

# ÖStZ Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

**Redaktion:** MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Aus der Rechtsprechung des EuGH:

## Wallentin: Voller Grundfreibetrag in Schweden für einen deutschen Ferialpraktikanten ohne steuerbares Einkommen in Deutschland

N 2004/  
S. 423

Art 39 EG steht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, wonach natürliche Personen, die steuerlich als nicht im Inland wohnend angesehen werden, die dort aber Einkünfte aus Arbeit beziehen,

- einer Quellensteuer unterliegen, die keinen Grundfreibetrag oder andere durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bedingte Abzüge vorsieht,
- während im Inland ansässige Personen bei der normalen Veranlagung zur Einkommensteuer bezüglich sämtlicher in diesem Mitgliedstaat und im Ausland erzielten Einkünften Anspruch auf einen solchen Freibetrag haben oder zu solchen Abzügen berechtigt sind,
- wenn im Besteuerungsstaat gebietsfremde Personen in ihrem eigenen Wohnsitzstaat nur über Ressourcen verfügt haben, die ihrem Wesen nach nicht der Einkommensteuer unterliegen.

EuGH, Urteil vom 1. 7. 2004, C-169/03, Florian W. Wallentin/Riksskatteverket (Vorabentscheidungsersuchen des schwedischen Regeringsräten)

**DDr. Georg Kofler,  
LL.M. (New York)**

### 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

a. In der Rs Wallentin ging es abermals um die Grenzen, die die Arbeitnehmerfreiheit nach Art 39 EG den Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung, insb bei der Nichtberücksichtigung familiärer und persönlicher Umstände beschränkt StPfl zieht. Diesbezüglich hat sich in der Rsp des EuGH seit dem Urteil in der Rs Schumacker<sup>1)</sup> 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<sup>2)</sup>. Die Verpflichtung zur Be-

rücksichtigung dieser Umstände geht allerdings vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde StPfl in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen<sup>3)</sup> aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht, da dann der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, die persönlichen Vergünstigungen zu gewähren<sup>4)</sup>.

b. Das schwedische Steuerrecht differenzierte hinsichtlich des Grundfreibetrages in dreifacher Weise: Unbeschränkt StPfl unterliegen in Schweden der progressiven ESt; jene,

3) Als Richtwert werden generell 90 % herangezogen; siehe zB Wattel, P. J., ET 2000, 210 (216).

4) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 36 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 20 f; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 43; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 27 ff; siehe auch Bernhard, IStR 2001, 650. IdS hat der EuGH in der Rs Gschwind auch ein deutsches Pendant zum österreichischen § 1 Abs 4 EStG – Option zur unbeschränkten Steuerpflicht, ua wenn die Einkünfte des StPfl im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der ESt des Beschäftigungsstaates unterliegen – als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet (EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 28; dazu Rz 36 EStR 2000). Das erkennbare System dieser Rsp ist, dass stets dann, wenn im Wohnsitzstaat ein ausreichendes Einkommen vorhanden ist, es – analog dem OECD-MA – auch dessen Aufgabe ist, für den Abzug der persönlichen Lasten von der Steuerschuld zu sorgen (siehe zB EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, Zurstrassen – Tz 23).

1) 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.

2) 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.

die während des gesamten Jahres in Schweden ansässig waren, erhielten den Grundfreibetrag in voller Höhe; jene, die weniger als ein Jahr, aber mindestens sechs Monate in Schweden ansässig waren, erhielten einen zur Dauer ihres Aufenthalts proportionalen Freibetrag. Beschränkt StPfl hingegen unterlagen einem speziellen Steuerregime, wonach eine endgültige Quellensteuer von 25 % auf ihre Einkünfte erhoben wurde; Abzüge und Freibeträge wurden nicht gewährt, zumal der relativ niedrige Steuersatz diese Gesichtspunkte berücksichtigte. Der Student Florian Wallentin, ein deutscher Staatsangehöriger mit dortigem Wohnsitz, absolvierte im Sommer 1996 bei der Schwedischen Kirche ein bezahltes Praktikum; in Deutschland erhielt er lediglich nicht steuerbare Unterstützungen seiner Eltern bzw. staatliche Stipendien. Das von der Schwedischen Kirche bezahlte Entgelt wurde in Schweden dem 25%igen Steuerabzug unterworfen, ein Antrag auf Befreiung blieb in zweiter Instanz erfolglos. Der sodann angerufene Regeringsräten legte vor diesem Hintergrund dem EuGH die allgemein formulierte Frage vor, ob Art 39 EG dahin auszulegen ist, „*dass er den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen natürliche Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz nicht im Inland haben, die aber im Inland Einkünfte aus Arbeit bezogen haben (beschränkte Steuerpflicht), einer Quellensteuer unterliegen, die keinen Freibetrag oder andere durch persönliche Verhältnisse bedingte Abzüge vorsieht, während im Inland ansässige Personen bei der normalen Veranlagung zur Einkommensteuer bezüglich sämtlicher in dem Mitgliedstaat oder im Ausland erzielter Einkünfte (unbeschränkte Steuerpflicht) zu solchen Abzügen berechtigt sind oder einen solchen Freibetrag haben, wenn dem Ausschluss des Freibetrags und ähnlichen Vergünstigungen im Falle der Erstgenannten durch einen Steuersatz Rechnung getragen wird, der unter demjenigen für im Inland ansässige Steuerpflichtige liegt?*“

## 2. Entscheidung des EuGH

a. Entsprechend der Vorlagefrage ging der EuGH in seiner Prüfung von der Anwendbarkeit der Arbeitnehmerfreizügigkeit aus<sup>5)</sup> und nahm auch keine Umformulierung der Frage vor. Vielmehr stieg er sofort in eine Prüfung des Sachverhalts anhand der in der Schumacker-Rsp entwickelten Kriterien ein<sup>6)</sup>. Demnach befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat idR nicht in einer vergleichbaren Situation, denn das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergibt, kann am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen

5) Zur Begründung siehe auch Schlussanträge GA Léger 11. 3. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 15. Im Übrigen ist nach der in Art 234 EG vorgesehenen Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem EuGH für die Würdigung des konkreten Sachverhalts das vorlegende Gericht zuständig (siehe zB EuGH 25. 2. 2003, C-326/00, Slg 2003, I-1703, IKA – Tz 27 mwN). Daher geht der EuGH auch von der Anwendbarkeit einer bestimmten Grundfreiheit aus, wenn das vorlegende Gericht zu einem solchen Schluss gelangt ist (siehe EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant – Tz 41).

6) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 15 ff.

und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist idR der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person<sup>7)</sup>. Aufgrund dieser Unterschiede ist es daher auch grundsätzlich nicht diskriminierend, wenn der Beschäftigungsstaat gewisse Begünstigungen beschränkt StPfl nicht gewährt<sup>8)</sup>. Allerdings gilt etwas anderes, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, sodass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergeben<sup>9)</sup>. Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erzielt, besteht die Diskriminierung darin, dass seine persönlichen Verhältnisse und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden<sup>10)</sup>, unabhängig davon, dass für die besondere ESt andere Steuersätze gelten als für die normale ESt. Schließlich ging der EuGH davon aus, dass der schwedische Grundfreibetrag eine soziale Zielsetzung hat und daher der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Umstände eines StPfl dient<sup>11)</sup>.

b. Im Vergleich zur bisherigen Rsp ergaben sich in der Rs Wallentin freilich zwei weitere interessante Fragen, die der EuGH allerdings nur kurz streifte: Das erste Problem bestand darin, dass Florian Wallentin in Deutschland sowohl eine Unterstützung seiner Eltern als auch ein staatliches Stipendium bezog, die allerdings in Deutschland nicht steuerbar waren. Hier könnte also durchaus überlegt werden, dass Deutschland durch diese Nichtsteuerbarkeit der persönlichen Situation des Kl Rechnung trage. Eine solche Argumentation konnte allerdings weder den GA<sup>12)</sup> noch den EuGH<sup>13)</sup> überzeugen. Im Ergebnis kommt es nämlich darauf an, dass der StPfl überhaupt steuerbare Einkünfte im Wohnsitzstaat bezieht, deren Besteuerung sodann aufgrund einer Gesamtwürdigung seiner Steuerkraft nach Maßgabe seiner persönlichen Lage und seines Familienstands verringert wird. Hat daher ein StPfl in seinem Wohnsitzstaat keine steuerbaren Einkünfte, geht die Verpflichtung zur Berücksichtigung dieser Umstände jedenfalls auf den Beschäftigungsstaat über. Die Folgefrage bezog sich freilich darauf, in welchem Umfang die persönliche und familiäre Lage in Schweden zu berücksichtigen ist. Hiezu vertrat die schwedische Finanzverwaltung die Ansicht, Florian Wallentin sei mit StPfl zu vergleichen, die nur einen Teil des Jahres in Schweden gelebt und gearbeitet hätten, weshalb ihm nur ein

7) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 31 f; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 22; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, Zurstrassen – Tz 21; zur Kritik an diesen Annahmen des EuGH siehe zB Cordewener, A., Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 485 ff.

8) 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.

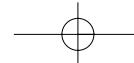
9) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 36; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 89.

10) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 38.

11) Ebenso zum deutschen Grundfreibetrag nach § 32a Abs 1 Satz 2 Nr 1 dESTG bereits EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, Gerritse – Tz 48 ff; Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, Gerritse – Tz 32; siehe dazu auch G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (267) u ÖStZ 2003/613, 307 (308) mwN.

12) Schlussanträge GA Léger 11. 3. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 31 ff.

13) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 18.



proportionaler Grundfreibetrag für die zwei Monate seines Aufenthaltes zustehe. Auch dieser Auffassung schlossen sich GA und EuGH nicht an: Der GA zog ausdrücklich den Vergleich mit einem in Schweden Ansässigen, der eine vergleichbare Arbeit für eine gleiche Zeit geleistet hat<sup>14)</sup>). Der EuGH verwies lediglich darauf, dass es dem Kl „keinen ungerechtfertigten Vorteil verschaffen [würde], wenn ihm im vorliegenden Fall derselbe Steuerfreibetrag wie den Personen gewährt würde, die das ganze Steuerjahr über in Schweden ansässig sind, weil er in seinem Wohnsitzmitgliedstaat nicht über zu besteuern Ressourcen verfügt, die ihm in diesem Staat das Recht auf die Gewährung eines ähnlichen Freibetrags verleihen könnten.“<sup>15)</sup> Daraus ließe sich immerhin ableiten, dass die persönlichen und familiären Umstände jedenfalls, aber insgesamt auch höchstens, einmal zu berücksichtigen sind<sup>16)</sup>.

c. Da die schwedische Regelung auch nicht durch die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden konnte, gelangte der EuGH zu dem Ergebnis, dass Art 39 EG einer solchen versteckten Diskriminierung entgegensteht. Zusammenfassend zeigt sich also, dass der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des Betroffenen nicht berücksichtigen konnte, da eine steuerliche Belastung dort nicht bestand. „In einem solchen Fall verlangt der Gemeinschaftsgrundsatz der Gleichbehandlung, dass die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand des gebietsfremden Ausländer in Beschäftigungsstaat in derselben Weise berück-

14) Schlussanträge GA Léger 11. 3. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 33 ff.

15) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 23.

16) In der Rs De Groot (EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot – Tz 99 ff) hat der EuGH zB explizit darauf hingewiesen, dass es stehe den Mitgliedstaaten freistehende, vertraglich die Berücksichtigung persönlicher Lasten abweichend von den durch das Schumacker-Urteil vorgegebenen Grundsätzen zu gestalten. Der Wohnsitzstaat kann daher aufgrund eines Abkommens von seiner Verpflichtung zur Berücksichtigung entbunden werden, soweit der Beschäftigungsstaat diese übernimmt. Dies gilt auch insoweit, als der Beschäftigungsstaat – unabhängig von einem Abkommen – Vorteile gewährt, die mit der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation derjenigen Stpfl in Zusammenhang stehen, die nicht im Hoheitsgebiet des Beschäftigungsstaates wohnen, dort aber zu versteuernde Einkünfte beziehen. Eine solche Verteilung müsse aber jedenfalls „die gesamte persönliche und familiäre Situation gebührend berücksichtigen“ (dazu Schnitger, FR 2003, 149 f.).

sichtigt werden wie bei gebietsansässigen Inländern und dass ihm dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden.“<sup>17)</sup>

### 3. Resümee

Das Urteil in der Rs Wallentin bewegt sich im Grunde auf gefestigten Bahnen<sup>18)</sup>. Einmal mehr bestätigt der EuGH – trotz aller Kritik<sup>19)</sup> – seine bisherige Ansicht, dass der Tätigkeitsstaat Einschränkungen der persönlichen Leistungsfähigkeit nur dann bei der Einkommensbesteuerung berücksichtigen muss, wenn der StPfl in seinem Ansässigkeitsstaat keine Einkünfte erzielt, die dort die Berücksichtigung dieser Verhältnisse erlauben würde. Er stellt auch weiters klar, dass konsequenterweise nicht steuerbare Einkünfte im Wohnsitzstaat für die Frage, ob die Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Lasten auf den Beschäftigungsstaat übergeht, außer Acht zu lassen sind; bei der Ermittlung der „Wesentlichkeitsgrenze“ kommt es also darauf an, dass im Wohnsitzstaat überhaupt steuerbare – und wohl auch steuerpflichtige – Einkünfte erzielt werden. Nach der Logik dieses Urteils ist somit im Hinblick auf den österreichischen § 1 Abs 4 EStG zu beachten, dass grundsätzlich Einkünfte, die zwar nach österreichischem Recht steuerpflichtig wären, nach ausländischem Recht aber entweder nicht steuerbar oder nicht steuerpflichtig sind, sowohl für die Berechnung der 90%-Grenze als auch für die absolute Grenze von 6.975 € außer Betracht zu lassen sind.

17) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Wallentin – Tz 21.

18) Zudem zeigt sich erneut, dass eine „pauschale“ Berücksichtigung von Abzügen in Form eines relativ niedrigen Quellensteuersatzes auf eine Bruttogröße für beschränkt StPfl europarechtlich bedenklich ist; siehe bereits EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, Gerritse; dazu etwa Hinnekens, EC Tax Rev 2003, 207 (207 ff); G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff) u ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff) mwN.

19) Siehe zu den Problemen dieser Rsp und für den Alternativvorschlag einer „fractional taxation“ zB Van Raad, Fractionele belastingheffing van EU buitenlands belastingpflichtigen, in: Verburg/de Vries/Ydema (Hrsg), Liberale Gifte – Vriendenbundel Ferdinand Grapenhaus (1999) 297 (297 ff); Wattel, ET 2000, 210 (210 ff); Van Raad, Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals – A Proposal, in Andersson/Melz/Silfverberg (Hrsg), Liber Amicorum Sve-Olof Lodin (2001) 211 (219 ff); Mattson, ET 2003, 186 (192 ff); auszur Schumacker-Rsp Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff; siehe auch G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (187 et seq).