

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

■ ÖStZ 2007/195, 79

Scorpio: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht

Priv.-Doz.DDr. Georg Kofler,
LL.M. (NYU)
NewYork

Seit der richtungsweisenden Entscheidung in der Rs *Gerritse*¹⁾ steht fest, dass eine diskriminierende pauschale Bruttobesteuerung Gebietsfremder im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht steht. Dieses im Jahr 2003 ergangene Urteil ließ aber offen, ob das Steuerabzugsverfahren aufgrund der damit einhergehenden Liquiditätsnachteile und des Haftungsrisikos des Abzugsverpflichteten *per se* dem Gemeinschaftsrecht entspricht und, bejahendenfalls, auf welcher Ebene des Besteuerungsverfahrens sodann der Ausgabenabzug zuzulassen ist. Der BFH hat diese Fragen in seiner Vorlage in der Rs *Scorpio* aufgegriffen²⁾, in der der EuGH am 3. 10. 2006 sein mit Spannung erwartetes Urteil gefällt hat. In Zusammenschau mit den ebenfalls unlängst entschiedenen Rs *Bouanich*³⁾, *Conijn*⁴⁾, *Kommission/Belgien*⁵⁾, *Turpeinen*⁶⁾ und *Meindl*⁷⁾ vervollständigt sich damit zunehmend das – eingangs kurz darzulegende – Bild der gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht. Die Komplettierung dieses Mosaiks zieht allerdings auch weiteren Anpassungsbedarf im österreichischen Steuerrecht nach sich; für das geltende Recht bietet bereits das Erkenntnis des VwGH vom 19. 10. 2006⁸⁾ erste Anhaltspunkte für eine gemeinschaftsrechtskonforme Vorgehensweise.

EuGH, Urteil vom 3. 10. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* (Vorlage des BFH)

1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangsproblematik

a. Die gemeinschaftsrechtlichen Grenzen für die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen sind in der Rsp des EuGH bereits weitgehend abgesteckt⁹⁾. Aus gemeinschaftsrecht-

licher Sicht ist hier zwischen drei Normenkategorien zu differenzieren, nämlich zwischen Vorschriften hinsichtlich des *subjektiven* Nettoprinzipts, solchen hinsichtlich des *objektiven* Nettoprinzipts und schließlich jenen des *Steuersatzes* für Gebietsfremde:

– Hinsichtlich des *subjektiven* Nettoprinzipts hat der EuGH seit dem Urteil in der Rs *Schumacker*¹⁰⁾ seine stRsp auf den – fragwürdigen – Grundsatz gestützt, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre persönliche Leistungsfähigkeit idR nicht in einer vergleichbaren Situation befinden und es daher zulässig sei, dass der Beschäftigungsstaat die *persönliche und familiäre Situation* eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt und ihm daher persönliche und familienbezogene Begünstigungen nicht gewährt¹¹⁾. Vielmehr ist es Sache des Wohnsitzstaates, für die volle Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse des StPfl zu sorgen¹²⁾. Diese Verpflichtung geht allerdings vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde StPfl ausnahmsweise

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

2) BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878; siehe nachfolgend auch noch BFH 16. 6. 2004, I B 44/04, BStBl 2004 II 882 (Aufhebung der Vollziehung), BFH 17. 5. 2005, I B 108/04, BFH/NV, 2005, 1778, und BFH 17. 5. 2005, I B 109/04, BFH/NV 2005, 1782 (jeweils Aussetzung der Vollziehung eines Haftungsbescheides); für eine Analyse der Vorlage siehe W. Loukota/Hohenwarter, SWI 2004, 539 (539 ff).

3) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, Slg 2006, I-923, *Bouanich* (betreffend eine unterschiedliche Bemessungsgrundlage für Gebietsansässige und Gebietsfremde im Fall eines Anteilsrückkaufs durch eine schwedische Aktiengesellschaft).

4) EuGH 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn* (betreffend Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit den im Quellenstaat erzielten Einkünften).

5) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien* (betreffend Einbehalt einer 15%igen Quellensteuer und gesamtschuldnerische Haftung für Zahlungen von Generalunternehmen im Baugewerbe an nicht in Belgien registrierte Subunternehmen).

6) EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen* (betreffend eine 35%ige Quellensteuer auf finnischen Pensionszahlungen an Gebietsfremde).

7) EuGH 25. 1. 2007, C-329/05, *Meindl* (betreffend Ehegattenzusammenveranlagung, sofern ein Ehegatte steuerfreie Einkünfte in einem anderen Mitgliedsstaat bezieht, die 10 % des Familieneinkommens übersteigen).

8) VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109; dazu bereits *Tumpell/Renner*, SWK 2006, S 944 (S 944 ff), *Zorn*, RdW 2006/716, 787 (787 ff), *Lang*, SWI 2007, 17 (17 ff), sowie unten Pkt 4.

9) Siehe dazu vor allem die umfassende Analyse von W. Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006).

10) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

11) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *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-2739, *Gilly* – Tz 49 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind* – Tz 23 ff; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-3337, *Zurstrassen* – Tz 21; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 44; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin* – Tz 15 ff; EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, Slg 2005, I-5821, *D* – Tz 26 ff; EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen* – Tz 26 ff.

12) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen (dh zu zumindest 90 %¹³⁾) aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht („*Schumacker*-Situation“), da dann der Wohnsitzstaat nicht in der Lage sei, die persönlichen Vergünstigungen zu gewähren¹⁴⁾. Selbst bei diesem vielkritisierten¹⁵⁾, aber in stRsp aufrecht erhaltenen Ansatz des EuGH sind etliche Detailprobleme ungeklärt; dazu gehört etwa die Frage, welchen Einfluss die Nicht-Steuerbarkeit oder Steuerfreiheit bestimmter Einnahmen im Ansässigkeitsstaat auf die Berechnung der *Schumacker*-Grenze im Quellenstaat hat¹⁶⁾, oder ob beschränkt StPfl in der *Schumacker*-Situation auch die Geltendmachung des negativen Progressionsvorbehalts offen steht¹⁷⁾.

– Anders als im Falle des in der *Schumacker*-Rsp fokussierten subjektiven Nettoprinzips muss nach der stRsp allerdings die für Steuerinländer geltende Besteuerung nach dem objektiven Nettoprinzip jedenfalls auch auf Steuerausländer ausgedehnt werden¹⁸⁾. Denn aus der Ausübung der Besteuerungshoheit über beschränkt StPfl folgt die für die gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsanalyse erforderliche Vergleichbarkeit und damit eine Verpflichtung des Quellenstaates, alle beschränkt StPfl hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der mit steuerpflichtigen Einnahmen im Quellenstaat (unmittelbar) zusammenhängenden Ausgaben in vergleichbarer Weise wie unbeschränkt StPfl zu behandeln, soweit sie ihrer Besteuerungskompetenz unterliegen und selbst wenn sie die Staatsangehörigkeit des Quellenstaates haben¹⁹⁾. Dementsprechend erblickte der EuGH in *Gerritse*²⁰⁾ in der pauschalen Besteuerung der Bruttoeinkünfte eines beschränkt

StPfl ohne Veranlagungsmöglichkeit einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die konkret anwendbare Dienstleistungsfreiheit. Auf dieser Linie liegen nicht nur die unlängst entschiedenen Rs *Bouanich*²¹⁾ und *Conijn*²²⁾ sowie die vom EuGH im Körperschaftsteuerrecht bereits mehrfach betonte Unzulässigkeit einer benachteiligenden Betriebsstättenbesteuerung²³⁾, sondern auch die von GA Mengozzi unlängst in der Rs *Talotta* vorgeschlagene Verwerfung einer ausschließlich auf Gebietsfremde anwendbaren Mindestbemessungsgrundlage²⁴⁾. Unabhängig von der Qualifikation von Ausgaben im nationalen Recht – zB als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben²⁵⁾ – ist damit der Abzug einkünftebezogener Aufwendungen auch Steuerausländern zu gewähren, zumal sich diese beiden Gruppen insofern in der selben Lage befinden²⁶⁾.

– Auch der *Steuersatz* für beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen stand schon mehrfach auf dem Prüfstand des EuGH²⁷⁾. Während es auf Basis der *Schumacker*-Rsp als gesichert erscheint, dass einem beschränkt StPfl – außerhalb der *Schumacker*-Situation einer Einkommenserzielung von 90 % im Quellenstaat²⁸⁾ – der Genuss einer Null-Steuerzone versagt werden kann²⁹⁾, ist dies für die Vorteile des progressiven Steuertarifes als solchen nicht gänzlich geklärt. In *Asscher*³⁰⁾ und *Gerritse*³¹⁾ hat der EuGH allerdings die Zulässigkeit eines höheren Steuersatzes unabhängig vom *Schumacker*-Test für Gebietsfremde zumindest für jene Fälle verneint, in denen sich der Gebietsfremde aufgrund des Progressionsvorbehalts in seinem Ansässigkeitsstaat hinsichtlich der Progression in einer vergleichbaren Lage wie ein Gebietsansässiger befindet³²⁾. Sofern sich allerdings ein StPfl im Quellenstaat in einer *Schumacker*-Situation befindet, scheint ein höherer Steuersatz unabhängig von einem Progressionsvorbehalt in seinem Ansässigkeitsstaat gemeinschaftsrechtlich unzulässig zu sein: So ist der EuGH unlängst im *Turpeinen*-Urteil³³⁾ basierend auf *Schumacker* und ohne Bezugnahme auf einen allfälligen Progressionsvorbehalt zu dem Schluss gelangt, dass die 35%ige Quellenbesteuerung von finnischen öffentlich-rechtlichen Pensionszahlungen an Gebietsfremde dann eine Diskriminierung im Vergleich zur – allenfalls niedrigeren – progressiven Besteuerung Gebietsansässiger darstellt, „wenn das Ruhegehalt die gesamten oder nahezu die gesamten Einkünfte dieser Person ausmacht“.

13) Als Richtwert werden generell „zumindest 90 %“ herangezogen, was auch der EuGH zu akzeptieren scheint; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind* – Tz 28; EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, Slg 2005, I-5821, *D* – Tz 30; dazu auch Rz 36 EStR 2000; *Wattel*, ET 2000, 210 (216).

14) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 36 ff; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 20 ff; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 43; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind* – Tz 27 ff.

15) Siehe zu den Problemen dieser Rsp und für den Alternativvorschlag einer „fractional taxation“ zB *van Raad in Verburg/de Vries/Ydema* (Hrsg), *Liberal Gifte – Vriendenbundel* Ferdinand Grappenhuis (1999) 297 (297 ff); *Wattel*, ET 2000, 210 (210 ff); *van Raad in Andersson/Melz/Silfverberg* (Hrsg), *Liber Amicorum Sve-Olof Lodin* (2001) 211 (219 ff); G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (187 ff); *Lang*, RfW 2005, 336 (336 ff); ausf zur *Schumacker*-Rsp *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

16) Siehe zu dieser durch die offensichtliche Inkonsistenz zwischen *Wallentin* (EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin*) und *D* (EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, Slg 2005, I-5821, *D*) hervorgerufenen Problematik etwa *Lang*, SWI 2005, 365 (367 ff); G. Kofler, ÖStZ 2005/949, 432 (434 ff); G. Kofler/Schindler, ET 2005, 530 (534 ff). In den ersten Klärungsansätzen bietet der vom BFH vorgelegte Rs *Meindl*, in der die Frage aufgeworfen wurde, ob die von einem Ehepartner in Österreich bezogenen und dort steuerfreien Einkünfte für die Ermittlung der 90%-Grenze im Hinblick auf die Ehegattenzusammenveranlagung in Deutschland berücksichtigt werden können; siehe dazu den Vorlagebeschluss BFH 28. 6. 2005, I R 114/04, BFHE 210, 296, BStBl 2005 II 835, sowie zu den Schlussanträgen des Generalanwaltes *Dommes*, SWI 2006, 541 (541 ff). Der EuGH hat für diesen Fall den Wohnsitzstaat Deutschland zur Gewährung der Ehegattenzusammenveranlagung verpflichtet; siehe EuGH 25. 1. 2007, C-329/05, Slg 2007, I-0000, *Meindl*.

17) Diese – für Österreich wegen § 1 Abs 4 iVm § 2 Abs 8 EStG nur bedingt relevante – Frage ist derzeit in der Rs C-182/06, *Lakebrink* beim EuGH anhängig; siehe ABI C 143/27 (17. 6. 2006).

18) Dazu ausf *Cordewener*, IStR 2004, 109 (110).

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

20) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse*; siehe zu dieser Rs etwa G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff); G. Kofler, ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); *Burgstaller/W. Loukota*, SWI 2003, 244 (244 ff); *Hinneken*, EC Tax Rev. 2003, 207 (207 ff); *Molenaar/Grams*, ET 2003, 381 (381 ff); *Molenaar/Grams*, Intertax 2003, 198 (198 ff); *Haarmann/Fuhrmann*, IStR 2003, 558 (558 ff); *Grams/Molenaar*, DStR 2003, 1245 (1245 ff); *Cordewener*, IStR 2004, 109 (109 ff).

21) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, Slg 2006, I-923, *Bouanich*.

22) EuGH 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn*.

23) 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*.

24) Schlussanträge GA Mengozzi 16. 11. 2006, C-383/05, *Talotta*.

25) EuGH 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn* – Tz 21 ff.

26) Dazu ausf *Cordewener*, IStR 2004, 109 (110).

27) Siehe dazu insb unten Pkt 4.

28) Auf Basis des – abweichend von Art 7 B-VG bzw Art 2 StGG – als Menschenrecht ausgestalteten deutschen Gleichheitssatzes nach Art 3 GG anders das FG Berlin in der *Gerritse*-Folgeentscheidung vom 26. 8. 2003, 9 K 9312/99, EFG 2003, 1709 = IStR 2003, 740 m Anm *Grams*; anders allerdings nachfolgend BFH 19. 11. 2003, I R 34/02, BFHE 204, 449, BStBl 2004 II 773.

29) 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; EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen* – Tz 26 ff; weiters Schlussanträge GA Léger 13. 3. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 32; siehe auch zB BFH 19. 11. 2003, I R 57/02, BFH/NV 2004, 766.

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

31) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 52 f.

32) Siehe auch *Cordewener*, IStR 2004, 109 (111). Dass es dadurch zu einem „salary splitting“-Effekt kommen kann, hält der EuGH offenbar nicht für entscheidend; siehe EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot* – Tz 61 f.

33) EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen* – Tz 26 ff.

– Der derzeitige Stand der Rsp zur Besteuerung beschränkt StPfl lässt sich also folgendermaßen zusammenfassen:

	Subjektive Leistungsfähigkeit	Objektive Leistungsfähigkeit	Zugang zum progressiven Steuersatz
Beschränkt StPfl außerhalb der Schumacker-Situation, dh weniger als 90 % des Einkommens im Quellenstaat	–	Abzug der mit steuerpflichtigen Einnahmen im Quellenstaat zusammenhängenden Ausgaben ^{34), 35)} , zB im Hinblick auf Betriebsausgaben eines Künstlers (Gerritse, Scorpio ³⁶⁾), die Errechnung eines Veräußerungsgewinns (Bouanich ³⁷⁾) und Steuerberatungskosten eines beschränkt steuerpflichtigen Personengesellschafters (Conijn ³⁸⁾).	Zugang zum – grundfreibetragsbereinigten – progressiven Steuersatz (jedenfalls dann, wenn der beschränkt StPfl in seinem Ansässigkeitsstaat vom Progressionsvorbehalt erfasst ist (Asscher, Gerritse ³⁹⁾).
Beschränkt StPfl in der Schumacker-Situation, dh zumindest 90 % des Einkommens im Quellenstaat	Gleichbehandlung mit unbeschränkt StPfl, zB im Hinblick auf das Ehegattensplitting (Schumacker, Gschwind, Zurstrassen ⁴⁰⁾), den einkommen- oder vermögenssteuerlichen Grundfreibetrag (Gerritse, Wallentin, D, Turpeinen ⁴¹⁾) und die Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen (De Groot ⁴²⁾)		Gleichbehandlung mit unbeschränkt StPfl (Schumacker, Turpeinen ⁴³⁾)

b. Die Rs *Scorpio* füllt nunmehr wichtige Lücken im Mosaik der Besteuerung beschränkt StPfl nach dem objektiven Nettoprinzip.

– Der Ausgangssachverhalt der Rs *Scorpio* gestaltete sich relativ einfach: Der deutsche Konzertveranstalter *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* schloss im Jahr 1993 mit einer in den Niederlanden ansässigen, unter dem Namen *Europop* firmierenden natürlichen Person (mit ungeklärter Staatsangehörigkeit) einen Vertrag über die Zurverfügungstellung einer Musikergruppe ab. *Europop* erhielt dafür von *Scorpio* ein Honorar von umgerechnet etwa 220.000 €. Das deutsche Steuerrecht erforderte einen 15%igen Bruttosteuerabzug an der Quelle (§ 50a Abs 4 Nr 1 dEStG). Allerdings sah das deutsch-niederländische DBA das ausschließliche Besteuerungsrecht der Niederlande vor; diese Steuerfreiheit in Deutschland konnte aber vom Abzugsverpflichteten im Sinne des zweistufigen Verfahrens nach § 50d Abs 3 Satz 1 dEStG aF nur im Falle einer Freistellungsbescheinigung des Bundesamts für Finanzen im Quellensteuerabzugsverfahren haftungsbefreiend berücksichtigt werden⁴⁴⁾. Obwohl *Europop* eine derartige Freistellungsbescheinigung nicht vorlegte, verzichtete *Scorpio* auf den Quellensteuerabzug und

wurde in weiterer Folge per Haftungsbescheid zur Zahlung der einzubehaltenden Quellensteuer aufgefordert.

– Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht sind damit freilich etliche Fragestellungen angesprochen. Aus *Gerritse* ergab sich nämlich nicht eindeutig, ob die Steuererhebung im Wege eines nach den *Bruttoeinnahmen* bemessenen Steuerabzugs und die diesen flankierende Haftungsregelung auch dann gemeinschaftswidrig sind, wenn Gebietsfremden zB die Möglichkeit zur Antragsveranlagung eröffnet wird⁴⁵⁾. Dementsprechend wurden erhebliche Zweifel daran gehegt, ob eine als Vorauszahlung wirkende Steuererhebung im Wege des Steuerabzugs und die Haftung des Abzugsverpflichteten den Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen benachteiligen und solcherart eine verbotene Diskriminierung darstellen können⁴⁶⁾. Denn einerseits führt der vorläufige Bruttosteuerabzug – gerade auch im Vergleich zu den auf eine Nettogröße bezogenen Einkommensteuervorauszahlungen Gebietsansässiger – zu Liquiditätsnachteilen des Gebietsfremden oder sogar zu Situationen, in denen Gebietsfremde – anders als Gebietsansässige – Vorauszahlungen auf eine Steuerschuld leisten müssen, die niemals entstehen wird⁴⁷⁾. Andererseits können die Abzugsverpflichtung des Vergütungsschuldners und sein Haftungsrisiko in Wettbewerbsnachteilen der Gebietsfremden resultieren, da beim Engagement Gebietsansässiger vergleichbare Kosten und Risiken nicht entstehen. Basierend auf diesen Erwägungen hat der BFH dem EuGH in der Rs *Scorpio* einige Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt⁴⁸⁾, die sich grob in vier Themenblöcke untergliedern lassen:

- *Erstens* geht es um die Frage, ob die Haftungsinanspruchnahme des inländischen Vergütungsschuldners nach § 50a

34) Die Anwendung der *Schumacker*-Argumentation in *Wielockx* (EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg 1995, I-2493 – Tz 18) im Hinblick auf betriebliche Aufwendungen dürfte auf einem Missverständnis des nationalen Rechts beruhen und scheint insofern durch die nachfolgende Rechtsprechung überholt.

35) Zum möglichen Umfang des Kostenabzuges und allfällig denkbaren Unterschieden für StPfl in- und außerhalb der *Schumacker*-Situation siehe unten Pkt 3.c.

36) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 27 ff; EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 43 ff.

37) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, Slg 2006, I-923, *Bouanich*.

38) EuGH 6. 7. 2006, C-346/04, *Conijn*.

39) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 35 ff, insb 45 ff; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 52 f.

40) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind*; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-3337, *Zurstrassen* – Tz 21.

41) 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; EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, Slg 2005, I-5821, D; EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen* – Tz 26 ff.

42) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

43) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*; EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen* – Tz 26 ff.

44) Siehe dazu unten Pkt 5.

45) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878; *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 f); siehe auch FG Düsseldorf 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A, EFG 2004, 995. Davon geht auch der EuGH aus, wenn er ausführt, dass er in *Gerritse* „nicht zu der Frage Stellung genommen [hat], in welchem Abschnitt des Besteuerungsverfahrens die einem Dienstleister entstandenen Betriebsausgaben abgezogen werden sollen, wenn verschiedene Verfahrensabschnitte in Betracht kommen können“ (EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 43).

46) So zB *Haarmann/Fuhrmann*, IStR 2003, 558 (559); *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 f).

47) Dazu EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 54.

48) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878.

Abs 5 dEStG für den unterlassenen Steuerabzug des im EU-Ausland ansässigen Dienstleistungserbringers der Dienstleistungsfreiheit⁴⁹⁾ widerspricht, wenn im Falle eines inländischen Dienstleistungserbringers kein Steuerabzug nach § 50a Abs 4 dEStG zu erfolgen hat und deshalb keine Haftung des Vergütungsschuldners wegen eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs in Betracht kommt (Vorlagefrage 1).

- *Zweitens* möchte der BFH wissen, ob die mit der Inlandstätigkeit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben bereits im Steuerabzugsverfahren Berücksichtigung finden müssen (Vorlagefrage 3a), und ob es zur Vermeidung eines Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit ausreicht, wenn im Steuerabzugsverfahren nur die dem Vergütungsschuldner nachgewiesenen Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden und etwaige weitere Betriebsausgaben erst in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können (Vorlagefrage 3b).
- *Drittens* ist fraglich, ob im Fall des Nichtvorliegens einer Freistellungsbescheinigung der deutschen Finanzverwaltung eine abkommensrechtliche Befreiung bereits im Steuerabzugsverfahren bzw jedenfalls im Haftungsverfahren gegen den inländischen Abzugsverpflichteten berücksichtigt werden muss (Vorlagefrage 3c).
- *Viertens* ersuchte der BFH um Klärung der Reichweite der sog „passiven“ Dienstleistungsfreiheit für den Fall, dass der „aktive“ Dienstleistungserbringer zwar in der Gemeinschaft ansässig, aber nicht Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates ist (Vorlagefragen 2 und 3d).

c. Unnötig zu erwähnen, dass die Rs *Scorpio* auch für das österreichische Steuerrecht unmittelbar relevant ist⁵⁰⁾. Zunächst ist freilich zu bemerken, dass das österreichische Steuerrecht progressiv der Rsp des EuGH gefolgt ist: Die Vorgaben der *Schumacker*-Rsp wurden bereits durch das EU-AbgÄG⁵¹⁾ in § 1 Abs 4 EStG in Form der fingiert unbeschränkten Steuerpflicht implementiert⁵²⁾. Im Hinblick auf das *Gerritse*-Urteil⁵³⁾ hat der Gesetzgeber bereits im AbgÄG 2004⁵⁴⁾ versucht, das System der Besteuerung beschränkt StPfl an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen⁵⁵⁾; dementsprechend wurde die Veranlagungsoption auch auf die zuvor zwingend abgeltungsbesteuerten Einnahmen nach § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 und § 97 EStG ausgedehnt und beschränkt StPfl damit die Möglichkeit zur Geltendmachung von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten eröffnet⁵⁶⁾. Als gemeinschaftsrechtliche „Pro-

blemzone“ verblieb allerdings der – nunmehr in *Scorpio* zur Diskussion gestandene – Bruttosteuerabzug nach § 99 EStG und die Frage, ob der derzeitige – nur für beschränkt StPfl geltende – Bruttosteuerabzug nach § 99 EStG (und die daran anknüpfende Haftung des Abzugsverpflichteten nach § 100 Abs 2 EStG) als auf die endgültige Steuerschuld anzurechnende Vorauszahlung zur Sicherung des österreichischen Besteuerungsrechts beibehalten werden kann⁵⁷⁾.

2. Grundsätzliche Zulässigkeit der Quellenbesteuerung und Haftung

a. Die erste Frage des BFH betrifft die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit eines Steuerabzugsverfahrens *nur* für Einkünfte eines beschränkt steuerpflichtigen „aktiven“ Dienstleistungserbringers und die daran anknüpfende Haftung des inländischen „passiven“ Dienstleistungsempfängers. Wie schon im Vorlagebeschluss angelegt, verknüpft der EuGH die Frage des Quellensteuerabzugs und jene der akzessorischen Haftung des Vergütungsschuldners⁵⁸⁾ und kommt auf Basis der „passiven“ Dienstleistungsfreiheit zu dem Schluss, dass die Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners zum Steuerabzug sowie seine eventuelle Haftung diesen davon abhalten können, in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleister in Anspruch zu nehmen (Tz 28 ff)⁵⁹⁾. Die darin erwartungsgemäß erblickte (diskriminierende) Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit erachtete der EuGH jedoch aus Gründen der Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer für gerechtfertigt (Tz 35 ff): Denn das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen ein legitimes, geeignetes und auch verhältnismäßiges Mittel dar, „um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben“ (Tz 36)⁶⁰⁾. Der EuGH kam dementsprechend zu dem Ergebnis, dass die Art 59 und 60 EWG-Vertrag (nunmehr Art 49 und 50 EG) dahin auszu-

legen sind,
dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen,
– nach denen auf die Vergütung eines Dienstleisters, der im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässig ist, ein Steuerabzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt;
– nach denen der Dienstleistungsempfänger in Haftung genommen wird, wenn er den Steuerabzug, zu dem er verpflichtet war, unterlassen hat.

b. Die generelle Aussagekraft dieses auf Basis der 1993 bestehenden Gemeinschaftsrechtslage gefundenen Ergebnisses sollte frei-

49) Im Streitjahr waren Art 59 und 60 des EWG-Vertrages einschlägig (nunmehr Art 49 und 50 EG).

50) Im Hinblick auf das Vorabentscheidungsersuchen in der Rs *Scorpio* hat der VwGH auch ein bei ihm anhängiges Beschwerdeverfahren betreffend die Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG mit Beschluss vom 17. 11. 2004, 2002/14/0056, ausgesetzt und unter Berücksichtigung der *Scorpio*-Entscheidung mit Erkenntnis vom 19. 10. 2006, 2006/14/0109, entschieden; siehe dazu unten Pkt 4.

51) BGBl 1996/798.

52) Nach § 1 Abs 4 EStG ist die Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates ausreichend, Ansässigkeit ist nicht erforderlich. Dementsprechend stehen die Vorteile einer Option nach § 1 Abs 4 EStG auch jenen StPfl offen, mit deren Ansässigkeitsstaat Österreich ein an Art 24 Abs 1 OECD-MA orientiertes Diskriminierungsverbot vereinbart hat; siehe Rz 7 LStR 2002. Andererseits kann § 1 Abs 4 EStG nicht per Analogie auf Staatsangehörige von Beitrittskandidaten erstreckt werden; siehe UFS Wien 4. 7. 2005, RV/0181-W/05.

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

54) BGBl I 180/2004.

55) Dazu *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 621 (626 ff); *Tumpel/G. Kofler*, SWK 2004, T 135 (T 135 ff).

56) Dazu *G. Kofler*, taxlex 2005, 16 (16 ff); *Lang*, SWI 2005, 156 (156 ff); *G. Kofler*, JAP 2005/2005, 174 (174 ff). Allerdings nehmen beschränkt

StPfl außerhalb der Schumacker-Situation nur mehr im Ausmaß von 2.000 € an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone von 10.000 € nach § 33 Abs 1 EStG teil; siehe § 102 Abs 3 EStG und zu den Vereinfachungsüberlegungen hinter dieser teilweisen Beibehaltung einer Null-Steuerzone *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004/581, 621 (627).

57) Dazu ausf. *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (539 ff); weiters *G. Kofler*, ÖStZ 2003/613, 307 (309 mwN).

58) Ebenso ausf. FG Düsseldorf 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A, EFG 2004, 995.

59) Für eine ähnlich gelagerte Argumentation siehe auch EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien* – Tz 28 ff.

60) Ebenso bereits Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 48 f.

lich nicht überschätzt werden: Bereits der BFH hatte nämlich in seinem Vorlagebeschluss darauf hingewiesen, dass im Streitjahr der Ansässigkeitsstaat (die Niederlande) weder nach der – erst im Jahr 2001 mit Wirkung ab Mitte 2002⁶¹⁾ auf die direkten Steuern erstreckten – BeitreibungsRL⁶²⁾ noch nach dem deutsch-niederländischen Amtshilfeabkommen⁶³⁾ zur Beitreibung deutscher Einkommensteueransprüche verpflichtet war⁶⁴⁾. Der EuGH griff dies bei seiner Rechtfertigungsprüfung dahingehend auf, dass „[i]n diesem Zusammenhang [...] daran zu erinnern“ sei, dass „im entscheidungserheblichen Zeitraum, d. h. 1993, eine Gemeinschaftsrichtlinie oder andere in den Akten genannte Regelungen zwischen dem Königreich der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen fehlten“ (Tz 36). Es erscheint daher nicht ausgeschlossen, dass im Falle des Bestehens eines abkommensrechtlichen⁶⁵⁾ oder – seit Mitte 2002 – eines gemeinschaftsrechtlichen Instruments zur grenzüberschreitenden Steuervollstreckung die Rechtfertigungsprüfung anders ausfällt⁶⁶⁾. Tatsächlich finden sich in der Rsp des EuGH nämlich schon vermehrt Hinweise darauf, dass die Möglichkeit der grenzüberschreitenden Vollstreckung womöglich den Argumenten der Vermeidung der Steuerhinterziehung bzw der „Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer“ den rechtfertigenden Charakter nehmen kann⁶⁷⁾. Die jüngst entschiedene Rs *Kommission/Belgien*⁶⁸⁾ gibt für diese Fragestellung aber wohl nur beschränkt Hilfestellungen, zumal es dort um eine

Bruttosteuerabzug nach § 99 EStG gemeinschaftsrechtswidrig

unabhängig von der Steuerpflicht zur Anwendung kommende, allgemeine und präventive Abzugspflicht samt gemeinschuldnerischer Haftung ging, die vom EuGH als nicht gerechtfertigt beurteilt wurde, zumal zB ein Informationsaustauschsystem als weniger einschneidende Maßnahme in Betracht käme. Ob und in welchen Konstellationen daher der Quellensteuerabzug im Falle tatsächlich bestehender Steuerpflicht auch im sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereich grenzüberschreitender

Vollstreckungsmöglichkeiten – unabhängig von deren mangelnder praktischer Effektivität, die sich nach der Rsp nicht zu Lasten des StPfl auswirken kann – zulässig ist, muss derzeit daher ebenso als offen

bezeichnet werden, wie die Frage, ob die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit auch in diesen Fällen von der Methode der Entlastung von der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des StPfl abhängt. Da aber gerade in der jüngeren Vergangenheit der gemeinschaftsrechtliche Druck auf die mitgliedstaatlichen Quellensteuerbestände deutlich zugenommen hat⁶⁹⁾, ist wohl insofern auch mit einer baldigen Stellungnahme des EuGH zu rechnen. Zu bedauern bleibt allerdings, dass der EuGH in *Scorpio* die Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Schaffung von Rechtssicherheit sowohl für die StPfl wie auch für die Mitgliedstaaten – wieder einmal – ungenutzt verstreichen hat lassen⁷⁰⁾.

3. Art und Zeitpunkt der Kostenberücksichtigung

Der zweite Themenblock der Vorlage befasst sich mit der bereits durch *Gerritse* determinierten prinzipiellen Verpflichtung zur nichtdiskriminierenden Berücksichtigung von Betriebsausgaben. Der BFH spricht hier von Betriebsausgaben, die „im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner zu den Vergütungen führenden Tätigkeiten im Inland“⁷¹⁾ entstanden sind und möchte wissen, ob solche Ausgaben im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens berücksichtigt werden müssen (Frage 3a), und ob es zur Herstellung der Gemeinschaftsrechtskonformität ausreicht, wenn nur „die mit der zum Vergütungsanspruch führenden Tätigkeit im Inland wirtschaftlich zusammenhängenden Betriebsausgaben“ steuermindernd berücksichtigt werden, die dem Abzugsverpflichteten *nachgewiesen* wurden, und etwaige weitere

61) Die Erweiterung der BeitreibungsRL auf direkte Steuern durch die RL 2001/44/EG war nach deren Art 2 bis spätestens zum 30. 6. 2002 von den Mitgliedstaaten umzusetzen.

62) 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, ABl L 73/18 (19. 3. 1976), idF Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, ABl L 175/17 (28. 6. 2001); siehe auch § 1 Abs 1 und 2 EG-VAHG, BGBl 1994/658 idF BGBl I 132/2002; dazu etwa Jirousek, ÖStZ 2002/1055.

63) Siehe dBGBI II 2001, 2 = BStBl 2001 I 66.

64) Siehe auch Tz 4.8 des BMF-Schreibens „Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung)“, BStBl I 2000, 102.

65) Im österreichischen Abkommensnetz besteht eine solche Klausel zB im Verhältnis zu Frankreich (Art 27 DBA Frankreich, BGBl 1994/613). Überdies sieht der im Rahmen des OECD-Update 2002 neu eingeführte Art 27 OECD-MA die Möglichkeit der jeweiligen DBA-Partnerstaaten vor, einander Amtshilfe bei der Vollstreckung von Abgabenansprüchen auf der Grundlage eines DBA zu leisten; siehe dazu ausführlich Garcia Prats, Intertax 2002, 56 (56 ff); Jirousek, SWI 2002, 215 (215 ff).

66) Ebenso Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (739); Petutschnig/Six, taxlex 2006, 613 (615); Hohenwarter, RdW 2006/715, 783 (785 ff); tendenziell auch Lang, SWI 2007, 17 (24 ff), aA Zorn, RdW 2006/716, 787 (789). Auch die Ausführungen des Generalanwaltes implizieren, dass er im Anwendungsbereich der BeitreibungsRL womöglich zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre; siehe Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 48 f, und dazu W. Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 162 f, sowie van den Hurk/Lyons/Nakhail/Rainer/Rels/Thoemmes/Tomsett/Weening, 42 Tax Notes Int'l 887 (June 5, 2006). Es sei darauf hingewiesen, dass im Verfahren VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109, ebenfalls ein Zeitraum vor der Umsetzung der RL 2001/44/EG betroffen war.

67) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, N – Tz 53 (unter Hinweis auf die BeitreibungsRL); EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen* – Tz 37 (unter Hinweis auf die BeitreibungsRL); siehe auch Schlussanträge GA Stix-Hackl 3. 10. 2006, C-522/04, *Kommission/Belgien* – Tz 51 (unter Hinweis auf die BeitreibungsRL); Schlussanträge GA Mischo 13. 3. 2003, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Tz 68 (unter Hinweis auf die einem DBA vorgesehene Vollstreckungshilfe); vgl weiters zB FG Düsseldorf 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A, EFG 2004, 995 (unter Hinweis auf die BeitreibungsRL).

68) EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*; siehe zu den Schlussanträgen insb W. Loukota, SWI 2006, 206 (206 ff).

69) Neben den unlängst entschiedenen Rs *Kommission/Belgien* (EuGH 9. 11. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*, *Turpeinen* (EuGH 9. 11. 2006, C-520/04, *Turpeinen*) und *Denkavit II* (EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit*) kann hier insbesondere auf die anhängige Rs C-379/05, *Amurta* (ABl C 22/3 [28. 1. 2006]) zur Quellenbesteuerung von Dividenden verwiesen werden. Zudem verfolgt die Kommission derzeit eine Reihe von Vertragsverletzungsverfahren in diesem Bereich; zu den betroffenen Steuerregimen gehören die Pauschalbesteuerung bei der Veräußerung spanischer Immobilien durch Gebietsfremde (IP/05/933 [14. 7. 2005] und IP/06/43 [16. 1. 2006]), die Besteuerung von gebietsfremden Arbeitnehmern in Spanien (IP/06/43 [16. 1. 2006]), die Bruttoquellenbesteuerung von Zinszahlungen an ausländische Darlehensgeber in Portugal (IP/06/42 [16. 1. 2006]) sowie die Quellenbesteuerung von Dividendenzahlungen ins Ausland in Belgien, Spanien, Italien, Luxemburg, den Niederlanden und Portugal, die sämtlich Auswärtsausschüttungen an EU- oder EWR-Anteilsinhaber einer Quellenbesteuerung zwischen 5 % und 25 % unterwerfen, während innerstaatliche Ausschüttungen nicht oder nur sehr niedrig besteuert werden (IP/06/1060 [25. 7. 2006]; zu dieser Sichtweise siehe bereits die Mitteilung „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg.).

70) Siehe auch die Überlegungen von Lang, SWI 2007, 17 (23 ff), der aufgrund der „löchrigen“ Ausgestaltung der Quellenbesteuerung in § 99 EStG, aber auch im deutschen EStG, bezweifelt, dass ein diskriminierender Steuerabzug jedenfalls gemeinschaftsrechtlich zulässig ist.

71) BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878.

Betriebsausgaben in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können (Frage 3b).

a. Ausgehend von der bereits in *Gerritse* determinierten Verpflichtung zur nichtdiskriminierenden Berücksichtigung von Betriebsausgaben, die „unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden“⁷²⁾, deutet der EuGH den vom BFH angesprochenen Begriff der Betriebsausgaben im „wirtschaftlichen Zusammenhang“ in jene Betriebsausgaben um, die iSd *Gerritse*-Rsp „unmittelbar“ mit der steuerpflichtigen Inlandstätigkeit zusammenhängen (Tz 44). Für diesen Ausgabenblock erteilt der EuGH sodann einem ausschließlich nachgelagerten Erstattungs- oder Veranlagungsverfahren aufgrund der dadurch verursachten administrativen und wirtschaftlichen Belastungen – entgegen der Ansicht des GA⁷³⁾ – eine deutliche Absage (Tz 45 ff), möchte aber offenbar dem Dienstleistungserbringer die Wahl zwischen einem Nachweis seiner „unmittelbar zusammenhängenden“ Ausgaben im Steuerabzugsverfahren und deren nachträglicher Geltendmachung gegenüber der Finanzverwaltung offen halten⁷⁴⁾. Sodann unterscheidet der EuGH zwischen „Betriebsausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung“ stehen und etwaigen weiteren Betriebsausgaben, die in einem sich anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können (Tz 50 f): Obwohl dem EuGH keine Angaben dazu vorlagen, wie sich ein diesbezüglicher Vergleich zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden darstellt, sieht der Gerichtshof kein gemeinschaftsrechtliches Hindernis dafür, dass etwaige im Steuerabzugsverfahren nicht berücksichtigte Betriebsausgaben in einem späteren Erstattungsverfahren Anerkennung finden⁷⁵⁾. Zusammenfassend sind demnach Art 59 und 60 EWG-Vertrag (nunmehr Art 49 und 50 EG) dahin auszulegen (Tz 49 und 52),

– dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, dh die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen

– dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass im Steuerabzugsverfahren nur diejenigen Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten stehen, aus denen die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, die im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung ausgeführt worden sind und die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, und dass etwaige weitere Be-

triebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, gegebenenfalls in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können.

b. Das Urteil in *Scorpio* dürfte den in der Gemeinschaft vorherrschenden, zwingenden Bruttosteuerabzugssystemen für Steuerländer einen Todesstoß versetzt haben. Während etwa die deutsche Rsp⁷⁶⁾ und auch der österreichische Gesetzgeber im AbgÄG 2004⁷⁷⁾ von der Zulässigkeit des Bruttoquellensteuerabzugs und dem vom Hinreichen einer nachgelagerten Veranlagungsmöglichkeit ausgegangen war, steht nunmehr fest, dass – wenn überhaupt⁷⁸⁾ – nur ein Nettosteuerabzugssystem dem Gemeinschaftsrecht entspricht⁷⁹⁾. Zumal sich die Argumentation zwanglos auf sämtliche Grundfreiheiten nach Art 39, 43, 49 und 56 EG übertragen lässt, wird hier für sämtliche von § 99 EStG⁸⁰⁾ erfassten Einnahmen ein Umdenken des Gesetzgebers gefordert sein, zumal derzeit die Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Steuerabzugsverfahren nicht vorgesehen ist⁸¹⁾. Im Hinblick auf ein solches System schwebt dem EuGH insgesamt wohl folgende Lösung vor: Bereits im Steuerabzugsverfahren hat der Dienstleistungserbringer das Recht zur Berücksichtigung von „mitgeteilten“, im „unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten“ stehenden Betriebsausgaben (*Scorpio*); teilt er derartige im „unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten“ stehenden Betriebsausgaben dem Abzugsverpflichteten nicht mit oder hat er „etwaige weitere Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen“, so muss er diese in einem nachgelagerten Erstattungs- oder Veranlagungsverfahren geltend machen können (*Gerritse* und *Scorpio*)⁸²⁾.

c. Wenngleich der EuGH in *Scorpio* deutlich gemacht hat, dass es bereits im Steuerabzugsverfahren die Möglichkeit zur Berücksichtigung von gewissen Betriebsausgaben oder Werbungskosten bestehen muss, bleiben zwei Problembereiche dennoch im Dunklen: Erstens sind dem Urteil keine konkreten Aussagen zu den

76) Siehe zB BFH 2. 2. 1994, I B 143/93, BFH/NV 1994, 864; BFH 25. 11. 2002, I B 69/02, BFHE 201, 114, BStBl 2003 II 189; diese Sichtweise klingt auch noch im Vorlagebeschluss zur Rs *Scorpio* (BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878) an. Siehe schließlich auch den Aussetzungsbeschluss VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056.

77) BGBl I 180/2004.

78) Siehe die Überlegungen oben in Pkt 2.b.

79) Kritisch bisher Lang, SWI 2005, 156 (165), der die Offenlegung der Gewinnspanne als „Preis“ für die Gleichstellung bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage als inakzeptabel ansieht.

80) Im Bereich der endbesteuerten Kapitalerträge besteht wohl ein analoges Problem deshalb nicht, weil auch unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen einem Bruttoquellensteuerabzug unterliegen und bei prinzipiell nach § 97 EStG endbesteuerten Erträgen selbst bei Ausübung der Veranlagungsoption nach § 97 Abs 4 EStG eine Bruttobesteuerung erfolgt (siehe auch Rz 8042 EStR 2000).

81) Siehe auch Petutschnig/Six, taxlex 2006, 613 (616).

82) Zugegeben sei allerdings, dass sich die konkrete Reichweite der beiden Antworten aufgrund der „Interpretation“ der Vorlagefragen durch den EuGH nicht zweifelsfrei ergibt: Der BFH wollte wissen, ob eine Berücksichtigung der nachgewiesenen im „wirtschaftlichen Zusammenhang“ stehenden Ausgaben im Steuerabzugsverfahren dann ausreicht, wenn die nicht nachgewiesenen im „wirtschaftlichen Zusammenhang“ stehenden weiteren Ausgaben in einem nachgelagerten Verfahren berücksichtigt werden können; damit scheint der BFH in seinem Vorlagebeschluss offenbar davon auszugehen, dass ein Gebietsfremder ohnehin nur die im „wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit seinen Inlandseinkünften stehenden Betriebsausgaben berücksichtigen könne. Der EuGH antwortete darauf im Wesentlichen, dass die „unmittelbar“ mit der zur Steuerpflicht führenden Tätigkeit zusammenhängenden und „mitgeteilten“ Ausgaben im Steuerabzugsverfahren berücksichtigt werden (können) müssen, während es für die nicht „unmittelbar“ zusammenhängenden, weiteren Ausgaben ausreicht, wenn sie „gegebenenfalls in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können“.

72) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 27 ff; EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 43.

73) Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 74 ff.

74) Siehe EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 47 („und für den Dienstleister zwingend vorgeschrieben ist“). Tatsächlich liegt es oftmals nicht im Interesse des Dienstleistungserbringers, seinem abzugsverpflichteten Vertragspartner seine Kalkulationsgrundlagen und seine Gewinnspanne sowie etwaige Betriebsgeheimnisse offen zu legen; siehe auch Lang, SWI 2005, 156 (165). Darauf weist auch der BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878, hin, wenngleich ihm hier offenbar eine verpflichtende Geltendmachung bereits im Steuerabzugsverfahren vor Augen schwebt.

75) Für dieses Verständnis auch Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (740).

„Nachweisanforderungen“ gegenüber dem Abzugsverpflichteten zu entnehmen, *zweitens* erscheint unklar, welche Ausgaben vom StPfl nun bereits im Abzugsverfahren berücksichtigt werden können.

– Der EuGH gibt keinen argumentativen Hinweis zur erforderlichen Intensität eines „Nachweises“ gegenüber dem Abzugsverpflichteten. Auffällig ist freilich, dass der EuGH den vom BFH angesprochenen „Nachweis“⁸³⁾ in seiner Fragebeantwortung in eine bloße „Mitteilung“⁸⁴⁾ modifiziert. Daraus ließe sich vorderhand ableiten, dass bereits eine Bestätigung der Ausgaben und deren Übermittlung an den Abzugsverpflichteten für deren Berücksichtigung im Abzugsverfahren ausreichen könnte und überdies sogar eine Schätzung (zB im Falle von Vorauszahlungen) nicht ausgeschlossen wäre⁸⁵⁾. Diese divergierende Terminologie sollte freilich nicht überschätzt werden, da sie sich bereits ohne argumentative Untermauerung in der vom EuGH vorgenommenen Zusammenfassung der Vorlagefrage findet⁸⁶⁾ und sich überdies nicht in allen Sprachfassungen des Urteils widerspiegelt⁸⁷⁾.

– Hinsichtlich der Frage, welche Ausgaben bereits im Abzugsverfahren berücksichtigt werden können, deutet die Argumentation des EuGH auf ein weites Verständnis des „unmittelbaren“ Zusammenhanges im Sinne einer *direkten Zurechenbarkeit* hin⁸⁸⁾. Unzweifelhaft angesprochen sind damit zunächst die vom Vergütungsschuldner ersetzten – und damit ebenfalls als Einnahmen dem Steuerabzug nach § 99 EStG unterliegenden⁸⁹⁾ – Spesen (zB Reise- und Unterkunftskosten)⁹⁰⁾. Darüber hinaus besteht der vom EuGH angesprochene Zusammenhang wohl nicht nur für die direkten Kosten für Licht- und Tonanlage, Bühne etc bei den in *Scorpio* angesprochenen Künstlern, sondern auch für – allenfalls im Schätzungswege – aufteilbare direkt zurechenbare Ausgaben (zB Telefon-, Miet-, Personalkosten). Damit dürfte rein tatsächlich nur ein geringer Bereich der *etwaigen weiteren Betriebsausgaben*, „die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen“, verbleiben; zu denken wäre allenfalls an allgemeine Versicherungskosten, Büromaterialien etc⁹¹⁾. Im Lichte des Urteils in der Rs *Futura Participations* kann der Quellenstaat aber auf Basis des Territorialitätsprinzips jedenfalls fordern, dass Ausgaben in „wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die im Mitgliedstaat der Besteuerung erzielt wurden“⁹²⁾. Allerdings ist gemeinschaftsrechtlich noch ungeklärt, inwieweit der Quellenstaat den Abzug von Gemeinkosten zu

dulden hat. Diese Frage ist vor allem im deutschen Steuerrecht aufgrund des „Unmittelbarkeitserfordernisses“ in § 50 dEStG⁹³⁾ von besonderer Bedeutung. Allerdings wird der EuGH in der vom BFH⁹⁴⁾ vorgelegten Rs *Centro Equestro da Lezíria Grande* bereits demnächst Gelegenheit zur Klärung dieser Frage haben⁹⁵⁾; GA Léger hat sich in seinen Schlussanträgen jedenfalls deutlich gegen die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit eines derartigen, vom allgemeinen Veranlassungsprinzip abweichenden Unmittelbarkeitserfordernisses ausgesprochen⁹⁶⁾. Für das österreichische Steuerrecht wird diese Entwicklung aber allenfalls interpretationsleitende Bedeutung haben: Denn § 102 Abs 2 Z 1 EStG lässt ohne das Erfordernis einer Unmittelbarkeit den Abzug von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten insoweit zu, als sie mit „diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“⁹⁷⁾; damit können sowohl Ausgaben mit einem bloß mittelbaren Zusammenhang als auch vorbereitende und nachträgliche Ausgaben ebenso Berücksichtigung finden können⁹⁸⁾ wie im Schätzungsweg aufgeteilte Ausgaben⁹⁹⁾. Zumal sich dieser Bestimmung freilich nicht ohne weiteres entnehmen lässt, wie im Einzelfall Gemeinkosten den inländischen Einkünften zuzuordnen sind, ist ihr Wortlaut jedenfalls einer allfällig erforderlichen gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation zugänglich¹⁰⁰⁾.

4. Steuersatz

a. Weder der BFH noch der EuGH befassten sich im *Scorpio*-Fall mit Fragen des Steuersatzes. Wenngleich seit *Gerritse* zweifelsfrei feststeht, dass auch eine Steuersatzdiskriminierung – zumindest bei einem Progressionsvorbehalt im Ansässigkeitsstaat – nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht¹⁰¹⁾, ist die *konkrete* Anwendung dieses Grundsatzes auf die „Ausländersteuer“ noch ungeklärt. Der Grund für diese Unklarheit liegt in der Formulierung des Tenors des *Gerritse*-Urteils, wonach es der Dienstleistungsfreiheit entspricht, wenn „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“¹⁰²⁾. Damit scheint nämlich noch nicht zwingend gesagt zu sein, ob es dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, wenn der Steuersatzvergleich *de lege lata* nicht isoliert, sondern in seiner Reflexwirkung mit der Bemessungsgrundlage vorgenommen wird. Die beiden denkbaren Ansatzpunkte lassen sich wohl am besten als „Rosinentheorie“ einerseits und als „Belastungs-gleichheitstheorie“ andererseits identifizieren: Die vor allem im Schrifttum¹⁰³⁾ vertretene „Rosinentheorie“¹⁰⁴⁾ kann sich auf

83) Der BFH spricht in Vorlagefrage 3b ausdrücklich von Betriebsausgaben, die „der im EG-Ausland ansässige Vergütungsgläubiger dem Vergütungsschuldner nachgewiesen hat“.

84) Siehe EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 49 und 52 („mitgeteilt hat“).

85) Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (740); in diese Richtung auch FG Düsseldorf 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A, EFG 2004, 995 (Schätzung im Rahmen des Haftungsverfahrens); siehe dazu auch Lang, SWI 2007, 17 (27 f), der zumindest von der Berücksichtigungsfähigkeit „mitgeteilter“, zweifelsfrei abzugsfähiger Aufwendungen ausgeht.

86) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 50.

87) In der englischen Fassung ist zB stets von „reported“ die Rede (siehe Tz 26, Tz 49, Tz 50 und Tz 52 des Urteils), während in der französischen – ähnlich wie in der deutschen – Fassung einerseits „démontré“ (Tz 26), andererseits „communiqué“ (Tz 49, Tz 50 und Tz 52) verwendet wird.

88) In diesem Sinne auch Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (741).

89) Siehe zB VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0135, ÖStZB 1998, 141; VwGH 17. 10. 2001, 2000/13/0087, ÖStZB 2002/490; VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

90) Siehe auch Tumpell/Renner, SWK 2006, S 944 (S 944 ff).

91) Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (741).

92) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations und Singer* – Tz 21 f; ebenso Schlussanträge GA Léger 22. 6. 2006, C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda* – Tz 37.

93) Siehe zB BFH 24. 8. 1995, IV R 27/94, BFHE 178, 359, BStBl 1995 II 895; FG Köln 18. 9. 2003, 2 K 7435/00, EFG 2004, 49.

94) BFH 26. 5. 2004, I R 93/03, BFHE 206, 341, BStBl 2004 II 991.

95) Siehe auch bereits die Überlegungen bei Schnitger/Papantonopoulos, BB 2005, 407 (409), zu einer allfälligen „Auffangpflicht“ des Ansässigkeitsstaats auf Basis der Schumacker-Judikatur.

96) Schlussanträge GA Léger 22. 6. 2006, C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda* – Tz 46 ff.

97) Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang liegt bei Betriebsausgaben vor, wenn sie durch den inländischen Betrieb oder durch die inländische Tätigkeit veranlasst sind, bei Werbungskosten, wenn diese zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von inländischen Einnahmen dienen; siehe Rz 8042 EStR 2000; Doralt/Ludwig, EStG⁹, § 102 Tz 14.

98) Doralt/Ludwig, EStG⁹, § 102 Tz 14.

99) Rz 8042 EStR 2000.

100) Siehe auch Lang, SWI 2005, 156 (158 mwN).

101) Siehe etwa G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff), und ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff).

102) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 55.

103) Cordewener, IStR 2004, 109 (113 f); in diese Richtung auch Lang, SWI 2007, 17 (25 ff).

104) Zum Terminus Schroen, NWB 33/2003, Fach 3, 12565 (12571).

die vom EuGH in *Gerritse* vorgenommene strikte Trennung zwischen den Bereichen der Bemessungsgrundlage¹⁰⁵⁾ und des Steuersatzes¹⁰⁶⁾ stützen und fordert, dass der StPfl in beiden Bereichen *isoliert betrachtet* nicht benachteiligt wird und sich im Übrigen auf die für ihn vorteilhaftere Einzelnorm des nationalen Steuerrechtes stützen kann. Entsprechend dem – vom EuGH wohl implizit sanktionierten¹⁰⁷⁾ – Berechnungsmodus der Kommission¹⁰⁸⁾ sei dementsprechend der Pauschalsteuersatz (zB 20 %) mit jenem Steuersatz zu vergleichen, der sich im Falle der Besteuerung der *tatsächlichen Nettoeinkünfte* unter Anwendung des progressiven Tarifs auf die um den Grundfreibetrag erhöhten *Nettoeinkünfte* ergibt; der *niedrigere* der beiden Steuersätze sei sodann auf die *Nettoeinkünfte* anzuwenden. Die vor allem von der deutschen Finanzverwaltung¹⁰⁹⁾ – und nunmehr auch vom VwGH¹¹⁰⁾ – präferierte „Belastungsgleichheitstheorie“ stellt demgegenüber darauf ab, ob eine tarifmäßige Besteuerung der – um den Grundfreibetrag erhöhten – *Nettoeinkünfte* zu einer höheren *Steuerbelastung* als die Pauschalbesteuerung der *Bruttoeinkünfte* führt. Diese Betrachtung stellt daher auf die *insgesamt* eingetretene Benachteiligung des StPfl ab, was wiederum der *ergebnisorientierten* Sichtweise des EuGH zB in der Rs *Bouanich* zu entsprechen scheint¹¹¹⁾.

Beispiel: Die unterschiedlichen Ergebnisse dieser beiden Ansichten lassen sich – anhand des geltenden österreichischen Steuertarifs – an einem Extremfall leicht illustrieren: Ein beschränkt StPfl erzielt nach §§ 98 ff EStG steuerabzugspflichtige Einnahmen von 15.000 €; die damit zusammenhängende Betriebsausgaben betragen 5.000 €. Nach der „Rosinentheorie“ ist hier zunächst die tarifmäßige Besteuerung der um den Grundfreibetrag erhöhten *Nettoeinkünfte* zu ermitteln; diese fiktive Steuerbelastung ist sodann in Relation zu den *tatsächlichen Nettoeinkünften* zu setzen, um den Vergleichssteuersatz zu ermitteln. Da dieser mit ca 38,33 %¹¹²⁾ über dem Pauschalsteuersatz von 20 % nach § 100 EStG liegt, wären zur Herstellung einer *isoliert* diskriminierungsfreien Besteuerung die *Nettoeinkünfte* iHv 10.000 € mit dem 20%igen Steuersatz zu erfassen. Demgegenüber vergleicht die „Belastungsgleichheitstheorie“ die Belastung der *Bruttoeinkünfte* mit dem Pauschalsteuersatz – hier: 3.000 € – mit der tarifmäßigen Steuerbelastung der um den Grundfreibetrag erhöhten *Nettoeinkünfte* – hier: 3.833 € –, und kommt bei dieser *kombinierten* Betrachtung zu dem Ergebnis, dass den Grundfreiheiten entsprochen sei.

b. Der VwGH folgt offenbar der „Belastungsgleichheitstheorie“: In seinem Erkenntnis vom 19. 10. 2006¹¹³⁾ erachtete der VwGH zwar den 20%igen Steuerabzug vom Honorar (samt Spesenersatz) eines beschränkt steuerpflichtigen Fotomodells als nach §§ 28 iVm 98 Z 6, 99 und 100 EStG für zulässig¹¹⁴⁾, wies aber – aufgrund der ungeklärten Ansässigkeit des Fotomodells – auf die Konsequenzen des *Scorpio*-Urteils hin: Aus einer Zusammenschau von *Scorpio* und *Gerritse* ergebe sich das gemeinschaftsrechtliche Gebot, dass der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister bei der Besteuerung im Steuerabzugsverfahren im Inland keine höhere Besteuerung erfahren dürfe, als sie für den gebietsansässigen Dienstleister (unter Außerachtlassung persönlicher Steuervergünstigungen) gegeben sei. Das bedeute „*aber andererseits, ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit ist bereits dann nicht mehr gegeben, wenn der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren Steuern lediglich in der Höhe einbehalten und an das Finanzamt abführen muss, die sich auch bei einem gebietsansässigen Dienstleister bei Besteuerung seiner Nettoeinkünfte im Veranlagungsverfahren (unter Außerachtlassung der persönlichen Steuervergünstigungen) ergibt.*“ Dementsprechend habe „*die belangte Behörde die Höhe der Steuer zu berechnen hat, die sich für die [...] Nettoeinkünfte tarifmäßig nach § 33 EStG ergibt. Einer höheren Besteuerung im Steuerabzugsverfahren steht, wenn die Dienstleisterin Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates ist, die Dienstleistungsfreiheit entgegen.*“ Damit gestattet der VwGH der StPfl entgegen der „Rosinentheorie“ jedenfalls keine isolierte Berufung auf den – im geltenden § 100 EStG vorgesehenen – 20%igen Steuersatz auf die *Nettoeinkünfte*.

c. Wenngleich *de lege lata* letztlich nur der EuGH eine Klärung dieser Frage herbeiführen kann, ist *de lege ferenda* die „Belastungsgleichheitstheorie“ wohl jedenfalls ein gemeinschaftsrechtlich gangbarer Weg. Würde nämlich der Gesetzgeber beispielsweise den umfassenden Ausgabennachweis gegenüber dem Abzugsverpflichteten ermöglichen *und* den 20%igen, abgeltenden Steuerabzug von diesen *Nettoeinkünften* beibehalten, so würde dies zu einer – zumindest rechtspolitisch kaum rechtfertigbaren – Besserstellung beschränkt StPfl führen¹¹⁵⁾, zumal bei tarifmäßiger Besteuerung der – um den Grundfreibetrag erhöhten – *Nettoeinkünfte* bei der geltenden Tarifstruktur stets eine höhere Steuerbelastung des Gebietsfremden resultieren würde. Eine solche Anforderung an ein *hypothetisches* Steuersystem wird aber weder von *Gerritse* noch *Scorpio* gestellt. Die rechtstechnische Herstellung der „Belastungsgleichheitstheorie“ ist freilich kein einfaches Unterfangen. Denn selbst wenn man dem Abzugsverpflichteten die Anwendung der Tarifsteuer auf die *Nettoeinkünfte* aufgibt, ist damit noch nicht jener Fall abgedeckt, dass der StPfl weitere – progressionserhöhende – Einkünfte im Inland erzielt. Gleichgültig also, ob der Vergütungsschuldner zum Abzug einer Tarifsteuer oder einer – nicht abgeltenden – Pauschalsteuer auf die *Nettoeinkünfte* verpflichtet wird, müsste wohl eine Kombination einer auf den einzelnen StPfl bezogenen, über § 101 EStG hinausgehenden Meldepflicht des Abzugsverpflichteten mit einer nachfolgender Veranlagungspflicht bzw amtsweiger Veranlagung des beschränkt StPfl vorgesehen werden; die Durchsetzbarkeit dieses Steueranspruches

105) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 25 ff.

106) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 30 ff.

107) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 54.

108) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 40.

109) Siehe Schreiben des dBMF vom 3. 11. 2003 „Vereinfachtes Steuererstattungsverfahren gem § 50 Abs 5 Satz 2 Nr. 3 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs 4 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG unterliegen“, BStBl 2003 I 533; siehe auch das Schreiben des dBMF vom 10. 9. 2004 „Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50 Abs 3 Satz 2 EStG“, BStBl 2004 I 860 („Klarstellung“ zu BFH 19. 11. 2003, I R 34/02, BFHE 204, 449, BStBl 2004 II 773, wo der BFH allerdings im konkreten Fall nicht über eine „steuersatzisolierte“ Betrachtung hinausging).

110) Siehe sogleich unten Pkt 4.b.

111) EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, Slg 2006, I-923, *Bouanich* – Tz 55 f; zur dortigen integrierten Betrachtung von Bemessungsgrundlagendiskriminierung und Steuersatzdifferenzierung auf Basis der DBA-Anwendung siehe zB G. Kofler, ÖStZ 2006/629, 290 (290 ff).

112) Die tarifmäßige Belastung gem § 33 Abs 1 EStG der – um den Grundfreibetrag erhöhten – Einkünfte von 20.000 € (15.000 € Einnahmen abzüglich 5.000 € Kosten zuzüglich des Grundfreibetrages von 10.000 €) führt zu einer Steuerbelastung von ca 3.833 €. Bezogen auf die tatsächlichen *Nettoeinkünfte* von 10.000 € resultiert dies in einem Steuersatz von ca 38,33 %.

113) VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

114) Für eine Analyse dieses Erkenntnisses siehe Tumpell/Renner, SWK 2006, S 944 (S 944 ff); kritisch Lang, SWI 2007, 17 (18 ff).

115) G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (268 f), und ÖStZ 2003/613, 307 (309).

wäre notfalls mit Hilfe der auf die direkten Steuern erweiterten BeitreibungsRL¹¹⁶⁾ handhabbar¹¹⁷⁾.

5. Auswirkungen einer DBA-Befreiung

a. Der dritte in *Scorpio* angesprochene Fragenkomplex des BFH betrifft den Einfluss des Abkommensrechts auf das Steuerabzugsverfahren und die Frage, ob es der Dienstleistungsfreiheit widerspricht, wenn – im ausschließlich für beschränkt StPfl zur Anwendung kommenden Steuerabzugsverfahren – eine in einem DBA vorgesehene Steuerbefreiung nicht unmittelbar gilt, sondern erst nachdem die deutschen Behörden eine entsprechende Freistellung erteilt haben (§ 50d Abs 1 dEStG) und ob der inländische Vergütungsschuldner bei fehlender Freistellungsbescheinigung dennoch in Haftung genommen werden kann. Nach § 50d Abs 1 dEStG sind nämlich die bei Einkünften, die einerseits dem Steuerabzug nach § 50a dEStG unterliegen und andererseits nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden können, die Vorschriften über den Steuerabzug ungeachtet der Vorschriften des Abkommens anzuwenden. Für die Geltendmachung der Abkommensvorteile ist der Vergütungsgläubiger grundsätzlich auf den Erstattungsweg verwiesen (§ 50d Abs 1 EStG). Allerdings besteht für den Vergütungsgläubiger die Möglichkeit, die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung durch das Bundesamts für Finanzen (BfF) zu beantragen, nach der der Schuldner vom Steuerabzug absehen kann¹¹⁸⁾. Die deutsche finanzgerichtliche Rsp¹¹⁹⁾ hatte bisher dieses zweistufige Verfahren als gemeinschaftsrechtskonform beurteilt: So stehe einem Steuerabzug trotz bestehender abkommensrechtlicher Steuerbefreiung die Entscheidung des EuGH in den Rs *Mettallgesellschaft und Hoechst*¹²⁰⁾ schon deshalb nicht entgegen, da dort der EuGH zwar die Verpflichtung zur Entrichtung einer Vorauszahlung auf eine zu keinem Zeitpunkt bestehende Steuerschuld als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt hatte¹²¹⁾, dort aber bereits nach nationalem Recht keine Steuerpflicht bestand; jedenfalls sei aber ein allfälliger beschränkender Liquiditätsnachteil durch das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt.

b. Ohne Differenzierung zwischen dem in § 50d EStG verankerten Freistellungs- und dem Erstattungsverfahren¹²²⁾ hält der EuGH generell das Erfordernis einer Freistellungsbescheinigung im Ergebnis für gemeinschaftsrechtskonform und bestätigt damit im Grundsatz das zweistufige Verfahren nach deutschem Recht¹²³⁾. Zwar liege in der Verpflichtung zur Beantragung einer

Freistellungsbescheinigung zur Bestätigung der DBA-Voraussetzungen eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, doch sei diese Beschränkung gerechtfertigt (Tz 56 ff): Es könne nämlich einerseits dem Vergütungsschuldner nicht zugemutet werden, selbst die Frage zu klären, ob in jedem Einzelfall die betreffenden Einkünfte aufgrund eines DBA steuerfrei sind oder nicht, andererseits könne ein rechtlicher Irrtum des Abzugsverpflichteten zur Gefährdung der Steuererhebung beim Vergütungsgläubiger führen (Tz 60). Der EuGH kam dementsprechend zu dem Ergebnis, dass die Art 59 und 60 EWG-Vertrag (nunmehr Art 49 und 50 EG) dahin auszulegen sind (Tz 61),

dass sie nicht verbieten, dass die Steuerbefreiung, die einem gebietsfremden Dienstleister, der in Deutschland tätig geworden ist, nach dem [DBA Deutschland-Niederlande] zusteht, entweder vom Vergütungsschuldner im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens oder in einem späteren Freistellungs- oder Erstattungsverfahren oder aber in einem gegen den Vergütungsschuldner eingeleiteten Haftungsverfahren nur dann berücksichtigt werden kann, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist, der zufolge die Voraussetzungen hierfür nach diesem Abkommen erfüllt sind.

c. Auch im österreichischen Steuerrecht stellte sich bis vor kurzem in Fällen des inländischen Steuerabzugs für abkommensrechtlich im Partnerstaat ansässige, aber in Österreich zumindest beschränkt steuerpflichtige Personen die Frage, auf welche Weise eine abkommensrechtlich gebotene Entlastung – Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung – zu erfolgen hat. Nach früherer Rechtslage konnten DBA von österreichischen Abfuhrverpflichteten unmittelbar bei der Auszahlung angewendet werden und durch vollständiges oder teilweises Unterlassen des Steuerabzugs – auf eigenes Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten – eine abkommenskonforme Quellenentlastung herbeigeführt und ein Erstattungsverfahren vermieden werden¹²⁴⁾, sofern die fraglichen Einkünfte nicht in den sachlichen Anwendungsbereich einer – regelmäßig das Rückerstattungsverfahren vorsehenden – Durchführungsregelung zu einem DBA fielen¹²⁵⁾. Nach der neuen DBA-Entlastungsverordnung¹²⁶⁾ kann diese Entlastung unter gewissen Voraussetzungen nunmehr generell in unmittelbarer Anwendung der DBA direkt vom Abfuhrverpflichteten (Vergütungsschuldner) in Form einer Entlastung an der Quelle herbeigeführt werden¹²⁷⁾. Wenn der EuGH nunmehr in *Scorpio* die Voraussetzung einer Freistellungsbescheinigung durch den eigenen Fiskus für zulässig erachtet, dürften wohl gleichfalls gegen die Anforderungen der DBA-Entlastungsverordnung keine gemeinschaftsrechtlichen Bedenken bestehen; insbesondere scheint das Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung des anderen Staates nach § 2 Abs 1 der Verordnung durch *Scorpio* gedeckt zu sein¹²⁸⁾, zumindest sofern der StPfl rechtlich die Möglichkeit hat, eine solche in seinem Ansässigkeitsstaat zu erlangen¹²⁹⁾.

116) Dazu bereits oben Pkt 2.b.

117) Siehe zu diesem Vorschlag bereits G. Kofler, ÖStZ 2003/613, 307 (309).

118) Siehe dazu beispielsweise BFH 28. 6. 2005, I R 33/04, BFHE 212, 37, BStBl 2006 II 489.

119) FG München 19. 2. 2004, 1 V 4730/02, EFG 2004, 821.

120) EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Mettallgesellschaft und Hoechst* – Tz 54.

121) Siehe dazu etwa Cordewener in Lang (Hrsg), *Direct Taxation: Recent ECJ Developments* (2003) 83; weiters auch BFH 25. 11. 2002, I B 69/02, BStBl 2003 II 189.

122) Siehe aber Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 82 ff und 92 ff.

123) Siehe zu den Fragen der DBA-Entlastung im Haftungsverfahren Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (741); deutlich Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 92 ff, wo der Generalanwalt dann einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit erblickt, wenn sich der Abzugsverpflichtete nicht unabhängig vom Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung des BfF direkt gegenüber dem zuständigen FA auf eine DBA-Befreiung berufen kann.

124) Rz 8023 EStR 2000; EAS 2601 = SWI 2005, 260; siehe bereits AÖF 1986/31.

125) Dazu ausf Kuschill/G. Kofler, ÖStZ 2003/394 mwN.

126) BGBl III 92/2005.

127) Vgl im Detail Rz 8021a f EStR 2000; siehe dazu weiters Jirousek/Loukota, ÖStZ 2005/792, 335 (335 ff); Jirousek/Loukota, SWI 2005, 511 (511 ff); Hofbauer, taxlex 2005, 519 (519 ff).

128) VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

129) Siehe dazu auch Lang, SWI 2007, 17 (28 f),

6. Die Reichweite der „passiven“ Dienstleistungsfreiheit

a. Nach ständiger – und auch in *Scorpio* erneut bestätigter – Rsp des EuGH verleiht Art 49 EG nicht nur dem „aktiven“ Dienstleistungserbringer, sondern auch dem „passiven“ Dienstleistungsempfänger Rechte¹³⁰. Darauf basierend hat der BFH in seiner Vorlage auch die im Schrifttum umstrittene Frage aufgegriffen¹³¹, ob es Voraussetzung der Beanspruchung der passiven Dienstleistungsfreiheit ist, dass der Leistungserbringer Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaats ist¹³². Ein erster Anhaltspunkt für deren Beantwortung lässt sich aus Art 59 Abs 2 EWG-Vertrag (nunmehr Art 49 Abs 2 EG) entnehmen, wonach der Rat „mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission beschließen [kann], dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind“. Entsprechende Vorstöße der Kommission sind bislang allerdings erfolglos geblieben¹³³. In seinen Schlussanträgen hatte GA Léger aus dem Fehlen einer auf Art 49 Abs 2 EG basierenden Richtlinie geschlossen, dass sich nur jene Dienstleistungsempfänger, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind, auf die Vertragsbestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit berufen können¹³⁴; für den in *Scorpio* fraglichen, umgekehrten Fall der Drittstaatsangehörigkeit des Dienstleistungserbringers lasse sich hingegen weder aus dem EG-Vertrag noch aus der Rsp das Erfordernis ableiten, dass der Dienstleistungsempfänger den Nachweis erbringt, dass der Leistungserbringer Angehöriger eines Mitgliedstaats ist¹³⁵. Überdies sei eine Unterscheidung anhand der Staatsangehörigkeit des Dienstleistungserbringers weder gerechtfertigt noch praktikabel, da sie dem Dienstleistungsempfänger die Bürde auferlegen würde, systematisch Informationen über die Staatsangehörigkeit seiner in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Vertragspartner einzuholen und zu verifizieren¹³⁶.

130) Siehe zB EuGH 31. 1. 1984, 286/82 und 26/83, Slg 1984, 377, *Luisi* und *Carbone*; EuGH 2. 2. 1989, 186/87, Slg 1989, 195, *Cowan*; EuGH 9. 8. 1994, C-43/93, Slg 1994, I-3803, *Vander Elst* – Tz 13; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I-3955, *Svensson* und *Gustavsson*; EuGH 28. 4. 1998, C-158/96, Slg 1998, I-1931, *Kohl* – Tz 35; EuGH 26. 10. 1999, C-294/97, Slg 1999, I-7447, *Eurowings* – Tz 34.

131) Siehe die Nachweise in BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878; weiters *Cordewener/Dörr*, GRUR Int 2006, 447 (451 m FN 46).

132) Im konkreten Fall hatte das FG bislang nicht festgestellt, ob der Leistungserbringer im Streitjahr Staatsangehöriger eines EG-Mitgliedstaats war oder nicht. *Schnitger/Papantonopoulos*, BB 2005, 407 (408 f), haben überdies darauf hingewiesen, dass es sich im Grunde gar nicht um die klassische „passive“ Dienstleistungsfreiheit handelt, sondern vielmehr um eine Korrespondenzdienstleistung (siehe EuGH 24. 10. 1978, 15/78, Slg 1978, 1971, *Koestler* – Tz 3), zumal im vorliegenden Fall die Vergütung an eine nicht zur Musikergruppe gehörende natürliche Person für die Zurverfügungstellung der künstlerischen Darbietungen gezahlt wurden und deshalb nicht klar sei, ob es sich um einen „aktiven“ oder „passiven“ Dienstleistungsvorgang handle. Siehe dazu auch Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 105 ff.

133) Siehe zunächst den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ausdehnung der grenzüberschreitenden Dienstleistungsfreiheit auf in der Gemeinschaft niedergelassene Staatsangehörige dritter Länder (KOM(1999)3 endg.), ABl C 67/17 ff (10. 3. 1999), der durch den geänderten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ausdehnung der grenzüberschreitenden Dienstleistungsfreiheit auf in der Gemeinschaft niedergelassene Staatsangehörige dritter Länder (KOM(2000)271 endg.), ABl C 311 E/197 (31. 10. 2000), ersetzt und schließlich zurückgezogen wurde (siehe die Mitteilung der Kommission zur Zurückziehung von überholten Vorschlägen der Kommission, KOM(2004)542 endg./2, 23 f).

134) Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 115.

135) Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 118 ff.

136) Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 121 uHa das Vorbringen der Kommission.

b. Der EuGH folgte dieser Auslegung allerdings nicht: Aus dem Fehlen einer auf Art 59 Abs 2 EWG-Vertrag (nunmehr Art 49 Abs 2 EG) gestützten Richtlinie schloss der EuGH nämlich, dass die Vorschriften über den freien Dienstleistungsverkehr nur Anwendung finden, wenn die Dienstleistung *erstens* „innerhalb der Gemeinschaft erbracht“ wird und *zweitens* „der Dienstleister [...] die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt[t] und in einem Land der Gemeinschaft ansässig“ ist (Tz 67). Daraus folgte der EuGH wiederum, dass sich die Dienstleistungsfreiheit nicht „auf Dienstleister erstreckt, die Staatsangehörige eines Drittstaats sind, selbst wenn sie innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind und es sich um eine innergemeinschaftliche Dienstleistung handelt“ (Tz 68). Art 59 EWG-Vertrag (nunmehr Art 49 50 EG) ist somit dahin auszulegen (Tz 69),

dass er nicht zugunsten eines Dienstleisters anwendbar ist, der die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzt.

c. Der EuGH verwirft damit die binnenmarktfreundlichen Überlegungen der Kommission¹³⁷ und des Generalanwaltes¹³⁸ und schließt solcherart wohl den gesamten Dienstleistungsverkehr mit „Drittstaatlern“ vom Schutzbereich des Art 49 EG aus¹³⁹; damit hat der EuGH zugleich sowohl den Charakter der Dienstleistungsfreiheit als „Produktverkehrsfreiheit“ verneint als auch die „passive“ Dienstleistungsfreiheit insoweit zum bloßen Reflexrecht degradiert¹⁴⁰. Abgesehen davon, dass der diesbezügliche Tenor des Urteils unglücklich formuliert zu sein scheint¹⁴¹, ist in dieser Auslegung aber wohl lediglich ein leicht umschiffbares Hindernis für Dienstleistungsanbieter aus Drittstaaten zu erblicken: Denn die Gründung einer Kapital- oder Personengesellschaft im Gemeinschaftsgebiet macht diese Gesellschaft bereits zur Berechtigten der Dienstleistungsfreiheit nach Art 55 iVm 48 EG¹⁴², wobei der „Nichtanerkennung“ selbst von „Billiggesellschaften“ durch Centros, Überseering und Inspire Art¹⁴³ enge Grenzen gesetzt sein dürften¹⁴⁴. Nicht zuletzt hat sogar die Kommission in ihrem Richtlinienvorschlag auf diese Einstiegsmöglichkeit in den Schutzbereich der Dienst-

137) Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 111 ff.

138) Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 121.

139) Die Entscheidung des EuGH begrüßend jedoch *Petutschnig/Six*, taxlex 2006, 613 (616). Der von der Formulierung des EuGH nicht erfasste Bereich der Dienstleistungserbringung eines gemeinschaftsangehörigen und gemeinschaftsansässigen Dienstleistungserbringers an einen in der Gemeinschaft ansässigen „Drittstaatlern“ wurde von GA Léger zumindest für den „passiven“ Dienstleistungsempfänger abschlägig analysiert; siehe Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 115.

140) Zu den verschiedenen Sichtweisen im Schrifttum siehe *Cordewener/Dörr*, GRUR Int 2006, 447 (450 f mwN).

141) Wenn der EuGH nämlich zunächst davon spricht, dass die Dienstleistungsfreiheit voraussetzt, dass „der Dienstleister [...] die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzen und in einem Land der Gemeinschaft ansässig sein [muss]“ (Tz 67), folgt daraus nämlich nicht zwingend im Umkehrschluss, dass damit ein Dienstleister ausgeschlossen ist „der die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzt“ (Tz 68 f). Abgesehen davon, dass die doppelte Staatsangehörigkeit natürlicher Personen ein alltägliches Faktum ist, zeigt gerade auch die Rsp des EuGH, dass – ebenfalls von der Dienstleistungsfreiheit berechnete (Art 55 iVm Art 48 EG) – doppelt-ansässige Gesellschaften keine Seltenheit sind (siehe zB EuGH 5. 11. 2002, C-208/00, Slg 2002, I-9919, *Überseering*; EuGH 30. 9. 2003, C-167/01, Slg 2003, I-10155, *Inspire Art*).

142) Zur Erfassung von Personengesellschaften durch Art 48 EG siehe nur *Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000) 249 (254); *Schön*, DB 2001, 940 (946); *Schnitger*, IStR 2002, 711 (711); *Hahn*, DStZ 2005, 469 (475).

143) EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, Slg 1999, I-1459, *Centros*; EuGH 5. 11. 2002, C-208/00, Slg 2002, I-9919, *Überseering*; EuGH 30. 9. 2003, C-167/01, Slg 2003, I-10155, *Inspire Art*.

144) Siehe auch *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 739 (741).

leistungsfreiheit ausdrücklich hingewiesen¹⁴⁵⁾. Durch die vom EuGH vorgenommene Auslegung werden zudem schwierige Abgrenzungen heraufbeschworen, zumal die Grenzziehung zwischen Dienstleistungs-, Waren- und Kapitalverkehr im Einzelfall durchaus unklar sein kann, die letztgenannten Grundfreiheiten aber weder beim „aktiven“ noch beim „passiven“ Marktteilnehmer eine EU-Staatsangehörigkeit erfordern¹⁴⁶⁾. Schließlich ist zu bemerken, dass sich eine Pflicht zur diskriminierungsfreien Behandlung von Drittstaatsdienstleistern freilich auch aus anderen internationalen „Rechtsmassen“ ergeben kann: Dazu gehören neben dem EWR-Abkommen¹⁴⁷⁾ allenfalls auch die Gemeinschaftsabkommen mit Drittstaaten¹⁴⁸⁾ und die abkommensrechtlichen Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbote iSd Art 24 Abs 1 OECD-MA¹⁴⁹⁾.

7. Folgerungen und Ausblick

Das Urteil des EuGH in der Rs *Scorpio* führt jedenfalls insofern zu einem punktuellen Anpassungsbedarf des – relativ robusten – österreichischen Systems der beschränkten Steuerpflicht, als „europäischen“ Gebietsfremden die Berücksichtigung gewisser Aufwendungen bereits im Steuerabzugsverfahren zugestanden werden muss¹⁵⁰⁾. Dementsprechend finden sich im Entwurf zum BudgetbegleitG 2007 bereits Änderungen des § 99 Abs 2 und

des § 100 Abs 1 EStG: Danach soll zwar grundsätzlich weiterhin der 20%ige Bruttosteuerabzug die Regel sein, allerdings wird in EU- und EWR-Situationen die Berücksichtigung von mit den Einnahmen „unmittelbar“ zusammenhängenden Ausgaben, die dem Abzugsverpflichteten (schriftlich) „mitgeteilt“ wurden, ermöglicht¹⁵¹⁾; diesfalls soll der Steuerabzug allerdings bei natürlichen Personen 35 %, sonst 25 % betragen, wobei der beschränkt StPfl weiterhin die Möglichkeit zur nachgelagerten Veranlagung haben soll. Die Materialien zum Entwurf zum BudgetbegleitG 2007 betonen weiters die bestehende Haftung des Abzugsverpflichteten, der einen solchen Abzug somit nur nach eingehender Prüfung auf Richtigkeit der Ausgaben vornehmen wird, enthalten aber keine Aussagen zur Auslegung des „Unmittelbarkeitserfordernisses“¹⁵²⁾. Nicht gänzlich geklärt erscheint aber weiterhin die grundsätzliche Frage, ob bei Bestehen einer grenzüberschreitenden Vollstreckungsamtshilfe diskriminierende Quellensteuerabzugssysteme im Binnenmarkt überhaupt zulässig sind¹⁵³⁾. In dieser und den weiteren offenen Fragen bleibt wohl die zukünftige Rsp des EuGH abzuwarten, wobei die derzeit anhängigen Rs *Centro Equestre da Lezíria Grande*¹⁵⁴⁾, *Talotta*¹⁵⁵⁾ und *Lakebrink*¹⁵⁶⁾ weiter zur Vervollständigung des Mosaiks der gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht beitragen werden.

145) Siehe Pkt. 2 der Begründungserwägungen zum Geänderten Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ausdehnung der grenzüberschreitenden Dienstleistungsfreiheit auf in der Gemeinschaft niedergelassene Staatsangehörige dritter Länder (KOM(2000)271 endg.), ABl C 311 E/197 (31. 10. 2000).

146) Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (741). Den Hinweis von GA Léger auf eine derartige Problematik in der Rs *Svensson und Gustavson* (EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I-3955, *Svensson und Gustavson*) hat der EuGH allerdings nicht aufgegriffen; siehe Schlussanträge GA Léger 16. 5. 2006, C-290/04, *Scorpio* – Tz 115 m FN 55.

147) BGBl 909/1993.

148) Für einen Überblick zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz und den Assoziierungs-, Partnerschafts- und Europa-Abkommen im Hinblick auf die Frage der Besteuerung von Lizenzgebühren siehe Cordewener/Dörr, GRUR Int 2006, 447 (458 f).

149) Siehe dazu auch den entsprechenden Hinweis in VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109, und die Analyse bei Lang, SWI 2007, 17 (29 f).

150) Dazu bereits oben Pkt 3. und 4.; ausf bereits Hohenwarter, RdW 2006/715, 783 (783 ff).

151) Wobei allerdings nach dem geplanten § 99 Abs 2 Z 2 EStG in jenem Falle, dass der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge der inländischen Besteuerung unterliegt (zB die Gagen, die ein ausländisches Theater an die ausländischen Künstler bezahlt) und diese den Betrag von 2.000 € übersteigen, ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig sein soll, wenn die steuerliche Erfassung zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist

152) Siehe dazu und zur derzeitigen Rechtslage bereits oben Pkt 3.c

153) Dazu oben Pkt 2.b.

154) Siehe Schlussanträge GA Léger 22. 6. 2006, C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda* – Tz 46 ff (betreffend den Gemeinkostenabzug im Quellenstaat).

155) Siehe Schlussanträge GA Mengozzi 16. 11. 2006, C-383/05, *Talotta* (betreffend eine ausschließlich für Gebietsfremde anwendbare Mindestbemessungsgrundlage).

156) Anhängig als Rs C-182/06, ABl C 143/27 (17. 6. 2006) (betreffend die Versagung des negativen Progressionsvorbehalts für Gebietsfremde in der Schumacker-Situation).



Der Autor:

Priv.-Doz. DDR. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Assistenzprofessor im International Tax Program der New York University School of Law; zuvor war er als Universitätsassistent an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz tätig.

Publikationen des Autors:

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

Erratum

Der in zwei Teilen (ÖStZ 2006/1079, 510 und ÖStZ 2006/1128, 545) erschienene Beitrag „Getränkesteuer von Handelsbetrieben: Wiederaufnahme nach dem Neuerungsstatbestand“ von Univ.-Doz. Mag. Dr. Tina Ehrke-Rabel trägt einen sinnentfremdenden Titel, der richtig lauten muss:

„Getränkesteuer bei GASTRONOMIEBETRIEBEN: Wiederaufnahme nach dem Neuerungsstatbestand?“