

JAP

[Juristische Ausbildung & Praxisvorbereitung]

- must know** Die Zuständigkeit im Strafverfahren nach dem Strafprozessreformgesetz 2004
Das Firmenbuchverfahren nach der Außerstreitreform
Die beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen nach dem AbgÄG 2004
Die Zivilverfahrens-Novelle 2004
Ein Leitfaden zur IPR-Anknüpfung
Haftung für den „Genmais“, Teil 2
- Judikatur** Höchstrichterliche Entscheidungen aus den zentralen Prüfungsfächern
- Musterfall** Musterfälle aus Strafrecht, Römischem Recht, Verwaltungsrecht, Arbeitsrecht und Bürgerlichem Recht

Redaktionsleitung
Alexander Reidinger

Redaktion
Ulrike Frauenberger-Pfeiler
Thomas Klicka
Georg Kofler
Roman Alexander Rauter
Susanne Reindl
Gert-Peter Reissner
Eva Schulev-Steindl

Korrespondenten
Martin Binder
Friedrich Harrer
Ferdinand Kerschner
Willibald Posch

2004/2005

03
MANZ 

ISSN 1022-9426

Die beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen nach dem AbgÄG 2004

JAP 2004/2005/35

§§ 70, 98, 99, 102
EStGVeranlagungs-
option,
Besteuerungs-
nachweis,
Schumacker,
Gerritse

Im AbgÄG 2004 hat der Gesetzgeber die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger an die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen angepasst: Bisherige Ausschlüsse von der Veranlagungsoption nach § 102 EStG und die Verpflichtung zur Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises in Fällen mit EU- oder EWR-Bezug wurden aufgegeben, allerdings profitieren beschränkt Steuerpflichtige im Fall der Veranlagung auch nur mehr eingeschränkt von der Null-Steuerzone.

Von Georg Kofler

Inhaltsübersicht:

- A. Überblick zur beschränkten Steuerpflicht in Österreich
- B. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger
 - 1. Das Spannungsverhältnis mit dem Gemeinschaftsrecht
 - 2. Zulässige Ungleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden und deren Grenzen
 - 3. Bemessungsgrundlage: Objektives Nettoprinzip gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige
 - 4. Steuertarif: Begrenzte Zulässigkeit einer pauschalen Besteuerung
 - 5. Folgerungen für das österreichische Steuerrecht
- C. Neuregelung im Rahmen des AbgÄG 2004
 - 1. Ausdehnung der Veranlagungsoption in § 102 EStG
 - 2. Anpassung der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer
 - 3. Entfall des Besteuerungsnachweises im Binnenmarkt
 - 4. Zusammenfassende Übersicht
- D. Ausblick

A. Überblick zur beschränkten Steuerpflicht in Österreich

Das österreichische Steuerrecht unterscheidet grundsätzlich zwischen **unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht**.¹⁾ Unbeschränkt steuerpflichtig sind gem § 1 Abs 2 EStG jene natürlichen Personen, die im Inland einen **Wohnsitz** (§ 26 Abs 1 BAO) oder ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** (§ 26 Abs 2 BAO) haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte; unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen somit mit ihrem **Welteinkommen** der österreichischen Besteuerung (sog **Welteinkommens- bzw Universalitätsprinzip**). Das Pendant zur 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 Betriebsstätte im Inland, Ausübung einer selbständigen Tätigkeit im Inland), der die Einkünfte als inländische qualifiziert (sog **Territorialitätsprinzip**).²⁾ Der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 EStG unterliegen überblicksweise folgende Einkünfte:

- Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG;
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist;³⁾
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist oder aus inländischen öffentlichen Kassen stammen;
- Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG, wenn es sich dabei um Dividenden, Hypothekenzinsen oder Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters handelt;
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen sind, in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden;

1) Daneben findet sich die Kategorie der fingiert unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 4 EStG, die als Reaktion auf die Rsp des EuGH in der Rs *Schumacker* (EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker*) eingeführt wurde; s dazu unten B.2.

2) Ausf zur beschränkten Steuerpflicht etwa Rz 7901 ff EStR; *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz 62 ff. Das Zusammenreffen der unbeschränkten Steuerpflicht im Wohnsitzstaat mit der beschränkten Steuerpflicht in Österreich führt typischerweise zu einer juristischen Doppelbesteuerung der fraglichen Einkünfte, deren Vermeidung insb Doppelbesteuerungsabkommen oder unilaterale Maßnahmen dienen; dazu etwa *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz 210 ff.

3) Unabhängig von einer inländischen Betriebsstätte bzw einem Vertreter im Inland steuerpflichtig sind zB Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland oder aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland (§ 98 Abs 1 Z 3 EStG).

Wichtige Besonderheiten bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger

Bemessungsgrundlage	Betriebsausgaben und Werbungskosten	Betriebsausgaben und Werbungskosten nach §§ 4, 16 EStG sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie mit Einkünften iSd § 98 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 102 Abs 2 Z 1 EStG); in manchen Fällen besteht darüber hinaus das Erfordernis eines inländischen Besteuerungsnachweises (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG) [zur Änderung durch das AbgÄG 2004s sogleich unten C.3.]. Das Werbungskostenpauschale (§ 16 Abs 3 EStG) steht auch beschränkt Steuerpflichtigen zu.
	Sonderausgaben und Verlustabzug	Sonderausgaben (§ 18 EStG) sind nur abzugsfähig, soweit sie sich auf das Inland beziehen; das Sonderausgabenpauschale (§ 18 Abs 2 EStG) steht auch beschränkt Steuerpflichtigen zu. Gem § 102 Abs 2 Z 2 EStG steht der Verlustabzug (§§ 18 Abs 6 und 7 EStG) 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 (Erfordernis eines negativen Welteinkommens gem § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG).
	Außergewöhnliche Belastungen etc	Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 EStG) sind bei beschränkter Steuerpflicht nicht abzugsfähig (§ 102 Abs 2 Z 3 EStG). Der Freibetrag nach § 105 EStG für Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen wird bei beschränkter Steuerpflicht nicht gewährt (§ 102 Abs 2 Z 3 EStG).
Tarif	Steuersatz und Progression	Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht nach § 33 Abs 1 EStG zu berechnen (§ 102 Abs 3 EStG) [zur Ergänzung durch das AbgÄG 2004s sogleich unten C.1.]. Für die Ermittlung der Progression (§ 33 EStG) sind im Allgemeinen nur die zu veranlagenden Einkünfte (§ 98 iVm § 102 Abs 1 EStG) heranzuziehen. Die Begünstigungen des § 37 EStG kommen zur Anwendung. Die Progressionsermäßigung gem § 38 EStG ist allerdings ausgeschlossen (§ 102 Abs 2 Z 3 EStG).
	Absetzbeträge	Absetzbeträge sind nicht zu berücksichtigen (§ 102 Abs 3 EStG); eine Ausnahme besteht lediglich bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern nach § 70 Abs 2 Z 1 EStG (Berücksichtigung von Verkehrs- und Arbeitnehmer- bzw Pensionistenabsetzbetrag).

- Spekulationseinkünfte iSd § 30 EStG mit inländischen Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten;
- Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft.

Die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht wird entweder durch **Steuerabzug (§§ 70, 93 und 99 EStG)** oder durch **Veranlagung (§ 102 EStG)** 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**“).⁴⁾ In all diesen Fällen **haftet der Abzugsverpflichtete** für die Abfuhr der Steuer (§§ 82, 95 und 100 EStG).

Der Steuerabzug ist dabei idR von den **Bruttoeinnahmen** vorzunehmen (§§ 70 Abs 2 Z 2, 93 Abs 5, 99 Abs 2 EStG), dh Betriebsausgaben bzw Werbungskosten finden beim Steuerabzug keine Berücksichtigung. Dies resultiert nicht nur in Liquiditätsnachteilen, sondern oftmals auch darin, dass die abgezogene Steuer den Gewinn bzw Überschuss des beschränkt Steuerpflichtigen übersteigt und damit zu einer erheblichen „Überbelastung“ führt. Diesfalls kann der Steuerpflichtige seine Betriebsausgaben bzw Werbungskosten lediglich im Rahmen ei-

ner Veranlagung geltend machen. Obwohl bereits bisher in vielen Fällen eine **Veranlagungsmöglichkeit** bestand, war dennoch bis zum AbgÄG 2004⁵⁾ in manchen Fällen eine **Abgeltungswirkung des Steuerabzugs** vorgesehen (§ 102 Abs 4 EStG), wodurch der Abzug von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten definitiv ausgeschlossen war.⁶⁾ Diese Situation ist in Wissenschaft und Praxis naturgemäß auf verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Kritik gestoßen.⁷⁾ Obzwar der VfGH die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht geteilt hat,⁸⁾ hat letztlich auch der Gesetzgeber durch die Novellierung dieser Bestimmungen im Rahmen des AbgÄG 2004 eingestanden, dass die bisherige österreichische Rechtslage nicht dem **europäischen Gemeinschaftsrecht** entsprach.

Selbst im Rahmen einer **Pflicht- oder Antragsveranlagung nach § 102 EStG** bestanden – und bestehen – aber **zahlreiche Unterschiede zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen**. Die Tabelle soll eine kurze Übersicht über die Besonderheiten bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger – sowohl bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als auch der tarifmäßigen Besteuerung – geben (siehe Tabelle oben).

4) 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; s zB VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0135, ÖStZB 1998, 141.

5) BGBl I 2004/180; dazu sogleich unten C.

6) Siehe dazu die Übersicht im nächsten Heft der JAP.

7) Zuletzt etwa G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff) und ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 244 (244 ff).

8) VfGH 11. 3. 1977, B 274/74, ÖStZB 1977, 182; ebenso zB VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0135, ÖStZB 1998, 141.

B. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

1. Das Spannungsverhältnis mit dem Gemeinschaftsrecht

Differenziert ein Steuersystem zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, ist ein gewisses **Spannungsverhältnis zu den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten** vorprogrammiert. Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese haben jedoch ihre Befugnisse **unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts** auszuüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen.⁹⁾ Untersagt sind dabei nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle **versteckten Formen der Diskriminierung**, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale – zB der steuerlichen Ansässigkeit – faktisch zum gleichen Ergebnis führen.¹⁰⁾ Eine Diskriminierung besteht dabei darin, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.¹¹⁾ Eine solcherart diskriminierende nationale Vorschrift verstößt dann gegen das Gemeinschaftsrecht – und ist damit kraft des **Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts**¹²⁾ von nationalen Gerichten und Behörden nicht anzuwenden –, wenn sie nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann und verhältnismäßig ist.¹³⁾ Im Hinblick auf nationale Steuerregeln für beschränkt Steuerpflichtige – in der Terminologie des Gemeinschaftsrechts als „Gebietsfremde“ bezeichnet – hat der EuGH in mittlerweile stRsp mehrere Grundsätze herausgearbeitet, die auch die **wesentlichen Grundlagen für die Novellierung der beschränkten Steuerpflicht im Rahmen des AbgÄG 2004** bildeten. Diese Grundsätze sollen im Folgenden kurz vorgestellt werden.

2. Zulässige Ungleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden und deren Grenzen

Seit dem Urteil in der Rs **Schumacker**¹⁴⁾ hat sich in der Rsp des EuGH der Grundsatz herauskristallisiert, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre persönliche Leistungsfähigkeit idR nicht in einer vergleichbaren Situation befinden und es daher zulässig ist, dass **der Beschäftigungsstaat die persönliche und familiäre Situation eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt** und dem beschränkt Steuerpflichtigen gewisse steuerliche Begünstigungen nicht gewährt.¹⁵⁾ Mittlerweile hat der EuGH auch mehrfach klargestellt, dass ein **Grundfreibetrag** (Null-Steuerzone) beschränkt Steuerpflichtigen vorenthalten werden kann.¹⁶⁾ 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 aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht, da dann der Wohnsitzstaat nicht in

der Lage ist, die persönlichen Vergünstigungen zu gewähren.¹⁷⁾ Das erkennbare System dieser Rsp ist, dass stets dann, wenn im Wohnsitzstaat ein ausreichendes Einkommen vorhanden ist, es auch dessen Aufgabe ist, für den Abzug der persönlichen Lasten von der Steuerschuld zu sorgen.¹⁸⁾ Der EuGH formulierte dies im **Schumacker-Urteil** zur Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG folgendermaßen:

„[Art 39 EG] ist so auszulegen, daß er der Anwendung von Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaats ist, in dem er auch wohnt, und der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige Beschäftigung ausübt, höher besteuert wird als ein Arbeitnehmer, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates wohnt und dort die gleiche Beschäftigung ausübt, wenn wie im Ausgangsverfahren der Staatsangehörige des zweitgenannten Mitgliedstaats sein Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus der Beschäftigung erzielt, die er im ersten Mitgliedstaat ausübt, und im zweitgenannten Mitgliedstaat keine ausreichenden Einkünfte erzielt, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, bei der seine persönliche Lage und sein Familienstand berücksichtigt werden.“¹⁹⁾

In aller Kürze sei darauf hingewiesen, dass Österreich diese Vorgaben in **§ 1 Abs 4 EStG** in Form der **finanziert unbeschränkten Steuerpflicht** implementiert hat, um es unter gewissen Voraussetzungen auch beschränkt Steuerpflichtigen zu ermöglichen, in den Genuss der ansonsten bloß unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehenden Vergünstigungen (zB Null-Steuerzone, Absetzbeträge, Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen, Veranlagungsfreibetrag etc) zu kommen. Nach **§ 1 Abs 4 EStG** werden **auf Antrag auch jene Staatsangehörigen von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland prinzipiell bloß beschränkt steuerpflichtig sind, soweit sie inländische Einkünfte iSd § 98 EStG beziehen**. Dies gilt allerdings nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als € 10.000,- betragen. Diese

9) Siehe aus jüngerer Zeit zB EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot* – Tz 75; EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-6817, *Ramstedt* – Tz 25.

10) Grundlegend EuGH 23. 5. 1996, C-237/94, Slg 1996, I-2617, *O'Flynn* – Tz 17 ff.

11) Siehe etwa EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 26.

12) Dazu zB EuGH 22. 6. 1989, 103/88, Slg 1989, 1839, *Fratelli Constantero SpA* – Tz 28 ff.

13) Dazu zB EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner* – Tz 33 ff, Tz 44 ff.

14) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker*.

15) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 31 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 18; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 41; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, *Gilly* – Tz 49 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* – Tz 23 ff; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, *Zurstrassen* – Tz 21; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-0000, *Wallentin* – Tz 15 ff.

16) Der Grundfreibetrag diene nämlich einer sozialen Zielsetzung, da er den Steuerpflichtigen ein von jeder Einkommensbesteuerung freies Existenzminimum sichere; dazu EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 48 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-0000, *Wallentin* – Tz 19.

17) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 36 ff; krit *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff; G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (187 ff).

18) Siehe zB EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, *Zurstrassen* – Tz 23.

19) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tenor 2.

Rechtslage dürfte dem Gemeinschaftsrecht entsprechen: Der EuGH hat in der Rs **Gschwind** das deutsche Pendant zum österreichischen § 1 Abs 4 EStG als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet.²⁰⁾

3. Bemessungsgrundlage: Objektives Nettoprinzip gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige

In der Rs **Gerritse**²¹⁾ hatte sich der EuGH mit dem deutschen Bruttosteuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige zu befassen. In seiner Auseinandersetzung mit dem **Betriebsausgabenabzug**, der unbeschränkt Steuerpflichtigen offen steht, beschränkt Steuerpflichtigen jedoch aufgrund der pauschalen Besteuerung der Bruttoeinkünfte ohne Veranlagungsmöglichkeit verwehrt wird, hielt der EuGH fest, dass solche Vorschriften zu einer gegen die Art 49f EG verstoßenden mittelbaren (verschleierte) Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führen und auch nicht gerechtfertigt werden können. Die Besteuerung nach dem **objektiven Nettoprinzip** von Steuerinländern ist damit auch auf die Behandlung von Inlandseinkünften von Steuerausländern auszudehnen. Der EuGH formulierte dies folgendermaßen:

„Die [Art 49f EG] stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, nach der in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte, ohne Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte, nach Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden.“²²⁾

4. Steuertarif: Begrenzte Zulässigkeit einer pauschalen Besteuerung

Ebenfalls in der Rs **Gerritse** behandelte der EuGH die Frage des **Pauschalsteuersatzes bei beschränkt Steuerpflichtigen**. Hinsichtlich des dort fraglichen 25%igen deutschen Steuerabzugs argumentierte der EuGH iSd **Asscher-Urteils**.²³⁾ Demnach stellt ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde eine mittelbare Diskriminierung dar, da unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewendet werden. Der EuGH zeigte aber auch einen Berechnungsmodus zur Überprüfung auf, ob eine pauschale Besteuerung diskriminierend ist: Da nämlich der Grundfreibetrag für beschränkt Steuerpflichtige, die nicht in einer **Schumacker-Situation** sind, entfallen kann, ist – um vergleichbare Situationen zu vergleichen – den im Quellenstaat erzielten Nettoeinkünften ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags (Null-Steuerzone) hinzuzuzählen; der sich darauf unter Anwendung des progressiven Tarifs ergebende Steuersatz ist sodann mit dem Pauschalsatz zu vergleichen. Der EuGH formulierte dies folgendermaßen:

„Dagegen stehen die [Art 49f EG] einer solchen nationalen Regelung nicht entgegen, soweit nach ihr in der Regel die Einkünfte Gebietsfremder einer definitiven Besteuerung zu einem einheitlichen Steuersatz von 25% durch Steuerabzug unterliegen, während die Einkünfte Gebietsansässiger nach einem progressiven Steuertarif mit einem Grundfreibetrag besteuert werden, sofern der Steuersatz von 25% nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde.“²⁴⁾

5. Folgerungen für das österreichische Steuerrecht

Das Urteil in der Rs **Gerritse** hat die schon lange gehegten Bedenken gegen das österreichische System der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger (vor dem Abg-ÄG 2004) bestätigt. Aus dem **Gerritse-Urteil** wurde zunächst abgeleitet, dass jene Konstellationen, in denen der Steuerabzug von den Bruttoeinnahmen zwingend eine **Abgeltungswirkung ohne Veranlagungsoption** zur Folge hat (§ 99 Abs 1 Z 3 bis 5 iVm § 102 Abs 4 EStG idF vor Abg-ÄG 2004), nicht dem Gemeinschaftsrecht entsprechen. Im Schrifttum wurden mehrere Vorschläge gemacht, die österreichische Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger an die Vorgaben des **Gerritse-Urteils** anzupassen: Von der hA wurde diesbezüglich insb die generelle **Einräumung einer Veranlagungsoption** zur Ermöglichung des Abzugs von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten vorgeschlagen, wobei im Rahmen dieser Veranlagung der „Grundfreibetrag“ von € 10.000,- nicht gewährt werden müsse.²⁵⁾

C. Neuregelung im Rahmen des Abg-ÄG 2004

Im Hinblick auf die Rsp des EuGH in der Rs **Gerritse** hat der Gesetzgeber im Abg-ÄG 2004 versucht, das System der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen. Die Kernpunkte dieser Reform sind:²⁶⁾

1. Ausdehnung der Veranlagungsoption in § 102 EStG

Durch die Änderung des § 102 Abs 1 Z 3 EStG wurde die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ausgedehnt und der Ausschluss von der Veranlagungsoption im Bezug auf die der Steuerabgeltung nach § 97 EStG unterliegenden Einkünften aufgehoben (Entfall des § 102 Abs 4 EStG). Da aber – außerhalb des § 1 Abs 4 EStG – die Berücksichtigung des Existenzminimums nach der Rsp des EuGH grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, nehmen beschränkt Steuerpflichtige nicht mehr zu Gänze an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone von € 10.000,- nach § 33 Abs 1 EStG teil, sondern lediglich im Ausmaß von € 2000,-,²⁷⁾ was

20) EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, **Gschwind** – Tz 28; dazu Rz 36 EStR 2000.

21) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, **Gerritse**.

22) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, **Gerritse** – Tenor 1.

23) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, **Asscher** – Tz 35 ff, insb 45 ff.

24) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, **Gerritse** – Tenor 2.

25) ZB G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff) und ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff mwN); Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 244 (248 f); Corde-wener, IStR 2004, 109 (112 f).

26) Die Änderungen in § 42 Abs 2 und § 102 EStG sind erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden (§ 124 b Z 109 EStG). Die Änderungen in § 63 und § 70 EStG sind erstmals für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2004 enden; für das Jahr 2005 für beschränkt Steuerpflichtige ausgestellte Freibetragsbescheide treten außer Kraft (§ 124 b Z 112 EStG).

27) Die teilweise Beibehaltung einer Null-Steuerzone für beschränkt Steuerpflichtige erklärt sich aus Vereinfachungsüberlegungen; dazu Atzmüller/Herzog/Mayr, RdW 2004/581, 621 (627).

durch die Hinzurechnung eines Betrages von € 8000,– zur Bemessungsgrundlage erreicht wird (§ 102 Abs 3 EStG). Entsprechend wurde der Grenzbetrag für die Steuererklärungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht auf € 2000,– herabgesetzt (§ 42 Abs 2 EStG). Diese Lösung entspricht damit dem bereits im Vorfeld der Reform gemachten Vorschlag.²⁸⁾

2. Anpassung der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer

Beschränkt Lohnsteuerpflichtige iSd § 70 Abs 2 Z 1 EStG (dh solche mit „inländischem“ Arbeitgeber)²⁹⁾ unterliegen zur Vermeidung von Differenzierungen in der Lohnverrechnung wie bisher dem auch für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden einheitlichen Lohnsteuertarif. Freibeträge auf Grund eines **Freibetragsbescheides** werden allerdings ab 2005 nicht mehr berücksichtigt (Änderung des § 63 Abs 7 EStG und Entfall des § 70 Abs 3, § 102 Abs 2 Z 2 zweiter Satz EStG). Damit soll der Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 1 EStG der **Brutto(lohn)besteuerung nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG** angenähert werden. In beiden Fällen besteht auch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung, bei der allerdings der besondere „Tarif“ nach § 102 Abs 3 EStG zur Anwendung kommt.

3. Entfall des Besteuerungsnachweises im Binnenmarkt

Die Verpflichtung zur **Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises** soll auf Grund der umfassenden Amtshilfe bei Ansässigkeit in der EU oder EWR entfallen (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG).³⁰⁾ Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger entfällt somit die Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises dann als Voraussetzung für den Werbungskostenabzug (bei § 70 Abs 2 Z 2 EStG) bzw den Betriebsausgabenabzug (bei § 99 Abs 1 Z 1 EStG), wenn die beschränkt steuerpflichtigen Zahlungsempfänger in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat³¹⁾ ansässig sind.

4. Zusammenfassende Übersicht

Eine Übersicht zum geltenden System von Steuerabzug und nachträglicher Veranlagung – im Vergleich zu jenem vor dem AbgÄG 2004 – finden Sie im nächsten Heft der JAP.

D. Ausblick

Die jahrzehntelange internationale Praxis der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger wird durch die Judikatur des EuGH nach und nach auf ihre diskriminierenden Ausformungen abgeklopft und durch „negative Integration“ bereinigt. Vor allem die Urteile in den Rs *Schumacker* und *Gerritse* haben hier Grundprinzipien der nationalen Besteuerung in Frage gestellt. Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber im Rahmen des AbgÄG 2004 einige bedenkliche Bestimmungen des österreichischen Steuerrechts an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst. Allerdings sind längst nicht alle Fragen gelöst. So wird in naher Zukunft etwa die beim EuGH anhängige Rs *Scorpio*³²⁾ Klärung bringen, ob es den Mitgliedstaaten überhaupt gestattet ist, ihre Steueransprüche durch einen Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen zu sichern.

28) Siehe auch die deutsche Reaktion auf das *Gerritse*-Urteil im BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003, BStBl 2003 I 553, und dazu *Cordewener*, IStR 2004, 109 (109 ff).

29) ISv Arbeitgeber mit einer inländische Betriebsstätte iSd § 81 EStG.

30) Zur europarechtlichen Kritik am bisherigen Erfordernis eines Besteuerungsnachweises s. auch *Lang/W. Loukota*, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (72 ff).

31) Bei EWR-Staaten (Island, Liechtenstein, Norwegen) gilt dies nur, wenn eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht; dies ist derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen der Fall (s Art 27 und 28 des DBA Norwegen–Österreich, BGBl III 1997/1).

32) BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878, beim EuGH geführt als Rs C-290/04, *Scorpio*; dazu *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (539 ff).

→ Kontrollfrage

Im Jahr 2004 – also vor dem In-Kraft-Treten des AbgÄG 2004 – übte der deutsche Staatsangehörige A unter anderem Aufsichtsratsstätigkeiten für eine österreichische Gesellschaft aus. Hierfür war ein Honorar von € 20.000,– vereinbart, wobei ihm allerdings Betriebsausgaben iHv € 18.000,– entstanden sind. Der österreichische Auftraggeber nimmt nach § 99 EStG einen Steuerabzug iHv € 4000,– (20% von € 20.000,–) vor und überweist € 16.000,– an A.

Als sich A an das zuständige Finanzamt wendet und vorbringt, „es könne doch nicht sein“, dass er mehr Steuer zahlt, als er überhaupt verdient hat, wird er auf §§ 98 Abs 1 Z 4, 99 Abs 1 Z 4, 100 und 102 Abs 4 EStG verwiesen und ihm Folgendes mitgeteilt: Der Steuerabzug und dessen Höhe seien vollkommen korrekt und er könne seine Betriebsausgaben auch nicht im Wege einer Veranlagung geltend machen (§ 102 Abs 4 EStG); man könne hier „leider auch nichts machen“. Seine österreichischen Aufsichtsratskollegen – die ihre Ausgaben selbstverständlich steuerlich abgezogen haben – meinten daraufhin lediglich zynisch, dass er „einfach besser verhandeln“ hätte sollen.

Warum stand diese Rechtslage im Widerspruch zum europäischen Gemeinschaftsrecht und wie hat der Gesetzgeber diesen Widerspruch im AbgÄG 2004 beseitigt?

→ Lerntipp

Neben Kenntnissen über die beschränkte Steuerpflicht nach §§ 98 ff EStG ist ein Grundverständnis der Einwirkung der europäischen Grundfreiheiten auf die nationalen Steuersysteme unerlässlich.

→ Literaturtipp

Helmut Loukota, Österreichisches Außensteuerrecht, MANZ Verlag Wien 2002.

→ Zum Autor

DDr. Georg Kofler LL.M. ist Universitätsassistent in der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre der Universität Linz.