese“ siehe nur BFH 28. 3. 1973, I R 59/71, BFHE 109, 127, BStBl 1973 II 531; dazu ausführlich Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 23A MA, Rz 57 mwN; *Schuch*, Europarechtliche und abkommensrechtliche Vorgaben für die Verlustbehandlung, in: *Lehner* (Hrsg), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht (2004) 63 (74 ff); *Cordewener*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht, in: *von Groll* (Hrsg), Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005) 255 (282 ff).

<sup>327)</sup> Siehe vor allem die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken bei *Lechner*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die ‚Befreiung‘ von Verlusten nach Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 85 (93 ff).

Verwertbarkeit im Betriebsstättenstaat zumindest ein Liquiditäts- bzw Zinsnachteil,<sup>328)</sup> der auch nicht durch den - ohnehin nur bei natürlichen Personen relevanten - negativen Progressionsvorbehalt gemeinschaftsrechtskonform beseitigt werde.<sup>329)</sup> In Österreich ist diese Problematik aber mittlerweile durch zwei richtungsweisende Erkenntnisse des VwGH<sup>330)</sup> zur Abkommensauslegung und ohne Heranziehung des Gemeinschafts-rechts sowie durch die darauf basierende Neuregelung in § 2 Abs 8 EStG im Rahmen des StRefG 2005<sup>331)</sup> entschärft worden: Demnach wird der nach innerstaatlichem Recht vorzunehmende Verlustausgleich mit negativen ausländischen Einkünften durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungssabkommens mit Befreiungsmethode nicht beeinträchtigt, es sei denn, die Verluste wurden im Ausland bereits verwertet; der hereingenommene Verlust führt jedoch zu einer Nachversteuerung, wenn er in den Folgejahren im Ausland zB im Wege eines Verlustvortrages genutzt werden kann oder könnte.<sup>332)</sup>

Vor allem aufgrund der Streichung des § 2a Abs 3 des deutschen EStG, der bis vor kurzem eine Verlusthereinverrechnung gestattete,<sup>333)</sup> ist die Versagung der Hereinnahme „befreiter“ Auslandsverluste im deutschen Schrifttum auf

<sup>328)</sup> Deutlich *Zorn*, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 (457).

<sup>329)</sup> Dazu *Cordewener*, DBA-Freistellung von Auslandsverlusten und EG-Grundfreiheiten: Klärung aufgeschoben, aber (hoffentlich) nicht aufgehoben! DSIR 2004, 1634 (1636 f); aa FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694.

<sup>330)</sup> VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, und VwGH 25. 10. 2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732; dazu insbesondere *Zorn*, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 (456 ff); *Loukota*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 (466 ff); *Trenkwalder/Firlinger*, Ausländische Betriebsstättenverluste im Lichte der Vorgaben des EU-Rechts, SWI 2001, 514 (514 ff); *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 (86 ff). Der VwGH stützte sein Ergebnis allerdings auf eine Interpretation des DBA und verwies nur zur Begründung dafür, dass es für die Rechtsprechungsänderung keines verstärkten Senates bedürfe, kurz auf das Gemeinschaftsrecht; krit dazu *Trenkwalder/Firlinger*, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste im Lichte des VwGH-Erkenntnisses vom 25. 9. 2001, ÖStZ 2001/1036, 550 (550).

<sup>331)</sup> Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57.

<sup>332)</sup> Siehe dazu ausführlich *Mayr*, § 2 Abs 8 EStG: „Dreifache Deckelung“ der Nachversteuerung ausländischer Verluste, RdW 2005/236, 189 (189 f), sowie nunmehr Rz 187 ff EStR 2000.

<sup>333)</sup> Siehe BTDRs 14/23, 7, 231; vgl weiters FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694 mwN.

erhebliche Bedenken gestoßen,<sup>334)</sup> die zunehmend von der deutschen Rechtsprechung geteilt wurden.<sup>335)</sup> Allerdings hat die vom BFH<sup>336)</sup> dem EuGH vorgelegte Rechtssache *Ritter-Coulais* hinsichtlich der Berücksichtigung fiktiver ausländischer Vermietungsverluste nicht zur Klärung dieser Frage beigetragen: Dort hat der EuGH die vom BFH primär gestellte Frage der Verlusthereinverrechnung aufgrund des konkreten Ausgangsfalles ausdrücklich unbeantwortet gelassen und sodann auf die eventualiter gestellte Vorlagefrage geantwortet, dass Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden müssen, sofern entsprechende Gewinne ebenfalls für die Progressionsberechnung herangezogen werden.<sup>337)</sup> Wenngleich der negative Progressionsvorbehalt nur ein *minus* gegenüber der bemessungsgrundlagenbezogenen Verlusthereinnahme ist, kann in *Ritter-Coulais* dennoch keine prinzipielle Ablehnung der gemeinschaftsrechtlichen Verlusthereinnahmeverpflichtung erblickt werden. Vielmehr spricht die - zu Tochtergesellschaften ergangene, aber in ihrer Grundüberlegung wohl auch auf die Betriebsstättenproblematik übertragbare<sup>338)</sup> - Rechtsprechung in *Marks & Spencer*<sup>339)</sup> dafür, dass zwar die primäre Verlustberücksichtigungspflicht dem Betriebsstättenstaat obliegt<sup>340)</sup> und - entgegen der

<sup>334)</sup> Für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zuletzt zB *Kessler/Schmitt/Janson*, Nochmals: Betriebsstättenverluste, Verfassungs- und Europarecht - IStR 2003, 307 -, IStR 2003, 307 (308 f); *Cordewener*, Foreign Losses, Tax Treaties and EC Fundamental Freedoms: A New German Case before the ECJ, ET 2003, 294 (294 ff); *Cordewener*, DBA-Freistellung von Auslandsverlusten und EG-Grundfreiheiten: Klärung aufgeschoben, aber (hoffentlich) nicht aufgehoben! DStR 2004, 1634 (1634 ff); *Kessler*, Ausländische Betriebsstättenverluste, in: *Lehner* (Hrsg), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht (2004) 83 (103 ff); *Portner*, Zwei bemerkenswerte Entscheidungen zur Verrechnung von Auslandsverlusten im Wohnsitzstaat bei DBA-Freistellung des der Auslandsbetriebsstätte zuzurechnenden positiven Ergebnisses, IStR 2005, 376 (379); *Cordewener*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht, in: von *Groll* (Hrsg), Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005) 255 (282 ff); H. *Schaumburg/H. Schaumburg*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, StuW 2005, 306 (310).

<sup>335)</sup> BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795; Niedersächsisches FG 14. 10. 2004, 6 V 655/04, EFG 2005, 286 mit Anmerkung *Herlinghaus*; FG München 14. 2. 2005, 1 V 305/04 EFG 2005, 928; FG Berlin 11. 4. 2005, 8 K 8101/00, IStR 2005, 571 mit Anmerkung *Schönenfeld*; keine Bedenken hingegen beim FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694.

<sup>336)</sup> BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795.

<sup>337)</sup> EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*.

<sup>338)</sup> Ebenso *Sutter*, Pauschales Verbot grenzüberschreitenden Verlustabzugs - Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit, EuZW 2006, 85 (88).

<sup>339)</sup> EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

<sup>340)</sup> Zu § 102 Abs 2 EStG siehe bereits oben Kapitel III.A.1.c.

Überlegungen im Schrifttum - trotz allfälliger Liquiditätsnachteile eine sofortige Verlusthereinnahme nicht erforderlich ist, umgekehrt aber im Falle der Nicht(mehr)verwertbarkeit des Verlustes im Betriebsstättenstaat die subsidiäre Berücksichtigungspflicht des Stammhauses eingreift. Die österreichische Lösung des § 2 Abs 8 EStG entspricht damit zwar einem zu begrüßenden Verständnis des Abkommensrechts, geht aber offenbar über die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an eine Verlusthereinverrechnung hinaus.

## 5. Gruppenbesteuerung und *Marks & Spencer*

Der *Marks & Spencer*-Fall zur grenzüberschreitenden Berücksichtigungsverpflichtung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften war aufgrund seiner potentiellen Budgetauswirkungen sicherlich einer der spektakulärsten Fälle der vergangenen Jahre. Im Wesentlichen ging es um die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit der britischen Steuerregelung des „Konzernabzugs“ (*group relief*) entgegensteht, wonach die Verrechenbarkeit von Verlusten innerhalb eines Konzerns von der Voraussetzung abhängig ist, dass die Tochtergesellschaften ihren Sitz im Vereinigten Königreich haben. Die Große Kammer des EuGH<sup>341</sup>) kam hier unlängst zu dem Ergebnis, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft *grundsätzlich* nicht verpflichtet ist, den Verlust einer ausländischen gleich jenem einer inländischen Tochtergesellschaft zur Verwertung zuzulassen. Unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit verstößt es nach Ansicht des EuGH aber dennoch gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die Verlusthereinnahme abgelehnt wird, sofern ein noch nicht berücksichtigter Verlust im Sitzstaat der Tochtergesellschaft auch zukünftig nicht mehr berücksichtigt werden kann.<sup>342</sup>)

---

<sup>341</sup> EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; dazu aus dem österreichischen Schrifttum etwa *Lang, Marks & Spencer - Eine erste Analyse des EuGH-Urteils*, SWI 2006, 3 (3 ff); *G. Kofler, Marks & Spencer: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften*, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff); *Lang, The Marks & Spencer Case - The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, ET 2006, 54 (54 ff); *Wiesner/Mayr, Guppenbesteuerung: Beteiligungsgemeinschaft, Umgründungen und Marks & Spencer*, RWZ 2006/1 (1 ff); *Petritz/Schilcher, Marks & Spencer: EuGH zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung im Konzern*, ecolex 2006, 147 (147 ff); *Sutter, Pauschales Verbot grenzüberschreitenden Verlustabzugs - Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit*, EuZW 2006, 85 (87 f); siehe zuletzt auch *Cordewener/Dörr, Case C-446/03, Marks & Spencer plc v. David Halsey (HM Inspector of Taxes)*, Judgment of the Court of Justice (Grand Chamber) of 13 December 2005, nyrl, CML Rev. 2006, 855 (855 ff); *O'Shea, Marks and Spencer v Halsey (HM Inspector of Taxes): restriction, justification and proportionality*, EC Tax Rev. 2006, 66 (66 ff).

<sup>342</sup> Dazu ausführlich *G. Kofler, Marks & Spencer: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften*, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff).

Obwohl Österreich das durch das StRefG 2005<sup>343)</sup> geschaffene neue Gruppenbesteuerungsregime bereits progressiv an den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen ausgerichtet hat, ergibt sich doch aus *Marks & Spencer* ein punktueller Anpassungsbedarf.<sup>344)</sup> Grob skizziert gestattet die österreichische Gruppenbesteuerung auf Antrag eine stufenweise Verrechnung von Verlusten und Gewinnen der Tochtergesellschaften (Gruppenmitglieder) auf der Ebene der Muttergesellschaft (Gruppenträger), wobei auch eine ausländische EU- oder EWR-Körperschaft Gruppenträger sein kann, sofern die Beteiligungen an den Gruppenmitglieder einer eingetragenen Zweigniederlassung in Österreich zuzurechnen sind (§ 9 Abs 3 KStG). Materielle Voraussetzung für die Einbeziehung einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe ist, dass diese vom Gruppenträger oder von anderen Gruppenmitgliedern mittelbar oder unmittelbar finanziell beherrscht wird, wofür eine Beteiligung am gesellschaftsrechtlichen Kapital und an den Stimmrechten von mehr als 50% erforderlich ist. Liegt eine solche finanzielle Beherrschung vor, können die Verluste einer *inländischen* Tochtergesellschaft unabhängig vom konkreten Beteiligungsausmaß zur Gänze verwertet werden. Die Gruppenbesteuerung gestattet auch die Einbeziehung *ausländischer* Tochtergesellschaften, allerdings beschränkt auf eine Auslandsebene; die mehr als 50%ige in- oder ausländische Tochtergesellschaft eines *ausländischen* Gruppenmitglieds kann daher nicht mehr an der Gruppe teilnehmen. Die Hereinnahme von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder ist sofort und ohne weitere Einschränkung möglich (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG), ist allerdings prozentuell mit dem Ausmaß der an der Tochtergesellschaft bestehenden unmittelbaren Beteiligungen gedeckelt; kommt es nachträglich zu einer Verlustverwertung im Ausland, erfolgt in Österreich eine Nachversteuerung der zunächst sofort hereingenommenen Verluste.

Vor diesem Hintergrund zeigt sich nach *Marks & Spencer* zunächst, dass die generelle Möglichkeit der sofortigen grenzüberschreitenden Verlustverrechnung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung gemeinschaftsrechtlich zwar nicht zwingend erforderlich, standortpolitisch aber jedenfalls positiv zu beurteilen ist. § 9 Abs 6 Z 6 KStG dürfte aber insofern zu

---

<sup>343</sup> Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57.

<sup>344</sup> Dazu bereits *G. Kofler*, *Marks & Spencer*: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, ÖStZ 2006/87, 48 (52 ff); *Wiesner/Mayr*, Gruppenbesteuerung: Beteiligungsgemeinschaft, Umgründungen und *Marks & Spencer*, RWZ 2006/1, 1 (4 f).

eng sein, als eine Nachversteuerung auch in jenen Fällen vorgesehen ist, in denen keine Verlustverrechnung im Ausland möglich ist:<sup>345)</sup> So wird nach *Marks & Spencer* in den Fällen, in denen die Verwertung des Verlusts des ausländischen Gruppenmitglieds nach Ausscheiden nicht mehr möglich ist, eine Nachversteuerung vollständig zu unterbleiben haben;<sup>346)</sup> auch im Liquidations- und Insolvenzfall erscheint die Kürzung des Nachversteuerungsbetrags um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen (§ 9 Abs 6 Z 6 letzter Satz KStG) gemeinschaftsrechtlich womöglich dann unzureichend, wenn eine Verlustverwertung endgültig ausgeschlossen ist. Da es in *Marks & Spencer* um Verluste ausländischer Enkelgesellschaften ging, werden entgegen der Einschränkung auf eine Auslandsebene im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime (§ 9 Abs 2 iVm Abs 6 KStG) zukünftig auch Verluste von Enkel- und Urenkelgesellschaften etc berücksichtigt werden müssen.<sup>347)</sup> Offen ist allerdings auch nach *Marks & Spencer*, ob die prozentuell mit dem unmittelbaren Beteiligungsausmaß beschränkte Verlusthereinnahme im Falle ausländischer Konzerngesellschaften im Vergleich zur vollständigen Verlustverrechnung im Falle inländischer Konzerngesellschaften gemeinschaftsrechtlich bedenklich ist.<sup>348)</sup>

## **6. Ausländische Schachteldividenden: § 10 Abs 1 versus § 10 Abs 2 KStG**

Im Lichte der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten erweist sich auch die Unterscheidung zwischen der bedingunglosen Beteiligungsertragsbefreiung bei inländischen Muttergesellschaften für Ausschüttungen *inländischer* Tochtergesellschaften nach § 10 Abs 1 KStG einerseits im

<sup>345</sup> Petritz/Schilcher, *Marks & Spencer*: EuGH zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung im Konzern, ecolex 2006, 147 (150); siehe bereits Tumpel/Tissot in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (2005) 435 (468 ff).

<sup>346</sup> Ebenso aus der Sicht der Finanzverwaltung Wiesner/Mayr, Guppenbesteuerung: Beteiligungsgemeinschaft, Umgründungen und *Marks & Spencer*, RWZ 2006/1, 1 (5), allerdings unter „Gegenrechnung“ der - gemeinschaftsrechtlich nicht gebotenen - Liquiditätsvorteile aufgrund der sofortigen Verlusthereinnahme.

<sup>347</sup> G. Kofler, *Marks & Spencer*: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, ÖStZ 2006/87, 48 (54). Hier wirft sich freilich die Frage auf, wann zB die Enkelgesellschaft die „vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft“ hat (zu diesem Erfordernis EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* - Tz 55); so ist derzeit beispielsweise vollkommen offen, ob auch eine allfällige Möglichkeit zur Gruppenbildung im Ausland genutzt werden müsste (so Wiesner/Mayr, Guppenbesteuerung: Beteiligungsgemeinschaft, Umgründungen und *Marks & Spencer*, RWZ 2006, 1 [5]).

<sup>348</sup> Dazu Tumpel/Tissot in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 435 (465 ff).

Vergleich zu der an die Voraussetzungen der Mindestbeteiligungshöhe von 10% und der Mindestbeteiligungsduer von einem Jahr geknüpften Beteiligungs-ertragsbefreiung für Ausschüttungen *ausländischer* Tochtergesellschaften nach § 10 Abs 2 KStG als problematisch.<sup>349)</sup> Insofern hat auch der UFS Linz unlängst zutreffend entschieden, dass die günstigere Bestimmung des § 10 Abs 1 KStG auf Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften auszudehnen sei und auch die Mutter-Tochter-RL, an der § 10 Abs 2 KStG orientiert ist, nicht als Rechtfertigung für die Diskriminierung herangezogen werden könne.<sup>350)</sup> Eine entsprechende Amtsbeschwerde ist derzeit beim VwGH anhängig.<sup>351)</sup>

Vor diesem Hintergrund ist auch § 10 Abs 4 KStG bedenklich, der einen Wechsel („switch over“) von der Befreiung ausländischer Dividenden nach § 10 Abs 2 KStG zur indirekte Anrechnung vorsieht, wenn die ausländische Gesellschaft passive Einkünfte erzielt und niedrig besteuert<sup>352)</sup> wird.<sup>353)</sup> Es zeigt sich zwar in einem *ersten* Schritt, dass ein solcher Methodenwechsel

<sup>349)</sup> Zur Gemeinschaftswidrigkeit dieser Divergenz bereits bisher etwa *Hirschler*, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 58 ff; *Konezny/Züger*, Ist die internationale Schachtelbeteiligung 'europatauglich'? SWI 2000, 218 (218 ff); *Toifl*, Besteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte und Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2002, 458 (466); *Heinrich*, Der EuGH als 'Motor' der Harmonisierung der direkten Steuern im Binnenmarkt? ÖStZ 2002/970; *Blasina*, Internationales Schachtelprivileg und Gemeinschaftsrecht, SWI 2003, 14 (14 ff); *D. Aigner*, Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch Nichtabzugsfähigkeit von Beteiligungskosten, SWI 2003, 63 (63 ff); *Beiser*, Auslandsausschüttungen im Licht der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, GesRZ 2003, 187 (197 f); *G. Kofler*, Bosal: Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen verstößt gegen die im Lichte der Niederlassungsfreiheit ausgelegte Mutter-Tochter-RL, ÖStZ 2003/1175, 554 (556); *Postl*, Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG gemeinschaftsrechtskonform? ecolex 2004, 968 (968 ff); *D. Aigner*, Inländische Investmentfonds und internationales Schachtelprivileg, SWK 2004, S 1008 (S 1008 f).

<sup>350)</sup> So UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04; siehe dazu etwa *D. Aigner/G. Kofler*, Internationales Schachtelprivileg gemeinschaftsrechtswidrig! taxlex 2005, 49 (49 ff); *G. Kofler/Toifl*, Austria's Differential Treatment of Domestic and Foreign Inter-Company Dividends Infringes the EU's Free Movement of Capital, ET 2005, 232 (232 ff mwN); *Gudmundsson*, European Tax Law in the Relations with EFTA Countries, Intertax 2006, 58 (74).

<sup>351)</sup> Zu ZI 2005/14/0020.

<sup>352)</sup> Zu Problemlage, wenn sich die Niedrigbesteuerung aus einer gemeinschaftsrechtlich genehmigten Beihilfe ergibt, siehe zuletzt *G. Kofler*, Dublin Docks-Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, RdW 2005/859, 786 (786 ff mwN).

<sup>353)</sup> Siehe *Toifl*, Diskriminierung ausländischer Kapitalerträge - Schlussanträge des GA Tizzano in der Rs Anneliese Lenz (C-315/02), RdW 2004/230, 250 (251); *Polivanova-Rosenauer/Toifl*, Besteuerung ausländischer Kapitalerträge und jüngste Rechtsprechung des EuGH, SWI 2004, 228 (237); *Beiser*, Auslandsausschüttungen im Licht der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, GesRZ 2003, 187 (197 f).

durch die Mutter-Tochter-RL gedeckt ist, da die Richtlinie sowohl den Mitgliedstaaten die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode als gleichwertige Alternativen zur Verfügung stellt und daher einerseits die Anwendung beider Methoden auch im Verhältnis zu ein und demselben Mitgliedstaat ermöglicht<sup>354)</sup> sowie andererseits das Heranziehen einer ausländischen Niedrigbesteuerung als Grundlage für die konkrete Methodenwahl gestattet.<sup>355)</sup> Diese Deckung durch das *sekundäre* Gemeinschaftsrecht hindert freilich in einem *zweiten* Schritt nicht die Feststellung, dass der Methodenwechsel dem *primären* Gemeinschaftsrecht widerspricht: Denn solange nach § 10 Abs 1 KStG inländische Holdinggesellschaften mit ausschließlichen Passiveinkünften akzeptiert werden, kann bei ausländischen Gesellschaften nicht unter Berufung auf den niedrigeren Steuersatz im Ausland die Anwendung des - an § 10 Abs 1 KStG zu messenden - internationalem Schachtelprivilegs versagt und nach § 10 Abs 4 KStG zur Anrechnungsmethode gewechselt werden.<sup>356)</sup> Erst in einem dritten Schritt wäre sodann zu überprüfen, ob der diskriminierende Methodenwechsel § 10 Abs 4 KStG als eine durch Art 1 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL akzeptierte und durch die Rechtsprechung des EuGH gedeckte Anti-Missbrauchsbestimmung gerechtfertigt werden kann: Wenngleich zwar § 10 Abs 4 KStG durchaus auch der Verhinderung der Steuerumgehung dient, wird eine derart generelle Missbrauchsvermutung wohl nicht den strengen, auf den Einzelfall bezogenen Anforderungen des EuGH gerecht.<sup>357)</sup> Solcherart wird

<sup>354</sup> *De Hosson*, The Parent-Subsidiary Directive, Intertax 1990, 414 (432); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 270; *Thömmes* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.4 Rz 15; *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 505.

<sup>355</sup> *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 505; ebenso wohl *Thömmes* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.4 Rz 15.

<sup>356</sup> Dazu ausführlich *G. Kofler/Toifl*, Austria's Differential Treatment of Domestic and Foreign Inter-Company Dividends Infringes the EU's Free Movement of Capital, ET 2005, 232 (238 f mwN); siehe weiters auch *Beiser*, Auslandsausschüttungen im Licht der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, GesRZ 2003, 187 (197 f); allgemein in diese Richtung auch *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 505.

<sup>357</sup> Siehe etwa EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, Slg 1997, I-4161, *Leur-Bloem* - Tz 44; EuGH 26. 9. 2000, C-478/98, Slg 2000, I-7587, *Kommission/Belgien* - Tz 45. Obwohl es in diesem Zusammenhang auch argumentierbar wäre, dass § 10 Abs 4 KStG lediglich eine *widerlegbare* Missbrauchsvermutung darstellt (so ausführlich *G. Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften [2002] 394 ff mwN), folgt zumindest die österreichische Finanzverwaltung dieser Ansicht nicht (*Loukota/Quatschnigg*, Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9 [13 f]; *Wiesner*, Die österreichischen Mißbrauchsbestimmungen auf dem Gebiet des Außensteuerrechts - § 10 Abs 3 KStG 1988, SWI 1995, 127 [130]); siehe dazu aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht auch *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*,

§ 10 Abs 4 KStG als gemeinschaftswidrig zu beurteilen sein.<sup>358)</sup>

Auch die umgekehrte Situation der Ausschüttung einer österreichischen Tochtergesellschaft an ihre EU-Muttergesellschaft ist Gegenstand der wissenschaftlichen Auseinandersetzung in Österreich. Nach der in Umsetzung des Art 5 der Mutter-Tochter-RL ergangenen Bestimmung des § 94a EStG entfällt bei Ausschüttungen an eine EU-Muttergesellschaft der Quellensteuerabzug, wenn eine EU-Muttergesellschaft am Grund- oder Stammkapital einer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft *unmittelbar*<sup>359)</sup> zu mindestens 10% beteiligt ist und die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr besteht. Sind diese Voraussetzungen allerdings nicht erfüllt, stellt sich - insbesondere vor dem Hintergrund der *Fokus Bank*-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs<sup>360)</sup> - die Frage, ob Österreich durch das primäre Gemeinschaftsrecht dennoch an der Erhebung einer Quellensteuer gehindert wird, zumal bei rein nationalen Sachverhalten auf Ausschüttungen an Muttergesellschaften entweder keine Steuer erhoben oder aber zumindest erstattet wird.<sup>361)</sup> Diese Frage ist im österreichischen Schrifttum höchst

SWI 2006, 273 (282). Überdies könnte auch eine solche Beweislastumkehrung *per se* einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstellen; vgl nur EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, *Vestergaard* - Tz 21; siehe auch *Haslinger*, Switch-Over bei Veräußerungsgewinnen aus internationalen Schachtelbeteiligungen, SWI 2005, 170 (180).

<sup>358)</sup> Sofern man § 10 Abs 4 KStG auch auf Veräußerungsgewinne nach § 10 Abs 3 KStG für anwendbar erachtet (dazu jüngst befürwortend und mwN *Haslinger*, Switch-Over bei Veräußerungsgewinnen aus internationalen Schachtelbeteiligungen, SWI 2005, 170 [170 f mwN]) könnte aufgrund der Steuerpflicht solcher Gewinne im rein nationalen Kontext eine *vertikalen* Diskriminierung diesbezüglich wohl nicht begründet werden; siehe dazu auch *G. Kofler/Toifl*, Austria's Differential Treatment of Domestic and Foreign Inter-Company Dividends Infringes the EU's Free Movement of Capital, ET 2005, 232 (239). Allerdings könnte die Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs 4 KStG aus einer *Outbound*-Meistbegünstigung folgern (dazu oben Kapitel III.A.3.).

<sup>359)</sup> Nach zutreffender Ansicht der Finanzverwaltung beeinträchtigt die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft in richtlinienkonformer Interpretation nicht das Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung im Sinne des § 94a EStG (EAS 2630, in Abkehr von EAS 2052 = SWI 2002, 310; siehe dazu ausführlich *Bendlinger/G. Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie versus § 94a EStG: Quellensteuerfreie Ausschüttungen bei „mittelbarer“ Beteiligung der Muttergesellschaft? ÖStZ 2005/791, 332 (332 ff); *Bendlinger/G. Kofler*, BMF zum Umfang der KESt-Befreiung nach § 94a EStG, ÖStZ 2005/897, 412 (412 f).

<sup>360)</sup> EFTA Court 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*; für eine Analyse der Entscheidung aus österreichischer Sicht siehe *G. Kofler*, EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von "Auswärtsausschüttungen" unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff), und *G. Kofler*, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus Bank-Urteil, ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff).

<sup>361)</sup> Obwohl Ausschüttungen im nationalen Bereich bei der empfangenden Muttergesellschaft unabhängig von einer Mindestbeteiligungshöhe oder einer Mindesthaltezeit stets steuerbefreit

umstritten.<sup>362)</sup> Der anhängige *Denkavit International BV*-Fall<sup>363)</sup> wird dem EuGH allerdings die Möglichkeit bieten, diesen Problembereich zu klären.

## **IV. Bemerkungen zu den Sanierungs- bzw Abhilfemaßnahmen im österreichischen direkten Steuerrecht**

### **A. Der österreichische Ansatz zur Herstellung eines gemeinschaftsrechtskonformen Zustandes**

Österreich hat sich in den vergangenen Jahren zum gemeinschaftsrechtlichen „Musterschüler“ entwickelt. Anders als manche eher zurückhaltende Mitgliedstaaten<sup>364)</sup> ist Österreich den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts in den meisten Bereichen mit progressiven Ansätzen gefolgt. Schon vor dem Beitritt Österreichs zur Gemeinschaft am 1. 1. 1995 wurde versucht, das direkte Steuerrecht gemeinschaftskonform am Richtlinienrecht auszurichten;<sup>365)</sup> auch das nachfolgende Richtlinienrecht wurde - soweit derzeit ersichtlich - zeitgerecht und vollständig in das nationale Recht implementiert.<sup>366)</sup> Im Hinblick auf die Grundfreiheiten und die Judikatur des EuGH ist zu konstatieren, dass der österreichische Gesetzgeber selbst auf jene Urteile, von denen das österreichische Recht nicht unmittelbar betroffen war,

sind (§ 10 Abs 1 KStG), kann der Quellensteuerabzug nur dann entfallen, wenn die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft einer zumindest 25%ige, direkte Beteiligung hält (§ 94 Abs 2 EStG); ist dies nicht der Fall, wird die Quellensteuer nachfolgend angerechnet oder rückerstattet.

<sup>362</sup> Vergleiche *W. Loukota*, Dividendenbesteuerung bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht - verbleibende Diskriminierungen im Lichte der EG/EWR-Freiheiten, SWI 2004, 504 (504 ff), der in der Quellenbesteuerung einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht erblickt, mit *H. Loukota*, Ist § 94a EStG wirklich europarechtswidrig? SWI 2006, 13 (13 ff), der zumindest im Falle der Anrechnung der Quellensteuer durch den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft einen Gemeinschaftsrechtsverstoß ausschließt.

<sup>363</sup> Siehe bereits Schlussanträge GA Geelhoed 27. 4. 2006, C-170/05, *Denkavit International BV*.

<sup>364</sup> Siehe etwa den Bericht zur deutschen Situation bei *Drißen/Kahler*, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, StuW 2005, 171 (171 ff).

<sup>365</sup> So wurde beispielsweise die gemeinschaftsrechtliche FusionsRL bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs in der Stammfassung des UmgrStG weitgehend berücksichtigt; siehe nur *Starlinger*, Die Zukunft des Umgändungssteuerrechts, in: *Gassner/Gröhs/Lang* (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 219 (221). Ähnliches gilt für die rasche Implementation der Mutter-Tochter-Richtlinie durch das EU-AnpG (BGBI 681/1994); siehe dazu etwa *Quantschnigg*, Kurzdarstellung der steuerlichen EU-Anpassungsgesetze außerhalb der Umsatzsteuer, RdW 1994, 221 (221 ff).

<sup>366</sup> Siehe beispielsweise zur SparzinsenRL (Richtlinie 2003/48/EG, AB1 L 157/38 ff [26. 6. 2003] idF AB1 L 103/41 [22. 4. 2005]) die Umsetzung durch das EU-QuStG, BGBI I 33/2004, und zur Zinsen-Lizenzgebühren-RL (Richtlinie 2003/49/EG, AB1 L 157/49 ff [26. 6. 2003] idF AB1 L 168/35 ff [1. 5. 2004]) die Umsetzung in § 99a EStG.

rasch und gemeinschaftsrechtsfreundlich reagiert hat; Beispiele für diesen österreichischen Ansatz finden sich bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger,<sup>367)</sup> der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge,<sup>368)</sup> der Wegzugsbesteuerung<sup>369)</sup> und der - zumindest partiellen - Ausdehnung des Gruppenbesteuerungsregimes über die Grenze.<sup>370)</sup> Im geltenden Ertragsteuerrecht finden sich damit wohl nur mehr in Randbereichen bedenkliche Steuerregime: Neben den bereits genannten Problemfeldern gehören dazu etwa die auf Auslandssachverhalte beschränkte und oftmals nachteilige Anwendung der Verrechnungspreisregeln,<sup>371)</sup> die Inlandsbezogenheit des Sonderausgabenabzugs bei gewissen Aufwendungen<sup>372)</sup> oder Versicherungsprämien,<sup>373)</sup> das komplexe und teilweise benachteiligende österreichische Besteuerungsregime für Beiträge an ausländische Pensionskassen<sup>374)</sup> sowie das Erfordernis der Beschäftigung durch einen inländischen Betrieb für die Inanspruchnahme der Montagebegünstigung.<sup>375)</sup>

In seinen Bemühungen, das Steuerrecht gemeinschaftsrechtskonform auszugestalten, ist der österreichische Gesetzgeber bisher auch noch nicht den Weg gegangen, einen diskriminierungsfreien Zustand dadurch herzustellen, dass Begünstigungen auch für den rein inländischen Wirtschaftsvorgang versagt werden. Ebenso scheint der österreichische Gesetzgeber bemüht zu sein, differierende Regelungen für den Binnenmarkt einerseits und Drittstaaten andererseits tunlichst zu vermeiden: Solcherart wurde die begünstigte Besteuerung inländischer Kapitalerträge ohne weiteres Zögern auf

<sup>367)</sup> Oben Kapitel III.B.1.b).

<sup>368)</sup> Oben Kapitel III.C.1.

<sup>369)</sup> Oben Kapitel III.C.3.

<sup>370)</sup> Oben Kapitel III.C.5.

<sup>371)</sup> Zu dieser Kritik an § 6 Z 6 EStG siehe bereits *D. Aigner/G. Kofler*, Änderungen in § 6 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 6 (9).

<sup>372)</sup> Siehe zur Kritik an der Inlandsbezogenheit bei der Anschaffung junger Aktien nach § 18 Abs 1 Z 4 iVm Abs 3 Z 4 EStG etwa *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit und Anrechnungsverfahren bei Dividendenausschüttungen, SWI 2005, 97 (97 ff).

<sup>373)</sup> Diese Problematik wird allerdings durch Rz 463 LStR 2002 und VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0002, ÖStZB 1999, 505 entschärft, wonach EWR-Versicherungsunternehmen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland besitzen und daher Prämien an diese Versicherungen als Sonderausgaben nach § 18 Abs 2 EStG abgezogen werden können. Für ähnliche Problembereiche siehe auch UFS Linz 23. 6. 2005, RV/2215-L/02; UFS Wien 30. 6. 2005, RV/4389-W/02.

<sup>374)</sup> Dazu *G. Kofler*, Ramstedt: Benachteiligung von Beitragsszahlungen an ausländische Rentenversicherer ist nicht mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar! ÖStZ 2003/874, 404 (407 ff).

<sup>375)</sup> Dieses Kriterium des § 3 Abs 1 Z 10 EStG wurde unlängst vom UFS Feldkirch 5. 10. 2005, RV/0016-F/04, als Verstoß gegen Art 39 EG beurteilt.

Kapitalerträge sowohl aus EU- und EWR-Mitgliedstaaten wie auch aus Drittstaaten ausgedehnt;<sup>376)</sup> auch die Schaffung der Veranlagungsmöglichkeit für beschränkt Steuerpflichtige differenziert nicht nach der Ansässigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen.<sup>377)</sup> Differierende Regelungen bestehen lediglich dort, wo der österreichische Gesetzgeber entweder das Vorhandensein der (gemeinschaftsrechtlichen) verfahrensrechtlichen Instrumente der Amts- und Vollstreckungsamts-Hilfe für entscheidend erachtet (wie zB bei der Wegzugsbesteuerung<sup>378)</sup>) oder eine gesetzliche Regelung deshalb auf EU- und EWR-Situationen beschränkt, weil er gegenüber Drittstaaten allenfalls bei entsprechender Reziprozität auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens und der darin enthaltenen Nichtdiskriminierungsklauseln bereit ist, die fraglichen Begünstigungen zu gewähren (zB hinsichtlich der Gewährung des Schachtelpflegs<sup>379)</sup> oder der Gruppenträgereigenschaft<sup>380)</sup> an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften).

## B. Abschließende Bemerkungen zur Rolle des Europäischen Gerichtshofes im direkten Steuerrecht

Die rechtspolitische Rolle des EuGH im Bereich des direkten Steuerrechts wird in Österreich vor allem unter zwei Gesichtspunkten diskutiert: Der *erste* Aspekt betrifft die bis vor kurzem überaus aktive Rolle des EuGH und die daraus resultierende judizielle Zerschlagung bewährter, nationaler Besteuerungssysteme; der zweite Aspekt betrifft die sich seit gut einem Jahr abzeichnende zunehmende Zurückhaltung der Judikatur des EuGH in politisch und budgetär sensiblen Bereichen der nationalen Steuersysteme. Angesichts dieser jüngeren Tendenz wird die Abschätzung der zukünftigen Entwicklung der gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten freilich zunehmend schwieriger. Die Rechtsprechung des EuGH hat in den vergangenen Jahren zu einer wahren Euphorie in der internationalen Steuerplanung geführt. Wenn man sich vor Augen hält, dass bis Mitte 2005 lediglich knapp 10% der Fälle zu Ungunsten der Steuerpflichtigen entschieden wurden, überrascht dies freilich nicht.<sup>381)</sup> In

<sup>376</sup> Siehe oben Kapitel III.C.1.

<sup>377</sup> Siehe oben Kapitel III.B.1.b).

<sup>378</sup> Siehe oben Kapitel III.C.3.

<sup>379</sup> Siehe oben Kapitel III.B.2.

<sup>380</sup> Siehe oben Kapitel III.C.5.

<sup>381</sup> Von den 50 bis Mitte 2005 ergangenen Entscheidungen zum Verhältnis zwischen dem direkten Steuerrecht und den Grundfreiheiten gingen lediglich 4 mehr oder weniger vollständig

jüngerer Zeit scheint sich allerdings eine Trendwende abzuzeichnen: Wohl insbesondere wegen der zunehmenden Komplexität der Fälle, deren Lösung auch unter Experten umstritten ist, aber auch aufgrund einer stärken Berücksichtigung der berechtigten Interessen der nationalen Fisci durch den EuGH ist die „Erfolgsquote“ der Steuerpflichtigen auf etwa 50% gesunken.<sup>382)</sup>

Während die aktive Rolle des EuGH und der dadurch erreichte Schutz des Einzelnen vor unerträglichen, durch - an einzelstaatlichen Partikularinteressen orientierten - Steuernormen geschaffenen Hemmnissen der grenzüberschreitenden Wirtschaftsaktivität, in der Vergangenheit überwiegend positiv beurteilt wurde, verschafften sich auch kritische Stimmen Gehör. Abgesehen von den offensichtlichen Fehleinschätzungen der nationalen Steuersysteme<sup>383)</sup> wurde dem EuGH im österreichischen Schrifttum vorgeworfen, er destruiere „die über ein Jahrhundert aus nationalstaatlicher Sicht recht gut, aus grenzüberschreitender Sicht mit Hilfe der Doppelbesteuerungsabkommen einigermaßen zufriedenstellend funktioniert habenden nationalen Steuersysteme ohne Perspektiven aufzuzeigen, vielmehr diese sogar verschließend, wie ein zukünftiges binnennarktkonformes System der Einkommens- und Ertragsbesteuerung ausschauen könnte“.<sup>384)</sup> Auf Basis der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofes hat sich die Diskussion allerdings auf die Frage verlagert, ob der EuGH aufgrund politischen Drucks und ohne dogmatische Begründung zu Lasten des Diskriminierungsschutzes der Marktbürger implizit einen „mitgliedsstaatsfreundlicheren“ Kurs eingeschlagen hat. Im österreichischen Schrifttum wurde insofern konstatiert, dass der EuGH nunmehr offenbar nicht nur die Vergleichbarkeit von Situationen enger zu betrachten,<sup>385)</sup> sondern auch den Rechtfertigungsspielraum der Mitgliedstaaten auszudehnen zu scheint.<sup>386)</sup>

---

zu Gunsten der Mitgliedstaaten aus (dies sind EuGH 27. 9. 1988, 81/87, Slg 1988, 5483, *Daily Mail*, EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, *Werner*, EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*, und EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind*).

<sup>382)</sup> Von den 10 von Mitte 2005 bis Juni 2006 gefällten Entscheidungen sind immerhin 6 mehr oder weniger zu Ungunsten des Steuerpflichtigen entschieden worden (dies sind EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*, EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*, EuGH 8. 9. 2005, C-512/03, *Blanckaert*, EuGH 27. 10. 2005, C-8/04, *Bujara*, EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, und EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hiltens-van der Heijden*).

<sup>383)</sup> Dazu *Wattel*, Red Herrings in Direct Tax Cases before the ECJ, LIEI 2004, 81 (81 ff).

<sup>384)</sup> *Heinrich*, Der EuGH als ‚Motor‘ der Harmonisierung der direkten Steuern im Binnenmarkt? ÖStZ 2002/970.

<sup>385)</sup> Siehe zB EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*; EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*.

<sup>386)</sup> So etwa in EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

Darin kann allerdings eine durchaus positive Entwicklung in Richtung einer ausgewogenen Gesamtbetrachtung unter Vermeidung von „Überbegünstigungen“ gesehen werden,<sup>387)</sup> wodurch auch vermehrt Aspekte aus der Grundfreiheitsprüfung ausgeschlossen werden, die sich letztlich auf bloße - nur durch positive Harmonisierung beseitigbare - Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zurückführen lassen.<sup>388)</sup> Diese sich abzeichnende Tendenz ist in manchen Bereichen sicherlich zu begrüßen, ein Abgehen von früheren Judikaturlinien sollte vom EuGH aber explizit offengelegt werden. Angesichts der dadurch hervorgerufenen dogmatischen Unsicherheiten wird die zukünftige Judikatur zunehmend schwerer prognostizierbar. Es darf daher mit Spannung erwartet werden, wie sich der EuGH den großen offenen und auch für Österreich relevanten Fragenkomplexen nähern wird: Hier geht es zukünftig vor allem um den Einfluss von Doppelbesteuerungsabkommen auf die Grundfreiheitsprüfung,<sup>389)</sup> die tatsächliche Reichweite der „*Erga-Omes*“-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatssachverhalten,<sup>390)</sup> die Einschränkung der Rückwirkung von budgetär besonders bedeutsamen EuGH-Urteilen<sup>391)</sup> sowie um die nach wie vor offene Bedeutung des Beschränkungsverbots im direkten Steuerrecht, insbesondere bei Fragen der unentlasteten juristischen Doppelbesteuerung.<sup>392)</sup>

<sup>387)</sup> Siehe etwa EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

<sup>388)</sup> Siehe etwa EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*, EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*, und EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, van *Hilten-van der Heijden*.

<sup>389)</sup> Vgl die anhängigen Fälle in den Rechtssachen *ACT Group Litigation* (C-374/04), *Kerckhaert-Morres* (C-513/04), *Columbus Container Services* (C-298/05), *Denkavit II* (C-170/05) und *Amurta* (C-379/05); siehe auch bereits EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*.

<sup>390)</sup> Zu diesem Themenkreis sind aber mittlerweile mehrere Fälle anhängig: *Lasertec* (C-492/04), *Thin Cap Group Group Litigation* (C-524/04); *A* (C-101/05) und *A und B* (C-102/05), sowie *Holböck* (C-157/05); in der Rechtssache van *Hilten-van der Heij-den* (C-513/03) wurde hingegen der Drittstaatsaspekt weder vom Generalanwalt (Schlussanträge GA *Léger* 30. 6. 2005, C-513/03, van *Hilten-van der Heijden* - Tz 69) noch vom EuGH (EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, van *Hilten-van der Heijden*) behandelt. Siehe zu diesem Problemkreis im außersteuerlichen Bereich bereits Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 15. 3. 2006, C-452/04, *Fidium Finanz AG*.

<sup>391)</sup> Vgl die anhängigen Rechtssachen *Banca Popolare di Cremona* (C-475/03) und *Meilicke* (C-292/04).

<sup>392)</sup> Die Frage, ob ein grundfreiheitsrechtliches Verbot der juristischen Doppelbesteuerung besteht, und, bejahendenfalls, welcher Mitgliedstaat zu ihrer Beseitigung verpflichtet ist, gehört wohl zu den derzeit strittigsten Problembereichen der Grundfreiheitsdogmatik; dazu jüngst ausführlich *G. Kofler*, Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2006, 62 (62 ff mwN); für ein Verbot der Doppelbesteuerung nunmehr auch *Loukota*, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag? SWI 2006, 250 (251). Demgegenüber verneinte GA *Geelhoed* unlängst bereits die grundfreiheitsrechtliche Relevanz einer unentlasteten juristischen Doppelbesteuerung im Binnenmarkt; siehe die Schlussanträge GA *Geelhoed* 6. 4. 2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*.