

# Aus der Rechtsprechung des EuGH

Bearbeitet von DDr. Georg Kofler, Universität Linz

## Gerritse: EuGH bestätigt Generalanwalt – Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig!

2003/  
613  
S.307

1. Die Art 59 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 49 EG) und 60 EG-Vertrag (jetzt Art 50 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.
2. Dagegen stehen diese Artikel des EG-Vertrags 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 Verwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde.

EuGH, Urteil vom 12. 6. 2003, C-234/01, Arnoud Gerritse/Finanzamt Neukölln-Nord (Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Berlin)

1. Wie bereits in ÖStZ 2003/504<sup>1)</sup> berichtet, hat der GA in seinen Schlussanträgen<sup>2)</sup> in der Rs Gerritse massive Bedenken gegen eine Bruttobesteuerung beschränkt StPfl geäußert. Die vom FG Berlin<sup>3)</sup> vorgelegte Rs Gerritse betrifft das deutsche Pendant zu § 99 iVm § 102 Abs 4 EStG, nämlich einen pauschalen Steuerabzug von den Bruttoeinnahmen beschränkt Stpfl: Der in den Niederlanden ansässige Arnoud Gerritse erzielte 1996 in Deutschland als selbstständig tätiger Schlagzeuger ein Honorar von ca 6.008 DM, wovon gem § 50a Abs 4 Satz 1 Nr 1 iVm Satz 2 dEStG 1996 eine

25%ige Steuer zzgl Solidaritätszuschlag einbehalten wurde, wobei der Abzug von Betriebsausgaben etc (hier 968 DM) nicht zulässig war. Diese Steuer entfaltet Abgeltungswirkung; ein rückwirkend eingeführtes Erstattungsverfahren fand im Streitfall deshalb keine Anwendung, weil diese Bestimmung voraussetzt, dass Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen; auch ein Verlangungsverfahren nach dem deutschen Pendant zu § 1 Abs 4 EStG war aufgrund hoher Auslandseinkünfte (ca 55.000 DM in den Niederlanden und Belgien) nicht möglich. Den in den progressiven Tarif eingearbeiteten deutschen Grundfreibetrag gem § 32a Abs 1 Satz 2 Nr 1 dEStG, der damals 12.095 DM betrug und damit zur gänzlichen Steuerfreiheit der deutschen Einkünfte geführt hätte, konnte Herr Gerritse nicht beanspruchen. Die Vorlagefrage des FG Berlin bezog sich also auf die europarechtliche Zulässigkeit einer Besteue-

1) G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 ff mwN.

2) Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 ff; Burgsteller/W. Loukota, SWI 2003, 244 ff; Grams/Molenaar, IStR 2003, 267 ff.

3) FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm Grams/Molenaar.

rung der Bruttoeinnahmen mit 25 % zzgl dem Solidaritätszuschlag, wenn der StPfl „keine Möglichkeit hat, die gezahlten Abgaben im Wege eines Erstattungsantrags oder eines Antrags auf Steuerveranlagung ganz oder teilweise zurückzuerlangen“.

## 2. Rückblick: Schlussanträge des Generalanwalts

Die vom Generalanwalt vorgenommene Würdigung bestand im Wesentlichen aus drei – ineinander verwobenen – Argumentationsschritten:

- Die Dienstleistungsfreiheit<sup>4)</sup> gebiete nicht, dass der Grundfreibetrag gem § 32a Abs 1 Satz 2 Nr 1 dESTG von beschränkt StPfl in Anspruch genommen werden könne<sup>5)</sup>; dieser diene der Sicherung des Existenzminimums<sup>6)</sup>, wobei es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates und nicht des Tätigkeitsstaates sei, die Erhaltung des Existenzminimums zu sichern.
- Zulässig sei auch der pauschale 25%ige Steuersatz, da die Anwendung des progressiven deutschen Tarifs (ohne Grundfreibetrag) auf die *Nettoeinkünfte* im konkreten Fall zu einem durchschnittlichen Steuersatz führen würde, der höher als 25 % wäre<sup>7)</sup>.
- Demgegenüber würden beschränkt StPfl durch die Nicht-abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben im Tätigkeitsstaat, dem vom DBA das Besteuerungsrecht zugeteilt wird, ungerechtfertigt gegenüber Gebietsansässigen, die der gleichen Tätigkeit nachgehen, benachteiligt, da diese in Höhe ihrer Nettoeinkünfte besteuert würden<sup>8)</sup>.

## 3. Urteil des EuGH

Der EuGH folgt in seinem Urteil in der Rs Gerritse im Wesentlichen den Ergebnissen seines Generalanwalts und gibt auch konkrete Anhaltspunkte für eine europarechtskonforme Ausgestaltung der Besteuerung beschränkt StPfl:

- Zunächst befasste sich der EuGH mit dem Betriebsausgabenabzug, der unbeschränkt StPfl offen steht, beschränkt StPfl jedoch aufgrund der pauschalen Besteuerung der Bruttoeinkünfte verwehrt wird<sup>9)</sup>. Es bestehe hier die Gefahr, dass sich nationale Rechtsvorschriften, die nur Gebietsfremden bei der Besteuerung den Betriebsausgabenabzug verweigern, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken und damit grundsätzlich zu einer gegen die Art 59 f EG verstößen den mittelbaren (verschleierten) Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führen. Mangels Rechtfer-

- Der GA hielt zunächst fest, dass nicht die vom FG angefragte Niederlassungsfreiheit des Art 43 EG, sondern aufgrund des vorübergehenden Charakters der Tätigkeit des StPfl die Dienstleistungsfreiheit des Art 49 EG betroffen ist; siehe Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 15 ff uHa EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, Gebhard – Tz 39; ebenso nunmehr EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse – Tz 32; siehe bereits Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 80 f.
- Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 32; krit Grams/Molenaar, IStR 2003, 268 f; siehe auch Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 94 f.
- Siehe zB BVerfG 25. 9. 1992, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 mwN.
- Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 25 ff; dazu auf G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 ff.
- Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Gerritse – Tz 39 ff; zu Grams/Molenaar, IStR 2003, 267; vgl auch Lang/W. Loukota, SWI 2003, 72; dies lässt sich bereits aus EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 48 ff, ableiten; auf Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 894.
- EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse – Tz 25 ff.

tigung einer solchen Ungleichbehandlung steht der Bruttobesteuering beschränkt StPfl die Dienstleistungsfreiheit entgegen.

- In einem zweiten Schritt behandelte der EuGH den Steuersatz, dh den 25%igen Steuerabzug<sup>10)</sup>. Was den deutschen Grundfreibetrag anbelangt, folgte er seinem GA und hielt fest, dass es legitim sei, diese Vergünstigung jenen StPfl vorzubehalten, die ihr zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Besteuerungsstaat erzielen (also idR Inländern); der EuGH begründet dies – ohne weiteren Rückgriff auf seine Vorjudikatur<sup>11)</sup> – damit, dass der Grundfreibetrag einer sozialen Zielsetzung diene, da er die Möglichkeit biete, den StPfl ein von jeder Einkommensbesteuering freies Existenzminimum zu sichern<sup>12)</sup>. Hinsichtlich des 25%igen Steuerabzugs argumentierte der EuGH iSd Asscher-Urteils<sup>13)</sup>: Zwar seien grundsätzlich Gebietsansässige und Gebietsfremde steuerlich in keiner vergleichbaren Situation<sup>14)</sup>, da die Niederlande aber im konkreten Fall die deutschen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts<sup>15)</sup> berücksichtigen, befinden sie sich, was die Progressionsregel anbelangt, in einer vergleichbaren Situation<sup>16)</sup>. Ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde stellt daher eine mittelbare Diskriminierung dar, da unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewendet werden<sup>17)</sup>. Der EuGH bestätigt damit im Grunde die hA im Schrifttum, die aus dem Asscher-Urteil zu Recht ganz allgemein ableitet, dass benachteiligte differenzierte Steuersätze bei beschränkter bzw unbeschränkter Steuerpflicht nur mehr dann haltbar seien, wenn sie gerechtfertigt werden können<sup>18)</sup>.
- Der EuGH zeigt dem vorlegenden FG Berlin auch einen Berechnungsmodus zur Überprüfung auf, ob die pauschale 25%ige Besteuerung diskriminierend ist: Da nämlich der Grundfreibetrag für beschränkt StPfl entfallen kann, ist – um vergleichbare Situationen zu vergleichen – den in Deutschland erzielten Nettoeinkünften ein Betrag in Höhe des Grundfreibetrags hinzuzuzählen; der sich darauf unter Anwendung des progressiven Tarifs ergebende Steuersatz ist sodann mit dem 25%igen Pauschalsatz zu vergleichen. Im konkreten Fall ist somit folgende Berechnung anzustellen: Die Summe aus den Nettoeinkünften von Herrn Gerritse (5.040 DM) und dem

10) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse – Tz 30 ff.

11) Dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 267.

12) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse – Tz 48 ff.

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

14) Dazu krit Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 900 f.

15) Im niederländisch-deutschen Abkommen in Form eines Bemessungsgrundlagenvorbehalts; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 268; weiters FG Düsseldorf 18. 8. 2000, 17 V 2163/00 A, EFG 2001, 26; siehe auch EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, F. W. L. de Groot – Tz 96 ff, und dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 186 mwN.

16) Siehe auch BFH 5. 2. 2001, I B 140/00, BFHE 195, 156, BStBl 2001 II 598; FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm Grams/Molenaar; Fehrenbacher, BB 2001, 1775 f.

17) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Gerritse – Tz 53; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 49; siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 34 f; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 19; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 21 ff.

18) So zB Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 896 f, 901 ff; Dautzenberg, DB 1996, 2248; Kramer, RIW 1996, 951; Saß, DB 1996, 1608; Waterkamp-Faupel, FR 1996, 670; Herzig/Dautzenberg, DB 1997, 13; aA FG Hamburg 29. 10. 2001, II 271/01.

Grundfreibetrag (12.095 DM) beträgt – gem § 32a Abs 2 dEStG gerundet<sup>19)</sup> – 17.118 DM. Aus dem darauf angewendeten progressiven Tarif resultiert eine Steuerlast iHv 1.337 DM<sup>20)</sup>, was – bezogen auf die Nettoeinkünfte – einen Steuersatz von 26,5 % ergibt<sup>21)</sup>; der Pauschalsteuersatz wirkt damit per se nicht diskriminierend.

#### 4. Folgerungen für das österreichische Steuerrecht

Das Urteil in der Rs Gerritse bestätigt die schon lange gehegten Bedenken gegen das österreichische System der Besteuerung beschränkt StPfl. Europarechtswidrig dürften nunmehr jedenfalls jene Konstellationen sein, in denen der Steuerabzug von den Bruttoeinnahmen für beschränkt StPfl zwingend eine Abgeltungswirkung ohne Veranlagungsoption zur Folge hat. So ist derzeit zB bei den Einkünften iSD § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG – sofern das jeweilige DBA Österreich das Besteuerungsrecht zuweist<sup>22)</sup> – vom Schuldner der Einkünfte ein 20%iger Steuerabzug vom vollen Betrag der Einnahmen vorzunehmen, ohne dass dem beschränkt StPfl eine Veranlagung und damit eine Berücksichtigung seiner Aufwendungen offen stünde (§ 102 Abs 4 EStG). Vor dem Hintergrund des Gerritse-Urteils könnte daher eine europarechtskonforme Lösung dadurch herbeigeführt werden, dass dem beschränkt StPfl der Nachweis von Ausgaben gegenüber dem Abzugsverpflichteten (§ 100 EStG) eröffnet wird, sodass lediglich ein 20%iger, abgeltender Steuerabzug von den Nettoeinkünften vorgenommen würde; diese Variante wäre nach den Vorgaben des Gerritse-Urteils jedenfalls nicht diskriminierend, da aufgrund einer zulässigen Außerachtlassung der das Existenzminimum sichernden Tarifbestimmungen der Einstiegssteuersatz nach § 33 Abs 1 EStG ohnehin darüber – nämlich bei 21 % – läge. Diese Lösung birgt allerdings den Nachteil in sich, dass der durch das Brutto-Abzugssteuersystem des § 99 EStG angestrebte Vereinfachungseffekt untergraben und eine 20%ige Besteuerung der Nettoeinkünfte bei entsprechend hohen Einkünften

- 19) Nach der für 1996 gültigen Fassung des § 32a dEStG war das zu versteuernde Einkommen „auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren vollen Deutsche-Mark-Betrag abzurunden“.
- 20) Die Berechnung dieses Betrages erfolgte folgendermaßen: Nach § 32a Abs 1 Z 2 dEStG war die Steuer nach der Formel  $(86,63 \cdot y + 2.590) \cdot y$  zu berechnen, wobei  $y$  ein Zehntausendstel des 12.042 DM übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens ist ( $y = [17.118 \text{ DM} - 12.042 \text{ DM}] / 10.000 = 0,5076$ ); daraus resultiert folgende Steuer:  $(86,63 \cdot 0,5076 + 2.590) \cdot 0,5076 = 1.337 \text{ DM}$ .
- 21) Im Ergebnis wird damit die Belastung der Nettoeinkünfte mit dem pauschalen Steuersatz von 25 % – hier im Ergebnis ca 1.260 DM – mit der tarifmäßigen Steuerbelastung ohne Grundfreibetrag – hier im Ergebnis 1.337 DM – verglichen (siehe G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 268).
- 22) Siehe dazu Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 248 f.

ten auch zu einer – sachlich kaum rechtfertigbaren – Besserstellung beschränkt StPfl führen würde<sup>23)</sup>. Überlegenswert wäre daher die Einräumung einer Veranlagungsoption<sup>24)</sup>; bei dieser Veranlagung des beschränkt StPfl unter Berücksichtigung seiner Aufwendungen<sup>25)</sup> könnte sodann zulässigerweise der allgemeine Tarif des § 33 Abs 1 EStG<sup>26)</sup> auf die Summe der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte und den österreichischen „Grundfreibetrag“ von 3.640 E<sup>27)</sup> angewendet werden. Es würde sich dabei jedoch das europarechtliche Problem aufwerfen, ob der derzeitige Bruttosteuerabzug nach § 99 EStG als auf die endgültige Steuerschuld anzurechnende Vorauszahlung zur Sicherung des österreichischen Besteuerungsrechts beibehalten werden könnte, da der undifferenzierte Brutto-Steuerabzug oftmals zu Situationen führen wird, in denen beschränkt StPfl – anders als unbeschränkt StPfl – Vorauszahlungen auf eine Steuerschuld leisten müssten, die niemals entstehen wird<sup>28)</sup>. Eine dritte, wohl jedenfalls europarechtskonforme Möglichkeit wäre eine Kombination eines 20%igen Steuerabzugs auf die Nettoeinkünfte – samt einer auf den einzelnen StPfl bezogenen, über § 101 EStG hinausgehenden Meldepflicht des Abzugsverpflichteten – mit nachfolgender Veranlagungspflicht bzw vorläufiger amtsweiger Veranlagung; die Durchsetzbarkeit dieses Steueranspruches wäre notfalls mit Hilfe der erweiterten BeitreibungsRL<sup>29)</sup>, die nunmehr auch den Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer umfasst<sup>30)</sup>, handhabbar. Zusammenfassend zeigt sich allerdings, dass es schwierig sein wird, einen Ausgleich zwischen dem Interesse Österreichs an der Sicherung des Steueranspruchs und den europarechtlichen Vorgaben zu finden.

23) G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 268 f.

24) So FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Anm Grams/Molenaar; Burgstaller/W. Loukota, SWI 2003, 248 f; Dautzenberg, DB 1996, 2249; Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 93.

25) Siehe aber auch die Kritik an § 102 Abs 1 Z 3 EStG bei Lang/W. Loukota, SWI 2003, 67 ff.

26) 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, F. W. L. de Groot - Tz 99 ff; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/151, 186 mwN.

27) „Nulltarifstufe“ des § 33 Abs 1 EStG. Der ebenfalls der Erhaltung des Existenzminimums dienende Allgemeine Absetzbetrag (Doralt, EStG § 33 Tz 27) kann bei dieser Berechnung außer Acht gelassen werden, zumal sich Hinzurechnung und darauf folgende Berücksichtigung nach § 33 Abs 3 EStG (dazu oben Punkt 3.c.) kompensieren.

28) G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 269 mwN; siehe zum Problem EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, Metallgesellschaft - Tz 54; weiters etwa Cordewener in Lang (Hrsg), Direct Taxation: Recent ECJ Developments (2003) 83; Grams/Molenaar, IStR 2003, 267; Dautzenberg, BB 2001, 2141; SaB, FR 2001, 1040; siehe auch BFH 25. 11. 2002, I B 69/02, BStBl 2003 II 189.

29) Richtlinie 76/308/EWG, ABI L 073 vom 19. 3. 1976, 18 ff, idF 2001/44/EG, ABI L 175 vom 28. 6. 2001, 17 ff.

30) Jirousek, ÖStZ 2002/1055; G. Kofler, ÖStZ 2003/503, 266.

## Orac aktuell Wirtschaftsrechts



Die WirtschaftsrechtsInfo informiert über alle wichtigen Bereiche dieses Rechtsgebietes: Handelsrecht, Gesellschaftsrecht, Wettbewerbsrecht, Medienrecht, Versicherungsrecht, Insolvenzrecht etc.

Topaktuell: 2 bis 3 Wochen

Jahresabonnement 2003: € 77,- (18 Ausgaben), Sammelmappe € 6,94 pro Stück

Für Ihre Bestellung: Tel: (01) 534 52-1003 oder Fax: (01) 534 52-141

LexisNexis®  
ARD Orac