

Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht
Redaktion: Dr. Heinz Jirousek, BMF

Aus der Rechtsprechung des EuGH

Bearbeitet von MMag. Dr. Georg Kofler, BMF

De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat

S. 184 1. Art 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 39 EG) steht einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unabhängig davon, ob sie in ein DBA aufgenommen ist, entgegen, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.

2. Das Gemeinschaftsrecht enthält kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der in einem bestimmten Steuerjahr Einkünfte in diesem Staat und in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, sofern die Bedingungen, unter denen der Wohnsitzstaat diese Situation berücksichtigt, weder eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.

EuGH, Urteil vom 12. 12. 2002, C-385/00, F. W. L. de Groot/Staatssecretaris van Financiën (Ersuchen um Vorabentscheidung vom Hoge Raad der Niederlanden).

1. Das Urteil des EuGH in der Rs de Groot ist vor dem Hintergrund der Schumacker-Rsp¹⁾) zu sehen: In dieser Judikaturlinie geht der EuGH grundsätzlich davon aus, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf direkte Steuern idR nicht in einer vergleichbaren Situation befinden und es daher zulässig ist, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche Situation (zB Familienstand) eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt²⁾.

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.

Etwas anderes gilt nur, wenn der gebietsfremde StPfl in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, da dann der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, die persönlichen Vergünstigungen zu gewähren: Diesfalls geht die Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über³⁾). 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 Beschäf-

3) 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 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-05451, Gschwind – Tz 27 ff; siehe auch Bernhard, IStR 2001, 650.

tigungsstaates unterliegen – als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet⁴⁾). Das erkennbare System dieser Rsp ist, dass stets dann, wenn im Wohnsitzstaat ein ausreichendes Einkommen vorhanden ist, es – analog dem OECD-MA⁵⁾ – auch dessen Aufgabe ist, für den Abzug der persönlichen Lasten von der Steuerschuld zu sorgen⁶⁾.

2. Im vorliegenden Fall war nun die Vereinbarkeit einer Steuerregelung mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG in jener quasi umgekehrten Konstellation fraglich, in der der Wohnsitzstaat seinen eigenen Bürgern jene Freibeträge und Ermäßigungen zur Berücksichtigung einer verminderten persönlichen Leistungsfähigkeit gerade nicht gewährt, die der StPfl aber auch vom Beschäftigungsstaat – in Übereinstimmung mit der Rsp des EuGH – nicht erhält: Der Niederländer de Groot erzielte in den Niederlanden und mehreren anderen Mitgliedstaaten unselbstständige Einkünfte und leistete Unterhalt in beträchtlicher Höhe. Nach den entsprechenden DBA und dem nationalen Recht über den – europarechtlich grundsätzlich unbedenklichen⁷⁾ – Progressionsvorbehalt ermittelten die Niederlande in einem ersten Schritt die Progression auf das Welteinkommen unter Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen und eines Steuerfreibetrages; von der so ermittelten theoretischen Steuer wurde aufgrund der abkommensrechtlichen Befreiungsverpflichtung in einem zweiten Schritt ein Betrag abgezogen, der sich nach dem mit der Steuer auf das Gesamteinkommen multiplizierten Verhältnis der ausländischen Bruttoeinkünfte zu den weltweiten Bruttoeinkünften errechnet. Resultat dieser Berechnung ist, dass der Steuerfreibetrag und die persönlichen Abzüge in den Niederlanden nur im anteiligen Verhältnis der dort erzielten Einkünfte berücksichtigt werden⁸⁾; je höher also die ausländischen Einkünfte sind, desto größer ist der Nachteil in den Niederlanden: Die proportional auf Auslandseinkünfte entfallenden Freibeträge und persönlichen Abzüge werden nämlich weder im ausländischen Beschäftigungsstaat noch im Wohnsitzstaat berücksichtigt⁹⁾.

4) EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 28; dazu Newey, ET 2000, 114 ff; Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1999, 460; Bernhard, IStR 2001, 650. Die Kommission empfahl beispielweise den Übergang der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse auf den Beschäftigungsstaat ab einer Grenze von 75 % (94/79/EG, ABl L 039 vom 10. 2. 1994, 22 ff).

5) Siehe dazu EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 32.

6) EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind; siehe auch EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, Zurstrassen – Tz 23; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 44; weiters etwa Wattel, ET 2000, 210; Schnitger, FR 2003, 149.

7) Hahn, IStR 2003, 65; siehe auch EuGH 8. 5. 1990, 175/88, Slg 1990, I-1779, Biehl.

8) Siehe auch H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 467; Bernhard, IStR 2001, 648.

9) Erzielt der StPfl etwa 10.000 in den Niederlanden, 30.000 in einem anderen Mitgliedstaat und hat er persönliche, die Bemessungsgrundlage mindernde Aufwendungen iHv 5.000, so beträgt die theoretische Steuer bei einer unterstellten Progression von 50 % im niederländischen Modell in einem ersten Schritt 17.500. Von diesem Betrag werden in einem zweiten Schritt 13.125 ($[30.000/40.000] \cdot 17.500$) abgezogen, was eine niederländische Steuer von 4.375 ergibt; die persönlichen Aufwendungen finden somit in den Niederlanden steuerlich nur zu einem Viertel Berücksichtigung ($10.000 \cdot 0,5 - 4.375$ im Vergleich zu $5.000 \cdot 0,5$). Würde auch der ausländische Staat eine Progression von 50 % anwenden, hätte der StPfl gegenüber einer ausschließlichen Einkünfteerzielung in den Niederlanden – und damit der vollen Berücksichtigung der persönlichen Aufwendungen – einen steuerlichen Nachteil von 1.875 ($4.375 + 30.000 \cdot 0,5$ im Vergleich zu $35.000 \cdot 0,5$). Siehe zu den konkreten Zahlen im de Groot-Fall zB Wattel, ET 2000, 211.

3. Der EuGH befand eine solche Regelung als mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art 39 EG unvereinbar¹⁰⁾: Unter diese Bestimmung fällt jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch macht, und zwar unabhängig von seinem Wohnort oder seiner Staatsangehörigkeit¹¹⁾. Sie soll jedoch nicht nur Diskriminierungen, sondern auch Beschränkungen verhindern: Dem Herkunftsstaat ist es untersagt, die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch seine Staatsangehörigen zu behindern (Beschränkungsverbot)¹²⁾. Da der tatsächliche Nachteil aus der bloß proportionalen Berücksichtigung persönlicher steuerlicher Vorteile den StPfl von der Ausübung der Freizügigkeit abhalten könnte¹³⁾ und – anders als in der Rs Gilly¹⁴⁾ – auch nicht auf Unterschiede in den Steuersystemen von Wohnsitz- und Beschäftigungsstaaten zurückzuführen sei¹⁵⁾, stelle eine solche Regelung eine nach Art 39 EG grundsätzlich verbotene Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar. So weit wenig Neues. Wichtig erscheint hier jedoch, dass der EuGH den Nachteil aus dem Vergleich mit der Situation ableitet, in der ein StPfl sämtliche Einkünfte in den Niederlanden erzielt¹⁶⁾; würde der GH nämlich ohne einen solchen Vergleich lediglich darauf abstellen, dass ein Niederländer wegen des bloßen Erzielen von Auslandseinkünften eine höhere Steuerlast in den Niederlanden zu tragen hat, als er ohne diese Auslandseinkünfte zu tragen hätte, wäre das System des Progressionsvorbehalts selbst in Frage gestellt:¹⁷⁾ Bei der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt trägt nämlich der ansässige StPfl auf seine Inlandseinkünfte stets eine höhere Steuer, wenn er befreite Auslandseinkünfte bezieht.

4. Interessant gestaltete sich allerdings die Rechtfertigungs Ebene, zumal ja die Vorgehensweise der Niederlande nicht einer bestechenden Logik entbehrt: Durch die niederländische Regelung wird letztlich nur der Tatsache Rechnung getragen, dass Aufwendungen für die persönlichen und familiären Verhältnisse vom Gesamteinkommen bestritten werden und nicht nur einer bestimmten – niederländischen – Einkunftsquelle zugeordnet werden können¹⁸⁾. Der EuGH hat die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe aber dennoch verworfen¹⁹⁾:

a) Zunächst wurde rechtfertigend vorgebracht, dass der Nachteil aus der proportionalen Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse durch einen Vorteil ausgeglichen werde: Durch die Verlagerung von Einkünften

10) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, de Groot – Tz 75 ff.

11) Schon bisher stRsp: EuGH 23. 2. 1994, C-419/92, Slg 1994, I-505, Scholz – Tz 9; EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, Terhoeve – Tz 44 f.

12) Siehe auch EuGH 7. 3. 1991, C-10/90, Slg 1991, I-1119, Masgio – Tz 18 f; EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, Bosmann – Tz 96 ff; EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, Terhoeve – Tz 39; EuGH 15. 6. 2000, C-302/98, Slg 2000, I-4585, Sehrer – Tz 33.

13) Im Vergleich zur Gebhard-Doktrin (EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, Gebhard), wonach zur Annahme der Beeinträchtigung einer Grundfreiheit genügte, dass eine nationale Maßnahme deren Ausübung „weniger attraktiv“ mache, scheint der EuGH nunmehr für die Arbeitnehmerfreizügigkeit strengere Kriterien aufzustellen zu wollen; siehe dazu mwN Hahn, IStR 2003, 64.

14) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, Gilly.

15) Dazu auch Bernhard, IStR 2001, 650.

16) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, de Groot – Tz 83.

17) In diese Richtung Valat, ET 2002, 449.

18) Siehe auch Menhorn, IStR 2002, 17; Bernhard, IStR 2001, 649.

19) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, de Groot – Tz 96 ff.

ins Ausland kann nämlich dem StPfl ein Progressionsvorteil entstehen, wenn auf die Einkünfte im Ausland ein niedrigerer Steuersatz erhoben wird als dies bei vollständiger Einkommenserzielung im Inland der Fall wäre; wäre nun der Wohnsitzstaat stets verpflichtet, sämtliche persönlichen Lasten zu berücksichtigen, würde einerseits Steuerumgehungen durch ein solches *salary splitting* Vorschub geleistet und andererseits über den Weg des Gemeinschaftsrechts eine – wohl verfassungsrechtlich bedenkliche – Ungleichbehandlung mit gebietsansässigen Arbeitnehmern herbeigeführt. Diesen nicht ganz unberechtigten Bedenken trat der EuGH mit einem Hinweis auf das – bereits aus dem *avoir fiscal*-Urteil ableitbare²⁰⁾ – Kompensationsverbot entgegen²¹⁾.

- b) Die Niederlande wiesen weiters darauf hin, dass die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des gebietsansässigen StPfl im Wohnsitzstaat proportional zu dessen Inlandseinkünften deshalb gerechtfertigt sei, weil es Sache des Beschäftigungsstaates sei, dies bei den in seinem Gebiet bezogenen Einkünften ebenso zu tun. Der EuGH begnügte sich zur Entkräftigung dieses Arguments mit einem Hinweis auf die Grundsätze im Schumacker-Urteil²²⁾, wonach es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist, den StPfl unter Berücksichtigung der Umstände, die seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnen, zu besteuern²³⁾. Eng damit im Zusammenhang steht auch die bereits in früheren Rs angeklungene Überlegung der Finanzverwaltungen, nur eine Proportionalmethode im Wohnsitzstaat könne eine mögliche doppelte Berücksichtigung verhindern; eine solche Überlegung hat der EuGH allerdings mit dem Argument verworfen, dass den Mitgliedstaaten durch die EU-Amtshilferichtlinie genügend Möglichkeit zur Informationsbeschaffung gegeben sei, um eine solche Situation zu verhindern²⁴⁾.
- c) Auch den Einwand, es wäre unverhältnismäßig, wenn dem Wohnsitzstaat die Berücksichtigung aller Abzüge aufgebürdet würde, selbst wenn der StPfl Einkünfte in anderen Staaten bezogen und dort – ohne Berücksichtigung der persönlichen oder familiären Situation – versteuert hat, ließ der EuGH nicht gelten: Der Verlust von Steuereinnahmen kann niemals eine Beschränkung der Ausübung einer Grundfreiheit rechtfertigen²⁵⁾.
- d) Von vornherein wenig erfolgversprechend war hingegen die versuchte Rechtfertigung mit der Kohärenz

20) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich – Tz 21; siehe auch Hahn, IStR 2003, 65.

21) Zu diesem weiters EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher – Tz 53; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 54 ff; EuGH 26. 10. 1999, Rs C-294/97, Slg 1999, I-7447, Eurowings – Tz 44; EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Danner – Tz 56; siehe dazu auch Menhorn, IStR 2002, 17; Kämper, FR 2001, 669; Saß, FR 2000, 1274.

22) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 32.

23) Siehe auch Hahn, IStR 2003, 65.

24) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 21; siehe auch Menhorn, IStR 2002, 17.

25) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 28; EuGH 21. 9. 1999, Rs C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 51; EuGH 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, Verkooijen – Tz 48; jüngst EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Danner – Tz 56; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, X und Y – Tz 50.

des Steuersystems. Das Argument der Kohärenz erfreut sich zwar bei den europäischen Finanzverwaltungen großer Beliebtheit, hatte aber nach seiner Einführung durch den EuGH in den Rs Bachmann²⁶⁾ und Kommission/Belgien²⁷⁾ kein einziges Mal eine Rechtfertigung zur Folge. Auch im vorliegenden Fall verneinte der EuGH – dem GA folgend²⁸⁾ – den erforderlichen Zusammenhang zwischen der Befreiungs methode mit Progressionsvorbehalt und der bloß proportionalen Berücksichtigung persönlicher Abzugsposten.

- 5. Der EuGH beschränkt sich im vorliegenden Urteil allerdings nicht auf konventionelle Argumentationen, sondern bezieht auch das – bereits andeutungsweise in der Rs AMID²⁹⁾ relevierte – mögliche Zusammenspiel zweier DBA in seine Betrachtungen ein³⁰⁾: Es stehe nämlich den Mitgliedstaaten frei, 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“³¹⁾.
- 6. Aus dem de Groot-Urteil lassen sich auch interessante Folgerungen für das Verhältnis zwischen DBA und Gemeinschaftsrecht ableiten³²⁾: Die Niederlande brachten vor, der Nachteil des StPfl ergebe sich nicht aus nationalen Rechtsvorschriften, sondern aus DBA und trugen damit zT der hA Rechnung, wonach die Verteilung der Besteuerungsmaterie nicht am Europarecht zu messen sei, da eine Beschränkung nicht von einer Verteilungsnorm, sondern lediglich vom nationalen Recht ausgehen könne³³⁾. Der EuGH bestätigte diese Ansicht grundsätzlich, differenzierte aber zwischen der Aufteilung der Steuerhoheit und der Ausübung der verbleibenden Besteuerungsrechte durch den jeweiligen Mitgliedstaat; während Erstere aus Sicht des Gemeinschaftsrechts wohl unbedenklich ist³⁴⁾, unterliegt Letztere den Anforderungen des Gemein-

26) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-204/90, Slg 1992, I-249, Bachmann.

27) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-300/90, Slg 1992, I-305, Kommission/Belgien.

28) Schlussanträge des GA Léger 20. 6. 2002, C-385/00, de Groot – Tz 58.

29) EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, AMID; anders wohl noch im *avoir fiscal*-Urteil (EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich – Tz 26), wo der EuGH meinte, die Erfüllung gemeinschaftsrechtlicher Pflichten könne nicht vom Inhalt eines DBA abhängen.

30) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, de Groot – Tz 99 ff; siehe auch Hahn, IStR 2003, 66.

31) Dazu Schnitger, FR 2003, 149 f.

32) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, de Groot – Tz 93 ff.

33) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, Gilly – Tz 24 und 30; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 57; siehe auch EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 18; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, X und Y – Tz 53; weiters de Weerth, IStR 1999, 628; Toifl, IStR 1999, 182 ff; Hahn, IStR 2003, 65.

34) Ebenso Hahn, IStR 2003, 65; Bernhard, IStR 2001, 648; unklar Schnitger, FR 2003, 149.

schaftsrechts³⁵⁾), und zwar unabhängig davon, ob sie ihrerseits in einem Abkommen festgelegt ist.

7. Die im de Groot-Fall monierte, bloß partielle Berücksichtigung einer Minderung der persönlichen Leistungsfähigkeit im Wohnsitzstaat, findet ihr österreichisches Gegenstück in § 33 Abs 10 EStG:

- a) Ist nämlich zB bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts bei Auslandseinkünften oder bei der Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrages ausländischer Steuern ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden³⁶⁾, so ist dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach § 33 Abs 3 bis 7 EStG – mit Ausnahme der Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG – zu ermitteln; ein nochmaliger Abzug nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ist ausdrücklich ausgeschlossen. Die nunmehrige Bestimmung des § 33 Abs 10 EStG wurde durch das StRefG 1993³⁷⁾ in Reaktion auf die Rsp des VwGH eingeführt³⁸⁾: Zuvor hatte der Gerichtshof judiziert, dass bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nur auf den Steuersatz des § 33 Abs 1 EStG abzustellen sei und die Steuerabsetzbeträge erst von jenem Betrag abzuziehen seien, der sich nach Anwendung des so ermittelten Prozentsatzes auf das zu versteuernde Einkommen ergibt³⁹⁾. Die ältere Rsp des VwGH entsprach daher zu mindest einer vollen Berücksichtigung der Absetzbeträge im Wohnsitzstaat.
- b) Nach § 33 Abs 10 EStG werden nunmehr Absetzbeträge also im Ergebnis anteilig den in- und ausländischen Einkünften zugeordnet⁴⁰⁾: Resultat dieser Vorgehensweise ist daher – wie im de Groot-Fall –, dass Absetzbeträge zB bei der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt nur im anteiligen Verhältnis der in Österreich erzielten Einkünfte berücksichtigt werden⁴¹⁾; je höher also die ausländischen Einkünfte sind,

35) Ebenso EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain – Tz 58; siehe auch EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 19.

36) Zur diesbezüglichen Anwendung des § 33 Abs 10 EStG etwa ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 55; Rz 813 LStR 2002; AÖF 1992/99; Doralt, EStG, § 33 Tz 70; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 33 Tz 8; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 33 Tz 17.1; H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 470; zur Bedeutung des Durchschnittssteuersatzes bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages siehe auch Loukota, Außensteuerrecht, Rz 254; VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0109, ecolex 2002/55 m Ann. G. Kofler.

37) BGBl 818/1993.

38) Siehe ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP, 55; VwGH 26. 5. 1998, 97/14/0067, ÖStZB 1998, 871.

39) So VwGH 25. 4. 1978, 813/75, ÖStZB 1978, 265; VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283, ÖStZB 1991, 537; VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0131, ÖStZB 1992, 742; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 33 Tz 18; Abschn 105 Abs 5 EStR 1984; AÖF 1978/263; ebenso AÖF 1992/99; AÖF 1992/122 (zuvor anders zu § 37 EStG: AÖF 1991/18); aaA Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 33 Tz 8.

40) Siehe auch Exel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 178; weiters etwa Mühllehner, SWI 2003, 61 f; Lang/Schuch, DBA Deutschland, Art 15 Rz 51.

41) Erzielt der StPfl etwa 10.000 € in Österreich und 30.000 € in einem anderen Mitgliedstaat, so ergäbe sich nach der Rsp des VwGH vor dem StRefG 1993 ein Durchschnittssteuersatz iHv ca 32 %. Angewendet auf die inländischen Einkünfte und nach Abzug von Alleinverdiener-, Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag resultiert dann eine Steuerlast von ca 2.473 € (zum Entfall des Allgemeinen Absetzbetrages gem § 33 Abs 3 EStG aufgrund der Berücksichtigung von Progressioneinkünften im Rahmen der Einschleifregelungen siehe zutr Hänsel, FJ 1999, 16; Djani, IntStR², 104 f; die in EAS 1209 = SWI 1998, 156 angewandte Argumentation ist lediglich für völkerrechtlich Privilegierte – in der EAS: UNIDO-Bamte – einschlägig, da mE § 33 Abs 4 Z 1 vierter Satz EStG für DBA systemkonform lediglich

desto größer ist der Nachteil für den StPfl in Österreich. Vor dem Hintergrund der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art 39 EGV scheint die Berechnung des § 33 Abs 10 EStG im Fall von unselbstständiger Tätigkeit europarechtswidrig⁴²⁾ und wäre daher nicht anwendbar⁴³⁾, was wohl eine Rückkehr zur Rsp des VwGH vor dem StRefG 1993 bedeuten müsste⁴⁴⁾. Eine bloß partielle Berücksichtigung erscheint jedoch dann zulässig, wenn der Beschäftigungsstaat – aufgrund eines DBA oder kraft nationalen Rechts – analoge Absetzbeträge gewährt; dies wäre wohl regelmäßig dann der Fall, wenn unbeschränkte Steuerpflicht in beiden Staaten besteht.

c) Problematisch ist aber bei der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auch die Berücksichtigung von Positionen, die – wie im de Groot-Fall – die Bemessungsgrundlage mindern und daher nicht von § 33 Abs 10 EStG erfasst sind: Nach einem Teil des Schrifttums können zB außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben, die nicht eindeutig den in- oder den ausländischen Einkünften zuzuordnen sind, nur anteilig von der verbleibenden inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen werden⁴⁵⁾. Europarechtskonform erscheint demgegenüber nur die – auch von der Finanzverwaltung vertretene – Ansicht, dass solche Positionen den inländischen Teil der Bemessungsgrundlage zur Gänze vermindern⁴⁶⁾.

8. Abschließend ist freilich zu bemerken, dass das Zusammenspiel der Rsp des EuGH in den Rs Schumacker und de Groot aufgrund der mangelnden Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften nicht frei von Problemen ist und auch in Sackgassen führen kann: Abgelehnt hat der EuGH durch seine konsequente Forderung der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat nämlich die Argumentation, dass der Wohnsitzstaat im Vergleich zum Quellenstaat die besseren Argumente aufweisen könne, um seine nur anteilmäßige Berücksich-

deklarative Bedeutung hat und daher nicht für einen Gegenschluss für Zwecke des § 33 Abs 3 EStG heranzuziehen ist). Nach der Bestimmung des § 33 Abs 10 EStG sind in diesem Beispiel demgegenüber von der tarifmäßigen Steuer (§ 33 Abs 1 EStG) iHv 12.728 € die Absetzbeträge iHv 709 € abzuziehen, was einen Durchschnittssteuersatz von ca 30 % ergibt; wendet man diesen auf die inländischen Einkünfte an, ergibt sich eine inländische Steuerbelastung von ca 3.005 €. Aus diesem Unterschied wird ersichtlich, dass im Fall der Berechnung nach § 33 Abs 10 EStG die Absetzbeträge zu 75 % keine Berücksichtigung finden ($3005 - 709 \cdot 0,75 = 2473$). Zu den Konsequenzen der Berechnung nach § 33 Abs 10 EStG für die Anrechnungsmethode siehe etwa H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 467 ff, insb 470 f; weiters Schnitger, FR 2003, 150; Menhorn, IStR 2002, 15 ff.

42) Ebenso Mühllehner, SWI 2003, 61 f; H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 471.

43) Zum Anwendungsvorrang etwa EuGH 9. 3. 1978, C-106/77, Slg 1978, 629, Simmenthal – Tz 21/23; aus jüngerer Zeit EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, Terhoeve – Tz 56; EuGH 8. 6. 2000, C-258/98, Slg 2000, I-4217, Giovanni Carra – Tz 16; EuGH 28. 6. 2001, C-118/00, Slg 2001, I-5063, Larsy – Tz 51 ff.

44) Siehe auch H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 472; Mühllehner, SWI 2003, 61 f.

45) Lang, Einführung², Rz 465 f; Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 193 ff; Lang/Schuch, DBA Deutschland, Art 15 Rz 51; auf dazu Exel in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 180 ff.

46) Rz 7601 EStR 2000; zu außergewöhnlichen Belastungen auch VwGH 11. 10. 1977, 1830/77, ÖStZB 1978, 90; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 33 Tz 18; weiters Persel in Sutter/Wimpissinger (Hrsg), Freistellungs- und Anrechnungsmethode 146 ff.

tigung der persönlichen Verhältnisse zu rechtfertigen und daher auch eine Aufteilung der persönlichen Abzüge auf die verschiedenen Staaten, in denen Einkünfte erzielt werden, zu erfolgen habe (so genannte *fractional taxation*)⁴⁷⁾. Offen ist daher zB die Behandlung von Konstellationen, in denen der StPfl seine Einkünfte in mehreren Mitgliedstaaten erzielt, sich aber in keinem in der Schumacker-Situation befindet und auch im Wohnsitzstaat nicht genügend Steuersubstrat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse besteht⁴⁸⁾. Eine zwingende rechtliche Lösung bietet auch die vom EuGH den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit der Aufteilung der Berücksichtigung im Wege zwischenstaatlicher Abkommen nicht und scheint überdies kurz- und mittelfristig realistischerweise nicht umsetzbar. Wie der EuGH aber angesichts der bestehenden rechtlichen Situation in den Mitglied-

47) Dazu *Wattel*, ET 2000, 222; weiters *Schnitger*, IStR 2002, 478; *Schnitger*, IStR 2003, 149; kritisch *Menhorn*, IStR 2002, 17 f; siehe auch *Valat*, ET 2002, 449.

48) Hier würden die persönlichen Verhältnisse des StPfl in keinem Staat berücksichtigt, was sich wohl auch in ein Spannungsverhältnis zur Rsp in der Rs AMID (EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, AMID) setzt, wonach es dem EGV zuwiderlaufen würde, wenn sich aufgrund einer grenzüberschreitenden Tätigkeit und eines DBA Abzüge – hier: Verluste – nirgendwo mehr steuermindernd auswirken können.

staaten seine Rsp in solchen Fällen fortzuführen gedenkt und ob er dabei letztlich zu einem System der *fractional taxation*⁴⁹⁾ oder zu einer Berücksichtigungsverpflichtung im Staat mit dem Hauptanteil der Einkünfte⁵⁰⁾ gelangen wird, bleibt daher mit Spannung abzuwarten. Wesentliche Impulse in Richtung einer *fractional taxation* könnte hier mE die – vom EuGH im de Groot-Fall nicht aufgegriffene – Bestimmung des Art 7 Abs 2 der VO 1612/68⁵¹⁾ bieten: Die sich daraus ergebende Verpflichtung des Beschäftigungsstaates, nicht staatsangehörigen Arbeitnehmern die „gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen“ wie inländischen Arbeitnehmern zu gewähren, könnte entscheidend dafür sprechen, dass der Beschäftigungsstaat einem nicht staatsangehörigen – und damit idR nicht ansässigen – Arbeitnehmer die persönlichen Steuervergünstigungen entsprechend der Proportion der in seinem Hoheitsgebiet bezogenen Einkünfte zukommen lassen muss⁵²⁾.

49) So jüngst wieder *Schnitger*, IStR 2003, 150.

50) In diese Richtung der Vorschlag von *Menhorn*, IStR 2002, 18.

51) Verordnung 1612/68 des Rates vom 15. 10. 1968 über die Freizüglichkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl L 257 vom 19. 10. 1968, 2 ff.

52) Siehe auch *Wattel*, ET 2000, 222.