

■ ÖStZ 2006/299, 154

Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH

Basierend auf den dogmatischen Überlegungen zur Wirkung der Grundfreiheiten im direkten Steuerrecht im ersten Teil dieses Beitrages in ÖStZ 2006/218, 106, soll im Folgenden – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – ein Überblick über die bisherigen und potenziellen Einflüsse der Rechtsprechung des EuGH auf das österreichische Ertragsteuerrecht gegeben werden. Fokussiert werden dabei sowohl die Auswirkungen auf die Tätigkeit von Steuerausländern in Österreich (*Inbound-Situationen*) als auch auf die Tätigkeit von Steuerinländern im Ausland (*Outbound-Situationen*). Abschließend ist noch ein kurzer Blick auf die Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung zu werfen.

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler,
LL.M. (NYU)
Universität Linz

III. Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das österreichische Steuerrecht

1. „Inbound“-Situationen

Die in „Inbound“-Situationen typischerweise angesprochenen verdeckten Diskriminierungen resultieren regelmäßig aus einer benachteiligenden Ungleichbehandlung beschränkt StPfl durch den Quellenstaat. Zur Feststellung einer tatbestandlichen Diskriminierung ist die Vergleichbarkeit von Situationen ein Kernbereich der Diskriminierungsrechtsprechung des EuGH¹⁾. Sie verlangt die Bildung eines Vergleichspaares und die Identifikation des einschlägigen Vergleichskriteriums, des *tertium comparationis*, und resultiert im Wesentlichen in einer Verpflichtung des Quellenstaates, alle beschränkt StPfl in vergleichbarer Weise wie unbeschränkt StPfl zu behandeln, soweit sie ihrer Besteuerungskompetenz unterliegen und selbst wenn sie die Staatsangehörigkeit des Quellenstaates haben²⁾. Generell wendet der EuGH einen engen Vergleichbarkeitstest insofern an, als er gewisse steuerrelevante Aspekte fokussiert und nicht auf die generelle Situation des StPfl abstellt³⁾. Innerhalb dieses Rahmens ist die bisherige Rsp aber keineswegs konsistent: Während der EuGH in manchen Verfahren die rechtliche Situation des StPfl in den Vordergrund rückt⁴⁾, fokussiert er in anderen die tatsächliche Situation⁵⁾ oder vermengt beide Ansätze in einer Gesamtbetrachtung⁶⁾.

Jedenfalls folgt aber aus dem vom EuGH verwendeten Vergleichbarkeitstest als Grundregel, dass konzeptionell auf die steuerliche Behandlung in *einem* Mitgliedstaat abzustellen ist und daher rechtliche Beurteilungen auszublenden sind, die sich in

anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich derselben grenzüberschreitenden Tätigkeit ergeben⁷⁾. Insofern lässt sich auch von einer „Kästchengleichheit“ iS einer Gleichbehandlung in den einzelnen Teilmärkten des Binnenmarkts sprechen⁸⁾. Somit trifft zwar jeden der an einem grenzüberschreitenden Wirtschaftsvorgang beteiligten Mitgliedstaat eine Gleichbehandlungspflicht, dies allerdings unabhängig voneinander und nur innerhalb der jeweils eigenen Rechtsordnung⁹⁾. Entgegen dieser Grundregel findet sich in der Rsp aber in gewissen „Sonderkonstellationen“ auch eine über das Steuersystem des betroffenen Mitgliedstaates hinausgehende Einbeziehung der ausländischen Besteuerung in die Vergleichbarkeitsprüfung¹⁰⁾. Diesen Ansatz einer staatenübergreifenden Gesamtschau wählte der EuGH etwa in seiner *Schumacker*-Rsp zu personen- und familienbezogenen Steuerentlastungen, zumal die Feststellung der subjektiven Leistungsfähigkeit nur in einer über die Besteuerung in *einem* Mitgliedstaat hinausgehenden Gesamtbetrachtung erfolgen kann und damit auch die Einbeziehung ausländischer Steuerfaktoren erfordert¹¹⁾.

1.1 Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen

1.1.1 Persönliche Steuerbegünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige: Schumacker und § 1 Abs 4 EStG

Differenziert ein Steuersystem zwischen beschränkter und unbeschränkter StPfl, ist ein gewisses Spannungsverhältnis zu den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten vorprogrammiert. Seit dem Urteil in *Schumacker*¹²⁾ hat sich aber der Grundsatz heraus-

1) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 30; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 17; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 40; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 26 ff; EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind* – Tz 21; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens* – Tz 32.

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

3) Dazu nur Knobbe-Keuk, EC Tax Rev. 1994, 74 (77 f); für eine breitere Perspektive jüngst Teixeira, Intertax 2006, 50 (52). Die Vergleichbarkeitsprüfung ist auch kein „Alles-oder-Nichts“-Test: Denn selbst bei objektiv unterschiedlichen Situationen kann eine Diskriminierung nicht automatisch verneint werden, wenn das Ausmaß der Ungleichbehandlung im Hinblick auf die tatsächlich existierenden Unterschiede unverhältnismäßig ist; siehe EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 47 ff; siehe bereits Lyal, EC Tax Rev. 2003, 68 (68).

4) So etwa EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 24 ff; deutlich EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 58 ff; siehe dazu Lang, SWI 2005, 365 (370); G. Kofler, ÖStZ 2005/949, 432 (436 f).

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

6) So etwa EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens* – Tz 32 mwN.

7) Ausführlich Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 828 ff mwN; Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 240; Lang, ISTR 2005, 289 (292).

8) Birk in Lehner (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 63 (65 ff); Reimer in Lehner (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (73 f); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 829; Hey, StuW 2004, 193 (194).

9) Siehe auch Kokott in Lehner (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 1 (6). Eine davon streng zu trennende Frage ist allerdings, ob eine rechtlich vorgegebene Kompenationsverpflichtung eines anderen Mitgliedstaates Einfluss auf die Diskriminierungsprüfung haben kann; dazu bereits G. Kofler, 2005/357, 169 (169 ff); ebenso nunmehr Schlussanträge GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, ACT Group Litigation – Tz 71 m FN 83.

10) Siehe dazu die berechtigte Kritik zB bei Englisch, Dividendenbesteuerung (2005) 240 mwN.

11) Dazu sogleich III.1.1.1.

12) 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*; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin*; siehe jüngst EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 26 ff (Ausdehnung auf die Vermögenssteuer).

kristallisiert, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre subjektive Leistungsfähigkeit idR nicht in einer vergleichbaren Situation sind und es daher zulässig ist, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche und familiäre Situation¹³⁾ eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt, zumal dies grundsätzlich die Aufgabe des Wohnsitzstaates ist¹⁴⁾. Die Verpflichtung zur Berücksichtigung dieser Umstände geht allerdings vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde StPfl in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und „sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen“¹⁵⁾ bzw seine „gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte“¹⁶⁾ aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht¹⁷⁾. Mittlerweile hat der EuGH auch mehrfach klargestellt, dass ein Grundfreibetrag jenen beschränkt StPfl vorenthalten werden kann, die sich nicht in einer Schumacker-Situation befinden¹⁸⁾.

Österreich hat die Vorgaben der Schumacker-Rechtsprechung durch das EU-AbgÄG¹⁹⁾ in § 1 Abs 4 EStG in Form der fingiert unbeschränkten StPfl implementiert. Damit wird es unter gewissen Voraussetzungen auch beschränkt StPfl ermöglicht, in den Genuss der ansonsten bloß unbeschränkt StPfl zustehenden Vergünstigungen (zB Null-Steuerzone, Absetzbeträge, Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen etc) zu kommen. Nach § 1 Abs 4 EStG werden auf Antrag nämlich auch jene Staatsangehörigen von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten mit ihren inländischen Einkünften iSd § 98 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Dies gilt allerdings nur, wenn ihre gesamten Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000 €²⁰⁾ betragen. Diese Rechtslage dürfte dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, zumal der EuGH in *Gschwind* das deutsches Pendant zum österreichischen § 1 Abs 4 EStG als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet hat²¹⁾.

Zahlreiche Fragestellungen rund um die Schumacker-Doktrin sind aber im Einzelnen noch ungeklärt²²⁾:

- Spätestens in *De Groot*²³⁾ hat der EuGH durch seine Forderung der *vollen* Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse des StPfl im Wohnsitzstaat eine *proratarische* Aufteilung der persönlichen Abzüge auf die verschiedenen Staaten der Einkünftezielung (sog *fractional taxation*)²⁴⁾, abgelehnt. Offen ist daher zB die Behandlung von Konstellationen, in denen der StPfl seine Einkünfte in meh-

reren Mitgliedstaaten erzielt, sich aber in keinem in der Schumacker-Situation befindet, und auch im Wohnsitzstaat nicht genügend Steuersubstrat zur *vollen* Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse besteht. Wie der EuGH seine Rsp in solchen Fällen fortzuführen gedenkt und ob er dabei letztlich zu einem System der *fractional taxation* oder zu einer Berücksichtigungspflicht des Staates mit den überwiegenden Einkünften gelangen wird, bleibt daher abzuwarten.

- Zu den weiterhin offenen Problemen gehört beispielsweise auch die Auswirkung von im Ansässigkeitsstaat nicht steuerbaren oder steuerfreien Einkünften auf den – in § 1 Abs 4 EStG implementierten – 90%-Schumacker-Test im Tätigkeitsstaat. In der Rs *Wallentin*²⁵⁾ hatte der EuGH entschieden, dass Einnahmen eines StPfl, die in seinem Wohnsitzstaat nicht steuerbar sind (konkret: Unterhaltsleistungen und Stipendien), bei der Berechnung der 90%-Grenze im Tätigkeitsstaat außer Betracht zu lassen sind, was freilich eher zu einer entsprechenden Berücksichtigungsverpflichtung des Tätigkeitsstaates führt²⁶⁾. Keine derartige „Ausblendung“ zur Ermittlung der 90%-Grenze im Tätigkeitsstaat nahm der Gerichtshof aber in der Rs *D* hinsichtlich des im Wohnsitzstaat belegenen und dort mangels existierender Vermögensbesteuerung nicht stpfl Vermögens vor²⁷⁾. Diese Inkonsistenz zwischen *Wallentin* und *D* hat bereits Anlass zu literarischer Kritik gegeben²⁸⁾, zumal unklar ist, ob der EuGH zukünftig Einkommen oder Vermögen im Wohnsitzstaat für die Anwendung des Schumacker-Tests im Tätigkeitsstaat „ausblenden“ wird, wenn der Wohnsitzstaat die Entscheidung zur Nichtbesteuerung des betreffenden Einkommens oder Vermögens getroffen hat²⁹⁾.

Schließlich sei ein kurzer Exkurs auf eine weitere Konsequenz für den umgekehrten Fall der Tätigkeit eines unbeschränkt StPfl im Ausland erlaubt: Diesfalls zeigt nämlich die *De Groot*-Rsp, dass der Ansässigkeitsstaat personen- und familienbezogene Begünstigungen – sowohl im Bereich der Bemessungsgrundlage als auch im Bereich des Tarifs – unbeschränkt StPfl unabhängig von der Gefahr eines *salary splitting* nur mehr dann und insoweit verwehren darf, als die Berücksichtigungsverpflichtung nach der Schumacker-Rsp auf den Tätigkeitsstaat übergegangen ist oder sie dieser ganz oder teilweise freiwillig übernommen hat³⁰⁾. Die in *De Groot* als gemeinschaftswidrig erkannte niederländische Bestimmung findet ihr österreichisches Pendant in § 33 Abs 10 EStG: Ist nämlich bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts bei Auslandseinkünften oder bei der Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrages ausländischer Steuern ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gem § 33 Abs 10 EStG im Wesentlichen nach Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen *tariflichen* Begünstigungen zu ermitteln³¹⁾. Entgegen der früheren Rsp des VwGH³²⁾

13) Zur inhaltlichen Begrenztheit der Schumacker-Rechtsprechung auf personen- und familienbezogene Entlastungen siehe nur Schlussanträge GA Léger 9. 3. 2006, C-346/04, Conijn – Tz 33, sowie aus dem Schrifttum insb Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

14) Ebenso Rz 4 EStR 2000; siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 34; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind – Tz 23; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, Gerritse – Tz 44.

15) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 36.

16) EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx – Tz 20.

17) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker – Tz 36 ff.

18) 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; dazu auch G. Kofler, ÖStZ 2003/613, 307 (308 mwN).

19) BGBl 1996/798.

20) Früher 6.975 €; dazu krit Novacek, RdW 2003/458.

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

22) Zur Kritik an Schumacker jüngst ausführlich Lang, RIW 2005, 336 (336 ff); auf zur Schumacker-Rsp Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

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

24) Siehe für diesen Alternativvorschlag einer „fractional taxation“ nur Wattel, ET 2000, 210 (210 ff); van Raad, 26 Brook. J. Int'l L 1481 (1490 ff) (2000-2001).

25) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, Wallentin; dazu etwa G. Kofler, ÖStZ 2004/829, 423 (423 ff).

26) Dazu einerseits G. Kofler, ÖStZ 2004/829, 423 (425), und andererseits Lang, SWI 2005, 156 (163).

27) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 39 ff; aA zuvor Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, C-376/03, D – Tz 63 ff, und dazu zust Schnitger, IST 2004, 793 (801).

28) Lang, SWI 2005, 365 (367 ff); G. Kofler, ÖStZ 2005/949, 432 (434 ff).

29) Siehe auch die Kritik bei G. Kofler/Schindler, ET 2005, 530 (534 ff).

30) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot; siehe zu dieser Konsequenz des De Groot-Urteils auch Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 98; weiters Schnitger, FR 2004, 185 (194 f).

31) Zur diesbezüglichen Anwendung des § 33 Abs 10 EStG siehe etwa ErIRV 1237 BlgNR 18. GP, 55; Rz 813 LStR 2002; H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 467 (470); VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0109, ecolex 2002/55 m Anm G. Kofler.

32) So zB VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283, ÖStZB 1991, 537; VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0131, ÖStZB 1992, 742.

werden also durch § 33 Abs 10 EStG Absetzbeträge im Ergebnis anteilig den in- und ausländischen Einkünften zugeordnet: Resultat dieser Vorgehensweise ist daher – wie im *De Groot*-Fall –, dass persönliche Begünstigungen nur im anteiligen Verhältnis der in Österreich erzielten Einkünfte berücksichtigt werden³³⁾. Diese Reflexwirkungen auf die abkommensrechtlichen Entlastungsmechanismen im Hinblick auf *tarifliche* personen- und familienbezogene Begünstigungen³⁴⁾ entsprechen daher offensichtlich nicht dem Gemeinschaftsrecht³⁵⁾.

1.1.2 Geltung des objektiven Nettoprinzips auch für Steuerausländer: Gerritse und die Reform der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004

In *Gerritse*³⁶⁾ erblickte der EuGH in der pauschalen Besteuerung der Bruttoeinkünfte eines beschränkt StPfl ohne Veranlagungsmöglichkeit einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die konkret anwendbare Dienstleistungsfreiheit. Anders als im Falle des in der Schumacker-Rsp fokussierten *subjektiven* Nettoprinzips muss also die für Steuerinländer geltende Besteuerung nach dem *objektiven* Nettoprinzip jedenfalls auch auf Steuerausländer ausgedehnt werden³⁷⁾. Ebenfalls in *Gerritse* behandelte der EuGH die Frage des Pauschalsteuersatzes bei beschränkt StPfl und gelangte hier zu dem Ergebnis, dass ein höherer Steuersatz für Gebietsfremde eine verbotene Diskriminierung darstellt³⁸⁾. Der EuGH bestätigte damit die hA im Schrifttum, die aus dem *Asscher-Urteil*³⁹⁾ zu Recht ganz allgemein ableitet, dass benachteiligte differenzierte Steuersätze bei beschränkter bzw unbeschränkter Steuerpflicht nur mehr dann haltbar sind, wenn sie gerechtfertigt werden können⁴⁰⁾.

Das Urteil in *Gerritse* hat die schon lange gehegten Bedenken gegen das frühere österreichische System der – außerhalb des § 1 Abs 4 EStG erfolgenden – Besteuerung beschränkt StPfl bestätigt, zumal etwa bei den Einkünften iSd § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ein 20%iger Bruttosteuerabzug vorzunehmen war, ohne dass dem beschränkt StPfl eine Veranlagung und damit eine Berücksichtigung seiner Aufwendungen ermöglicht wurde (§ 102 Abs 4 EStG). Im Hinblick auf die Rsp des EuGH ist der österreichische Gesetzgeber im AbgÄG 2004⁴¹⁾ allerdings den Vorschlägen des Schrifttums⁴²⁾ weitgehend gefolgt und hat

versucht, das System der Besteuerung beschränkt StPfl an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen⁴³⁾.

- Durch die Änderung des § 102 Abs 1 Z 3 EStG wurde zunächst die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 bis 5 EStG ausgedehnt und durch den Entfall des § 102 Abs 4 EStG auch der Ausschluss von der Veranlagungsoption im Bezug auf die der Steuerabgeltung nach § 97 EStG unterliegenden Einkünften aufgehoben.
- Da aber – außerhalb des § 1 Abs 4 EStG – die Berücksichtigung des Existenzminimums nach der Rsp grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist⁴⁴⁾, nehmen beschränkt StPfl nicht mehr zu Gänze an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone von 10.000 € nach § 33 Abs 1 EStG⁴⁵⁾ teil, sondern lediglich im Ausmaß von 2.000 €⁴⁶⁾. Dies wird durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 € zur Bemessungsgrundlage erreicht (§ 102 Abs 3 EStG); entsprechend wurde der Grenzbetrag für die Steuererklärungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht auf 2.000 € herabgesetzt (§ 42 Abs 2 EStG).
- Beschränkt Lohnsteuerpflichtige mit „inländischem“ Arbeitgeber (§ 70 Abs 2 Z 1 EStG) unterliegen zur Vermeidung von Differenzierungen in der Lohnverrechnung wie bisher dem auch für unbeschränkt StPfl geltenden einheitlichen Lohnsteuerarif, wobei aber Freibeträge aufgrund eines Freibetragsbescheides nicht mehr berücksichtigt werden. Damit soll der Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs 2 Z 1 EStG der Brutto(ohn)besteuerung im Falle eines „ausländischen“ Arbeitgebers nach § 70 Abs 2 Z 2 EStG angenähert werden⁴⁷⁾. In beiden Fällen besteht auch die Möglichkeit einer Antragsveranlagung, bei der allerdings der besondere „Tarif“ nach § 102 Abs 3 EStG zur Anwendung kommt.

Schließlich ist mit dem AbgÄG 2004 die Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises als Voraussetzung für den Werbungskostenabzug (bei § 70 Abs 2 Z 2 EStG) bzw den Betriebsausgabenabzug (bei § 99 Abs 1 Z 1 EStG) entfallen, sofern der beschränkt steuerpflichtige Zahlungsempfänger in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat (mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)⁴⁸⁾ ansässig ist (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG)⁴⁹⁾. Dennoch erscheinen durch dieser partiellen Änderung noch nicht alle gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen den Besteuerungsnachweis ausgeräumt⁵⁰⁾.

33) Siehe zur alten Rechtslage auch G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (187 m FN 41).

34) Demgegenüber erscheint die von der hA vertretene Ansicht gemeinschaftsrechtkonform, dass außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben ausschließlich den inländischen Teil der Bemessungsgrundlage vermindern; siehe Rz 7601 EStR 2000; VwGH 11. 10. 1977, 1830/77, ÖStZB 1978, 90.

35) Ebenso H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2002, 467 (471); Mühlbner, SWI 2003, 61 (61 ff); G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 184 (187); H. J. Aigner/Reinisch, SWI 2003, 539 (539 ff); aA Loukota, SWI 2003, 488 (488 ff). EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse*; dazu etwa G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff); G. Kofler, ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff); Burgsteller/W. Loukota, SWI 2003, 244 (244 ff); Cordewener, IStR 2004, 109 (109 ff).

37) Dazu ausführlich Cordewener, IStR 2004, 109 (110).

38) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, *Gerritse* – Tz 53; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher* – Tz 49; siehe auch BFH 5. 2. 2001, I B 140/00, BFHE 195, 156, BStBl 2001 II 598; FG Berlin 28. 5. 2001, 9 K 9312/99, IStR 2001, 443 m Ann Grams/Molenaar.

39) EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*.

40) So zB Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 896 f, 901 ff.

41) BGBI I 180/2004.

42) Siehe zB G. Kofler, ÖStZ 2003/504, 266 (266 ff); Kofler, ÖStZ 2003/613, 307 (307 ff mwN); siehe zur deutschen Reaktion auf das *Gerritse*-Urteil (BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003, BStBl 2003 I 553) Cordewener, IStR 2004, 109 (109 ff).

43) Dazu G. Kofler, taxlex 2005, 16 (16 ff); Lang, SWI 2005, 156 (156 ff); G. Kofler, JAP 2005/2005, 174 (174 ff).

44) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, Schumacker; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher.

45) Zur zulässigen Nichtberücksichtigung jener Absetzbeträge des § 33 EStG, die der Erfassung der familiären oder persönlichen Situation des StPfl dienen, siehe EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot* – Tz 99 ff; dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/315, 186 mwN.

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

47) Allerdings begegnet wohl auch diese Differenzierung zwischen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern mit „inländischem“ Arbeitgeber und solchen mit „ausländischem“ Arbeitgeber ebenfalls gemeinschaftsrechtlichen Bedenken; dazu G. Kofler, taxlex 2005, 16 (18 m FN 28).

48) Derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen.

49) Zur europarechtlichen Kritik an der früheren Fassung auf Lang/W. Loukota, SWI 2003, 67 (72 ff).

50) Siehe Lang, SWI 2005, 156 (159 ff); Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 171 ff; weiters Lang/W. Loukota, SWI 2003, 67 (68 ff und 76 ff).

1.1.3 Das Ende des Steuerabzuges durch *Scorpio*?

Als eine verbleibende gemeinschaftsrechtliche „Problemzone“ sticht der Brutto-Steuerabzug nach § 99 EStG ins Auge. Sieht man hier vom – gleichermaßen für beschränkt wie unbeschränkt StPfl geltenden – Lohn- und Kapitalertragsteuerabzug ab, stellt sich trotz der umfassenden Veranlagungsmöglichkeit die europarechtliche 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) zur Sicherung des österreichischen Besteuerungsrechts beibehalten werden kann⁵¹⁾. Aus *Gerritse* ergibt sich nämlich nicht eindeutig, ob die Steuererhebung im Wege eines sich nach den *Bruttoeinnahmen* bemessenden Steuerabzugs und die sie flankierende Haftungsregelung auch dann gemeinschaftswidrig sind, wenn den Gebietsfremden die Möglichkeit zur Antragsveranlagung eröffnet wird⁵²⁾.

So könnte bereits eine als Vorauszahlung wirkende Steuererhebung im Wege des Steuerabzugs nach § 99 EStG und die Haftung des Abzugsverpflichteten (§ 100 Abs 2 EStG) den Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen benachteiligen und solcherart eine verbotene Diskriminierung darstellen⁵³⁾. Einerseits führt der vorläufige Bruttosteuerabzug nämlich – gerade auch im Vergleich zu den auf eine Nettogröße bezogenen Einkommensteuervorauszahlungen Gebietsansässiger – zu Liquiditätsnachteilen des Gebietsfremden oder sogar zu Situationen, in denen Gebietsfremde Vorauszahlungen auf eine Steuerschuld leisten müssen, die niemals entstehen wird⁵⁴⁾. Andererseits können die Abzugsverpflichtung des Vergütungsschuldners und sein Haftungsrisiko in Wettbewerbsnachteilen der Gebietsfremden resultieren, da beim Engagement Gebietsansässiger vergleichbare Kosten und Risiken nicht entstehen. Allerdings sind in der Rs *Scorpio* bereits Vorlagefragen des BFH zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage beim EuGH anhängig⁵⁵⁾. Diese Rs wird zeigen, ob in Zukunft der nur für beschränkt StPfl anwendbarer Steuerabzug nach § 99 EStG in irgendeiner Form – also etwa als Steuerabzug von den *Nettoeinkünften* – beibehalten werden kann. Im Hinblick auf dieses Vorabentscheidungsersuchen hat der VwGH auch ein bei ihm anhängiges Beschwerdeverfahren betreffend die Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG ausgesetzt⁵⁶⁾.

1.1.4 Verbleibende Problembereiche: Betriebsstättenverlustvortrag

Nach § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG steht der Verlustabzug bei betrieblich tätigen Betriebsstätten nur insoweit zu, als der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt⁵⁷⁾. Obwohl keine unmittelbar einschlägige Rsp zu dieser Frage existiert, hat dieses Erfordernis eines negativen Welteinkommens nach zutreffender hA⁵⁸⁾ eine gemeinschaftsrechtlich verbotene Schlechterstellung

von Steuerausländern zur Folge: Im Rahmen der beschränkten StPfl entstandene Verluste können wegen § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG oftmals nicht oder nur teilweise geltend gemacht werden, während unbeschränkt StPfl den Verlustvortrag unter den Voraussetzungen des § 18 Abs 6 und 7 EStG stets in voller Höhe beanspruchen können⁵⁹⁾. Derzeit ist auf Ebene der Finanzverwaltung und des UFS allerdings lediglich gesichert, dass § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG nicht zur Anwendung kommen soll, wenn ein dem Art 24 Abs 3 OECD-MA nachgebildetes abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot eingreift⁶⁰⁾; diesfalls ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen. Vor dem Hintergrund des in *Avoir Fiscal* und *Saint-Gobain*⁶¹⁾ operationalisierten gemeinschaftsrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbot kann freilich nichts Anderes gelten, wenn (lediglich) die Grundfreiheiten des EG-Vertrages oder des EWR-Abkommens anwendbar sind⁶²⁾.

1.2 Beschränkte Steuerpflicht juristischer Personen

1.2.1 Schachtelpflicht auch für Betriebsstätten:

Avoir Fiscal und § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStC

Die Betriebsstättenbesteuerung war schon mehrfach Gegenstand der Rsp des EuGH⁶³⁾, zumal Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG ausdrücklich „Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats“ verbietet, „die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind“. Dementsprechend hat der EuGH bereits in *Avoir Fiscal*⁶⁴⁾ deutlich gemacht, dass im Falle vergleichbarer Situationen die Gleichbehandlung der als Zweigniederlassung iSd Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG anzusehenden Betriebsstätte eines Gebietsfremden mit einem Gebietsansässigen gemeinschaftsrechtlich geboten ist. Eine solche Vergleichbarkeit ist dabei trotz der bestehenden zivil- und steuerrechtlichen Unterschiede zwischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten dann gegeben, wenn im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung das Besteuerungsrecht über die fraglichen Einkommensteile beansprucht wird⁶⁵⁾.

Die Mitgliedstaaten müssen daher nach *Avoir Fiscal* ihre im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Begünstigungen für ansässige Tochtergesellschaften – wie beispielsweise die Gewährung

(2005) § 102 Tz 37.

59) Zur Regelung im Verhältnis zu Deutschland siehe auf *Loukota*, SWI 2001, 163 (164 ff); dazu auch UFS Wien 6. 12. 2004, RV/2450-W/02.

60) Rz 8059 EStR 2000; so unlängst auch UFS Wien 21. 3. 2005, RV/0495-W/04 (zum DBA Frankreich); UFS Wien 3. 8. 2005, RV/1266-W/04 (zum DBA Niederlande); siehe auf *Loukota in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 367 (386 ff).

61) 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*; dazu sogleich unten III.1.2.1 und III.1.2.2.

62) Dies noch offen gelassen vom VwGH 18. 11. 2003, 99/14/0011, ÖStZB 2004/462.

63) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich („*Avoir fiscal*“); EuGH 13. 7. 1993, C-330/91, Slg 1993, I-4017, Commerzbank; EuGH 12. 4. 1994, C-1/93, Slg 1994, I-1137, Halliburton; EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations and Singer*; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, Royal Bank of Scotland; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*; EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, CLT-UFA.

64) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich („*Avoir fiscal*“).

65) Dazu zB EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, Kommission/Frankreich („*Avoir fiscal*“) – Tz 19 f; siehe auch EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, Royal Bank of Scotland – Tz 29 ff; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 48 f.

51) Dazu *W. Loukota/Hohenwarter*, SWI 2004, 539 (539 ff); siehe zB auch *G. Kofler*, ÖStZ 2003/613, 307 (309 mwN).

52) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBI 2004 II 878; *Cordewener*, IStR 2004, 109 (115 f).

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

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

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

56) Beschluss VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056.

57) Siehe zB Rz 8059 EStR 2000.

58) Siehe aus dem jüngeren Schrifttum zB *Tumpel*, SWI 2001, 55 (55 ff); *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 271 (271 ff); *Doralt/Ludwig*, EStG⁹

einer Anrechnung ausländischer Quellensteuer oder Körperschaftsteuer oder die Anwendung eines Schachtelprivilegs – auf Betriebsstätten von gebietsfremden EU-Gesellschaften ausdehnen⁶⁶⁾. Österreich ist diesen Anforderungen in § 21 Abs 1 Z 2a KStG grundsätzlich nachgekommen: So ist zwar die Beteiligerertragsbefreiung des § 10 KStG ist für beschränkt stpfl Körperschaften grundsätzlich nicht anzuwenden. Den Anregungen des Schrifttums⁶⁷⁾ folgend wurde allerdings in § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG⁶⁸⁾ die Rsp des EuGH zur Niederlassungsfreiheit insofern berücksichtigt⁶⁹⁾, als § 10 KStG dann Anwendung findet, wenn die Beteiligung einer österreichischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft zuzurechnen ist. Dieses Ergebnis geht damit auch über das traditionelle Verständnis des Betriebsstättendiskriminierungsverbots des Art 24 Abs 3 OECD-MA hinaus⁷⁰⁾.

Im Einzelnen ist allerdings ungeklärt, wie weit die durch *Avoir Fiscal* angedeutete „Freiheit der Rechtsformwahl“ im Gaststaat reicht. Gesichert erscheint aber zunächst, dass ein höherer Steuersatz auf Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften als auf inländische Gesellschaften unzulässig ist⁷¹⁾. Nach wie vor offen ist aber zB der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Betriebsstättengewinnermittlung; vor dem Hintergrund der umstrittenen abkommensrechtlichen Ausgangslage des Art 7 Abs 2 OECD-MA⁷²⁾ finden sich hier aber sowohl auf Ebene der Gemeinschaft als auch auf jener der OECD klare Tendenzen in Richtung einer weitreichenden Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte auch bei unternehmensinternen Sachverhalten⁷³⁾. Umgekehrt dürfte es aber ausgeschlossen sein, dass eine ausländische Muttergesellschaft dadurch mit gemeinschaftsrechtlicher Relevanz beschwert wird, dass ihre Tochtergesellschaft im Gaststaat weniger vorteilhaft behandelt wird als eine dortige Betriebsstätte⁷⁴⁾. Überdies können wohl für eine Betriebsstätte einer natürlichen Person auf der Basis der „Freiheit der Rechtsformwahl“ nicht jene Begünstigungen in Anspruch genommen

- 66) Siehe nur *Kostense*, EC Tax Rev. 2000, 220 (220); *Offermanns/Romano*, ET 2000, 180 (188); *Martín Jiménez/García Prats/Calderón Carrero*, BfD 2001, 241 (243 ff).
- 67) *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 392 f.
- 68) Eingefügt durch BGBl 1994/681.
- 69) So ausdrücklich Rz 1462 KStR 2001; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG (1998) § 21 Tz 16. Die Materialien (ErIRV 1701 BlgNR 18. GP) begründen dies mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL, deren Anwendung auf Betriebsstätten damals allerdings höchst umstritten war und erst unlängst ausdrücklich geregelt wurde (siehe die Richtlinie 2003/123/EG, ABI L 007/41 ff [13. 1. 2004]).
- 70) Obwohl der OECD-MK die Ausdehnung eines nationalen Anrechnungsmechanismus für ausländische Körperschaftsteuer (Art 24 Tz 42 f OECD-MK) bzw die Gewährung eines nationalen Schachtelprivilegs (Art 24 Tz 29 ff OECD-MK) tendenziell befürwortend diskutiert, wird diese Beurteilung letztlich den Mitgliedstaaten überlassen. Österreich folgt hier aber offenbar der im OECD-MK angedachten progressiven Sichtweise; siehe etwa EAS 2404 = SWI 2004, 244.
- 71) Siehe EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, CLT-UFA – Tz 11 ff; so bereits bisher zB *Lausterer*, 4 EC Tax J. 1999, 45 (53 f); *Schön*, EWS 2000, 281 (288); *Lausterer*, IStR 2001, 212 (212 ff).
- 72) Zu den zwischen einer absoluten und einer eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion schwankenden Ansätzen vgl nur *Hemmerlath* in *Vogel/Lehner*, DBA4 (2003) Art 7 Rz 77 ff. Aufgrund der Wortgleichheit mit Art 7 Abs 2 OECD-MA pflanzt sich diese Auslegungsunsicherheit auch auf der Ebene der Schiedskonvention fort (siehe Art 4 Abs 2 des Übereinkommens 90/436/EWG, ABI L 225/10 ff [20. 8. 1990]; dazu auch *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ [2005] 589 f).
- 73) So auf Basis der Niederlassungsfreiheit *Hintsanen*, ET 2003, 114 (114 ff); ebenso *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ (2003) Art 4 Rz 12; zumindest rechtspolitisch ebenso *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306/B (9. 6. 2005) – Anhang A, 6. Auch die Arbeiten auf OECD-Ebene gehen in Richtung einer weitreichenden „fiction of independence“; siehe *OECD*, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Part I (General Considerations) (2004) (abrufbar unter www.oecd.org); siehe dazu etwa *Ditz*, IStR 2005, 37 (37 ff); *Bennet/Dunahoo*, Intertax 2005, 51 (54 ff).
- 74) *Wattel*, EC Tax Rev. 2003, 194 (198); *Schnitger*, IStR 2004, 821 (824).

werden, für die das nationale Steuerrecht oder Abkommensrecht des Betriebsstättenstaates den *Kapitalgesellschaftscharakter* des Zurechnungssubjekts voraussetzt, wie es insbesondere bei Schachtelprivilegien der Fall ist⁷⁵⁾.

1.2.3 *Saint-Gobain* und die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung abkommensrechtlicher Betriebsstättendiskriminierungsverbote

In *Saint-Gobain*⁷⁶⁾ trafen Prinzipien des Gemeinschaftsrechts und jene des internationalen Steuerrechts aufeinander: Während Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG die Niederlassung in Form einer Betriebsstätte jener in Form einer Tochtergesellschaft gleichstellt wird, wird abkommensrechtlich einer Betriebsstätte prinzipiell die Inanspruchnahme von Vorteilen verwehrt⁷⁷⁾. Auf einer Linie mit seiner außersteuerlichen Rsp⁷⁸⁾ und in konsequenter Fortsetzung von *Avoir Fiscal* hat der EuGH das Gebot der Gleichbehandlung von Betriebsstätten in *Saint-Gobain* explizit auch auf abkommensrechtliche Begünstigungen ausgedehnt und dabei auch eine drohende Störung des einem Doppelbesteuerungsabkommen innewohnenden Gleichgewichts als Rechtfertigungsgrund abgelehnt. Einer inländischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft iSd Art 48 EG sind daher im Falle objektiver Vergleichbarkeit auch die für ansässige Gesellschaften vorgesehenen abkommensrechtlichen Begünstigungen zu gewähren⁷⁹⁾, und zwar unabhängig davon, ob es sich konkret um ein Abkommen mit einem Mitgliedstaat oder mit einem Drittstaat handelt⁸⁰⁾. Die zuvor angedachte und gemeinschaftsrechtlich wenig überzeugende Unterscheidung danach, ob eine Begünstigung im originär nationalen Recht oder im Völkervertragsrecht vorgesehen ist⁸¹⁾, ist damit jedenfalls überholt.

Solcherart hat *Saint-Gobain* aber nicht zur Folge, dass das Abkommen mit dem Quellenstaat auf die Betriebsstätte anwendbar und die Betriebsstätte als ansässige Person im Sinne des Art 1 iVm Art 4 OECD-MA angesehen wird⁸²⁾. Vielmehr richtet sich die Niederlassungsfreiheit gegen das nationale Recht des Betriebsstättenstaates, der gehalten ist, die fraglichen und auch in zeitlicher Hinsicht anwendbaren Abkommensbegünstigungen zumindest durch unilaterale Maßnahmen auf die Betriebsstätte der beschränkt steuerpflichtigen, natürlichen Person oder Gesellschaft zu erstrecken⁸³⁾. Diese Verpflichtung wird man aber nicht nur für die im *Saint-Gobain*-Fall fraglichen Dividenden, sondern jedenfalls auch für Zinsen und Lizenz-

- 75) So wohl auch EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, CLT-UFA – Tz 33; ebenso *Kemmerlath*, Principle of Origin in Tax Conventions (2001) 188; *Lüdicke* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (132); zum Problem auf *Schnitger*, ET 2004, 522 (524 ff); *Schnitger*, IStR 2004, 821 (823 ff).
- 76) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.
- 77) Siehe zur möglichen Wirkung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots aber Art 24 Tz 49 bis 54 OECD-MK
- 78) EuGH 27. 9. 1988, 235/87, Slg 1988, 5589, *Matteucci*; EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, *Gottardo*; EuGH 5. 11. 2002, C-467/98, Slg 2002, I-9519, *Kommision/Dänemark* („Open Skies“).
- 79) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 59; dazu nur *Schuch*, SWI 1999, 451 (451); *Jann/Toifl*, SWI 1999, 488 (482); *Kostense*, EC Tax Rev. 2000, 220 (222 ff); krit *Avery Jones*, EC Tax Rev. 1998, 95 (103).
- 80) Siehe einerseits EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 59, und EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, *Gottardo* – Tz 33 f (zu Drittstaatsabkommen), sowie andererseits EuGH 27. 9. 1988, 235/87, Slg 1988, 5589, *Matteucci* – Tz 16 (zu einem Abkommen zwischen Mitgliedstaaten).
- 81) Dazu etwa *de Weerth*, IStR 1999, 628 (628); *Lausterer*, 4 EC Tax J. 1999, 45 (52); *Oliver*, BTR 2000, 174 (179).
- 82) Ebenso *Jann/Toifl*, SWI 1999, 488 (492); *Jirousek*, ÖStZ 1999, 604 (606); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 689; *Göschl/Kovar/Wahrlich* in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 111 (128 ff).
- 83) *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties (2002) 148.

gebühren⁸⁴⁾ und darüber hinaus auch für alle anderen der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte bejahen können⁸⁵⁾. In diesem weiten Sinne geht auch die österreichische Finanzverwaltung nunmehr davon aus, dass „in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen [...] dieselben Abkommensvorteile aus mit dritten Staaten abgeschlossenen DBA, welche unbeschränkt Steuerpflichtige genießen, einzuräumen“ sind⁸⁶⁾.

1.3 Abkommensrechtliche Meistbegünstigung?

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten wird im Schrifttum seit gut 15 Jahren heftig diskutiert, ob dem Gemeinschaftsrecht ein Verbot der horizontalen Diskriminierung zwischen zwei Gebietsfremden inhärent ist: Diese Fragestellung läuft darauf hinaus, ob das Gemeinschaftsrecht zu einer Form der „Meistbegünstigung“ im Rahmen von DBA insofern verpflichtet, dass zB der Quellenstaat zwei aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammende Investoren gleich behandeln und damit die jeweils günstigste Abkommenrechtslage (etwa den günstigsten Quellensteuersatz) gewähren muss. Die Meinungen in der Literatur rangierten zwischen einer klaren Befürwortung einer solchen „Inbound-Meistbegünstigung“ und einer vehementen Ablehnung einer solchen Verpflichtung⁸⁷⁾, wobei sich die nationalen Gerichte bislang durchwegs auf die Seite der „Gegner“ geschlagen hatten⁸⁸⁾. In diesem Sinne hat zuletzt auch der UFS Wien hinsichtlich der österreichischen Quellensteuer auf Lizenzzahlungen nach Holland eine gemeinschaftsrechtliche Meistbegünstigungsverpflichtung abgelehnt⁸⁹⁾.

Wohl auch aufgrund der enormen potenziellen Konsequenzen für die mitgliedstaatlichen Fisci und des drohenden „Chaos“ hat der EuGH den Befürwortern einer Meistbegünstigungsverpflichtung in den Rs *D*⁹⁰⁾ und *Bujara*⁹¹⁾ allerdings unlängst eine deut-

liche Absage erteilt⁹²⁾. In diesen Fällen ging es um die Frage, ob es den Niederlanden gemeinschaftsrechtlich gestattet ist, Deutschen jene personenbezogenen vermögen- bzw einkommensteuerlichen Freibeträge zu verwehren, die die Niederlande auf Basis des Diskriminierungsverbots im belgisch-niederländischen DBA einem Belgier in derselben faktischen Situation gewähren würden. Anders als Generalanwalt *Colomer*⁹³⁾ kam der EuGH hier zu dem Ergebnis, dass sich zwei in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässige Gebietsfremde im Hinblick auf die fraglichen holländischen Freibeträge schon deshalb nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, weil eine unterschiedliche Behandlung – abkommensrechtliche Gewährung der Vergünstigung an einen Belgier, nicht jedoch an einen Deutschen – im Wesen eines bilateralen DBA liege. Dies gelte selbst dann, wenn in einem DBA an Ansässige eines bestimmten DBA-Partnerstaates *prima vista* einseitig Vorteile gewährt werden, zumal auch ein solcher Vorteil im Gesamtkontext des Abkommens gesehen werden müsse und zu dessen allgemeiner Ausgewogenheit beitrage.

Trotz aller Bedenken gegen die Lösung des EuGH scheint die Reichweite der Entscheidungen in *D* und *Bujara* eine generelle zu sein und lässt bei genauerer Betrachtung kaum Raum für einen „Restanwendungsbereich“ einer *Inbound*-Meistbegünstigung⁹⁴⁾: Geht man nämlich von einer grundsätzlichen, gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zu einer Gleichbehandlung von Gebietsfremden in vergleichbaren Situationen aus, wäre ange-sichts der differenzierten hA⁹⁵⁾ gerade die „einseitige“ Begünstigung in *D* durch einen Freibetrag, der mangels Vermögenssteuer im DBA-Partnerstaat keiner *konkreten* Reziprozität unterliegt, ein „Paradefall“ für eine Bejahung der Meistbegünstigung gewesen und hätte durchaus noch Spielraum für diese Frage in den Kernbereichen der Doppelbesteuerung (zB unterschiedliche Quellensteuersätze) gelassen. Der EuGH geht aber offensichtlich davon aus, dass jede Abkommensbestimmung – unabhängig von ihrem *konkret* allokativen oder reziproken Charakter – einen Bestandteil des bilateralen Verhandlungsergebnisses darstellt und damit letztlich der Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen den DBA-Partnerstaaten dient⁹⁶⁾. Die von Generalanwalt *Ruiz-Jarabo Colomer* angestrebte Differenzierung je nachdem, ob eine Abkommensbestimmung konkret der Teilung der Steuerhoheit diene⁹⁷⁾, lehnt der EuGH damit implizit, aber deutlich ab. Vor diesem Hintergrund wäre es daher eine Überraschung, wenn der EuGH in der derzeit noch anhängigen Rs *ACT Group Litigation* hinsichtlich einseitig gewährter Steuergutschriften durch das

84) *Ebenso de Weerth*, IStR 1998, 628 (628); *Saß*, DB 1999, 2381 (2381 f); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 1999, 504 (507); *Jirousek*, ÖStZ 1999, 604 (606 f); *Jann/Toiff*, SWI 1999, 488 (493); *Kostense*, EC Tax Rev. 2000, 220 (223 ff); *Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 10 Rz 178, Art 11 MA Rz 140 und Art 12 Rz 154; *Martin Jiménez/García Prats/Calderón Carrero*, BfD 2001, 241 (241 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 689; *Zanotti*, ET 2004, 493 (497); wohl auch *Oliver*, BTR 2000, 174 (181) (Zinsen).

85) Umfassend auch *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306/B (9. 6. 2005) – Tz 27; ebenso *Kemmeren*, Principle of Origin in Tax Conventions (2001) 192.

86) Rz 7910 EStR 2000. Zur entsprechenden Auslegung der DBA-Diskriminierungsverbote siehe etwa *Jirousek*, ÖStZ 1999, 604 (604 ff); weiters EAS 1611 = SWI 2000, 269; EAS 2157 = SWI 2003, 2.

87) Siehe die Übersicht zum Meinungsstand bei *G. Kofler/Schindler*, ET 2005, 530 (530 ff); umfassend zum Problem *G. Kofler*, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (1 ff) (2005).

88) Vgl BFH 31. 10. 1990, II R 176/87, BFHE 162, 374, BStBI 1991 II 161; BFH 26. 5. 2004, I R 54/03, BFHE 206, 332, BStBI 2004 II 767; siehe für Holland *Betten*, ET 1997, 417 (417 ff); *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (178 f).

89) UFS Wien 23. 6. 2005, RV/1799-W/03; krit *Hofbauer*, SWI 2005, SWI 2005, 376 (376 ff); siehe auch *Stefaner*, 39 Tax Notes Int'l 589 (589 f) (Aug. 15, 2005).

90) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*; dazu *G. Kofler*, ÖStZ 2005/949, 432 (432 ff); *Lang*, SWI 2005, 365 (365 ff); *Petritz*, eclex 2005, 642 (642 ff); *Schindler*, taxlex 2005, 459 (459 ff); siehe aus dem internationalen Schrifttum *Weber*, Intertax 2005, 420 (420 ff); *van Thiel*, Intertax 2005, 454 (454 ff); *G. Kofler/Schindler*, ET 2005, 530 (530 ff); *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (173 ff); *O'Shea*, EC Tax Rev. 2005, 190 (190 ff); *Wattel*, BTR 2005, 575 (575 ff).

91) EuGH 27. 10. 2005, C-8/04, *Bujara*. Der EuGH hat die Rs *Bujara* aufgrund des vorangegangenen Urteils in der Rs *D* im verkürzten Verfahren nach Art 104 § 3 seiner Verfahrensordnung (Verfahrensordnung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 19. Juni 1991, ABI L 176/7 [4. 7. 1991]) am 27. 10. 2005 per Beschluss entschieden. Am 15. 12. 2005 hat der EuGH allerdings mit Hinweis auf die am 5. 12. 2005 erfolgten Rücknahme der Vorlage durch das nationale Gericht die Streichung dieser aus dem Register beschlossen. Diese

verwirrende Situation beruht offenbar darauf, dass einerseits dem nationalen Gericht der Beschluss des EuGH noch nicht bekannt war, und dass andererseits der EuGH seinen eigenen – noch nicht veröffentlichten – Beschluss bei der Streichung übersehen hat. Wenngleich unklar ist, inwieweit dadurch die Rechtswirkungen des Beschlusses vom 27. 10. 2005 beeinflusst werden, kommt diesem zweifelsfrei argumentative Bedeutung zu.

92) Siehe nur die auf Judikaturanalyse bei *G. Kofler*, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (34 ff) (2005).

93) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D*; dazu etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2004/1066, 558 (558 ff); *Hofbauer*, SWI 2004, 586 (586 ff); *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801 ff).

94) In diese Richtung auch die Analyse von *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (184 ff); deutlich *Schuch*, EC Tax Rev. 2006, 6 (8).

95) Siehe zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 836 ff; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 262 ff; *Weggenmann*, IStR 2003, 677 (681 ff); *van der Linde*, EC Tax Review 2004, 10 (14 ff); *G. Kofler*, 5 Hous. Bus. & Tax Law J. 1 (68 ff) (2005).

96) In diese Richtung auch *Wattel*, BTR 2005, 575 (581 f); *O'Shea*, EC Tax Rev. 2005, 190 (196); *de Graaf/Janssen*, EC Tax Rev. 2005, 173 (183 f, 185); *Kemmeren* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 219 (251); in diese Richtung auch *Schnitger*, FR 2005, 1079 (1082).

97) Schlussanträge GA *Colomer* 26. 10. 2004, C-376/03, *D* – Tz 82.

Vereinigte Königreich an Ansässige gewisser DBA-Partnerstaaten (zB an holländische, nicht aber an deutsche Gesellschaften) zu einem anderen Ergebnis käme. Generalanwalt *Geelhoed* hat in seinen diesbezüglichen Schlussanträgen jedenfalls auf das Urteil in der Rs *D* rekuriert, dessen Grundsätze auch auf die abkommensrechtliche Gewährung von Steuergutschriften übertragen und daher eine Meistbegünstigungsverpflichtung abgelehnt⁹⁸⁾.

Nicht angesprochen hat der EuGH aber bisher einige andere Problemkreise, die im Schrifttum ebenfalls unter dem Schlagwort der „Meistbegünstigung“ diskutiert werden:

- Unklar ist zunächst, ob auf der vorgelagerten und grundsätzlichen Ebene eine Ungleichbehandlung zweier Gebietsfremder in vergleichbaren Situationen im Sinne der horizontalen Diskriminierung im nationalen Recht eines Mitgliedstaates gemeinschaftsrechtlich rechtfertigungsbedürftig ist⁹⁹⁾. Die Argumentation des EuGH deutet zumindest in diese Richtung¹⁰⁰⁾. Damit ist die Rsp aber dem Vorwurf ausgesetzt, dass zwei Mitgliedstaaten gemeinsam Dinge tun dürfen, die ihnen einzeln verboten sind¹⁰¹⁾.
- Ein weiterer Themenkomplex betrifft die Überlegung, ob es im direkten Steuerrecht auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen einen allgemeinen Grundsatz der Gemeinschaftspräferenz gibt, der die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, Angehörige anderer Mitgliedstaaten auf der DBA-Ebene jedenfalls nicht schlechter zu behandeln als Drittstaatsangehörige¹⁰²⁾. Abgesehen vom möglichen argumentativen Einfluss der Rs *D* und *Bujara* auf diese Konstellation lässt sich dagegen aber einwenden, dass diese Variante der Meistbegünstigung jedenfalls nicht auf das Idealbild der Wettbewerbsgleichheit im europäischen Binnenmarkt gestützt werden kann und überdies das für eine solche Überlegung herangezogene Prinzip der Gemeinschaftspräferenz insofern nicht tragfähig erscheint, als dieses den völlig anders gearteten Gesichtspunkt einer protektionistischen Abschirmung des Binnenmarktes gegenüber Drittstaaten betrifft¹⁰³⁾.
- Erst in jüngerer Zeit ist die durch *D* und *Bujara* nicht zweifelsfrei geklärte Frage in das gemeinschaftsrechtliche Blickfeld gerückt, ob sich ein StPfl iS einer Outbound-Meistbegünstigung auf Basis der Grundfreiheiten gegenüber seinem Ansässigkeitsstaat auf das jeweils günstigste DBA, das dieser mit einem anderen Mitgliedstaat oder gar einem Drittstaat geschlossen hat, berufen kann¹⁰⁴⁾. Ein potenzieller Anwendungs-

bereich einer *Outbound*-Meistbegünstigung scheint aber gerade außerhalb der Abkommenssituationen zu bestehen. Konkret angesprochen sind hier jene Normen, in denen das nationale Recht insb zur „Missbrauchverhinderung“ eine Vergünstigung an eine bestimmte ausländische Steuerbelastung knüpft, wie dies beispielsweise § 10 Abs 4 KStG tut¹⁰⁵⁾. Eine entsprechende Vorlagefrage ist in der Rs *De Graaf und Daniels*¹⁰⁶⁾ bereits beim EuGH anhängig.

2. „Outbound“-Situationen

In ihrer Ausrichtung als „Diskriminierungsverbote“ hat der EuGH die primärrechtslichen Grundfreiheiten schrittweise über ein Verbot der Benachteiligung ausländischer Staatsangehöriger auf Basis eines *ad personam*-Vergleichs zu einem weitgefassten Verbot der Benachteiligung von grenzüberschreitenden gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein landesinternen Wirtschaftsvorgängen auf Basis eines *ad rem*-Vergleichs fortentwickelt: Diskriminierungsverdächtig sind somit im Grunde auch alle Benachteiligungen von Auslands- gegenüber vergleichbaren Inlandsaktivitäten durch den Ansässigkeits- bzw Herkunftsstaat¹⁰⁷⁾. Der konkrete Verpflichtungsinhalt für den Ansässigkeits- bzw Herkunftsstaat ist allerdings Gegenstand einer evolutionären Entwicklung der Rsp. Grundsätzlich besteht die wesentliche Verpflichtung der Ansässigkeitsstaaten darin, Einkünfte von Gebietsansässigen aus ausländischen Quellen folgerichtig nach Maßgabe dessen zu behandeln, „wie sie ihre Besteuerungsgrundlage aufgeteilt haben“¹⁰⁸⁾. Soweit also Einkünfte aus ausländischen Quellen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in die Besteuerung einbezogen werden, ist eine Differenzierung zwischen Einkünften aus ausländischer Quelle und inländischen Einkünften grundsätzlich rechtfertigungsbedürftig¹⁰⁹⁾. Dieser *Grundgedanke* kommt etwa in der Rs *Marks & Spencer*¹¹⁰⁾ deutlich zum Ausdruck: Dort hat der EuGH entschieden, dass ein Mitgliedstaat, der keine Besteuerungskompetenz über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft einer gebietsansässigen Gesellschaft ausübt, im Grundsatz die Verluste dieser ausländischen Tochtergesellschaften nicht berücksichtigen muss.

Aus dieser Einkommensverteilung auf mehrere Mitgliedstaaten resultierende negative Effekte für die grenzüberschreitende Tätigkeit werden im Schrifttum gelegentlich als *Tax Base Fragmentations* klassifiziert und als außerhalb des grundfreiheitsrechtlichen Eingriffsbereichs liegend betrachtet¹¹¹⁾. Der EuGH vertritt freilich in seiner bisherigen Rsp insofern eine extensive Sichtweise der Grundfreiheiten, als Abzugsposten in der Gemeinschaft selbst im Falle einer Einkommensverteilung über mehrere Mitgliedstaaten zumindest einmal berücksichtigt werden sollen. Neben

98) Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, ACT Group Litigation – Tz 92 ff; zum Fall bereits *Gammie* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 323 (330 ff).

99) So zuletzt *Gudmundsson*, Intertax 2006, 58 (81 ff); ähnlich auch *Schnitger*, FR 2005, 1079 (1082).

100) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 59.

101) Siehe auch *Weber*, Intertax 2005, 429 (441).

102) Vgl etwa *Kokott* in *Lechner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 1 (8 f); von *Thiel*, Free Movement of Persons and Income Tax Law (2002) 346 ff und 520 ff; *De Ceulaer*, BIFD 2003, 493 (497); *Troberg/Tiedje* in von der *Groeben/Schwarze*, EGV/EUV I⁶ (2004) Vorb Art 43-48 EG Rz 34; *Heydt* in *Haarmann* (Hrsg), Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 32 (50); *Lüdick* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 473 (483).

103) Siehe auch *Schnitger/Papantonopoulos*, BB 2005, 407 (414).

104) Derartige Outbound-Situationen wurden im Schrifttum vor allem andiskutiert bei *Wassermeyer* in *Lang et al* (Hrsg), Multilateral Tax Treaties (1997) 15 (23 f); *Wassermeyer*, DB 1998, 28 (30 f); *Wassermeyer*, IStR 2000, 65 (66); von *Thiel*, Free Movement of Persons and Income Tax Law (2002) 519 f; *Schnitger*, FR 2004, 185 (196 f); *Haslinger*, SWI 2005, 170 (175 ff); *Lang*, IStR 2005, 289 (295); *Lang*, IStR 2005, 289 (295); *Lang*, SWI 2005, 365 (373); *Rödder/Schönfeld*, IStR 2005, 523 (523 ff); *G. Kofler*, ÖStZ 2005/949, 432 (438); *Schindler*, taxlex 2005, 459 (464); *Schnitger*, FR 2005, 1079 (1081 ff).

105) Dazu vor allem *Haslinger*, SWI 2005, 170 (170 ff); *Schnitger*, FR 2005, 1079 (1079 ff).

106) Rs C-436/05, *De Graaf und Daniels*; die Vorlagefragen sind in ABI C 36/24 (11. 2. 2006) abgedruckt.

107) *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 200 ff und 824 ff.

108) So Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, ACT Group Litigation – Tz 58.

109) Siehe beispielsweise EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI*; EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen*; EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, Slg 2000, I-11619, *AMID*; EuGH 12. 9. 2002, C-431/01, Slg 2002, I-7073, *Mertens*; EuGH 4. 3. 2004, C-334/02, Slg 2004, I-2229, *Kommission/Frankreich*; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

110) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

111) Siehe vor allem *Wattel*, EC Tax Rev. 2003, 194 (194 ff), *Wattel*, LIEI 2004, 81 (89 f), und *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 58 ff; diesen implizit folgend Schlussanträge GA *Geelhoed* 23. 2. 2006, C-374/04, ACT Group Litigation – Tz 58 ff.

der Schumacker-Rsp geben vor allem *Bosal* und *Marks & Spencer* dafür ein beredtes Zeugnis ab: In *Bosal* erblickte der EuGH eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft, Fremdfinanzierungskosten für den Erwerb ausländischer Tochtergesellschaften zuzulassen, selbst wenn deren Gewinne nicht besteuert wurden¹¹²⁾. Eine ähnliche Asymmetrie hat der EuGH letztlich auch in *Marks & Spencer* hergestellt: Sofern nämlich Verluste im Staat der Tochtergesellschaft nicht berücksichtigt werden sind und nicht (mehr) berücksichtigt werden können, muss der Ansässigkeitsstaat unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit sein Gruppenbesteuerungsregime auch auf diese Verluste erstrecken, obwohl er die Gewinne dieser Tochtergesellschaft nicht besteuert¹¹³⁾.

2.1 Besteuerung ausländischer Kapitalerträge

2.1.1 Schmid, Lenz und das BudgetbegleitG 2003

Unstrittig sind steuerliche Beschränkungen grenzüberschreitender Portfoliodividendenflüsse tatbestandlich vom sachlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG erfasst¹¹⁴⁾. Entsprechend der überzeugenden stRsp des EuGH stellt eine nachteilige Behandlung grenzüberschreitender Dividendenflüsse – im Vergleich zu innerstaatlichen Dividendenflüssen – eine grundsätzlich verbotene diskriminierende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, wenn sie den „aktiven“ Marktteilnehmer (den Investor) oder dessen „passives“ Gegenstück (die kapitalsuchende Gesellschaft) betrifft¹¹⁵⁾. Sofern also in Schedulensystemen bei Hereinausschüttungen ausländischer Gesellschaften die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht ebenso wie im Fall einer rein inländischen Ausschüttung gemildert wird, bestanden bereits bisher im Schrifttum¹¹⁶⁾ und auch bei der Kommission¹¹⁷⁾ wenig Zweifel, dass dies den freien Kapitalverkehr verletzt. Nach der gescheiterten Vorlage in *Schmid*¹¹⁸⁾ hat der EuGH diese Ansicht in der vom VwGH vorgelegten Rs *Lenz*¹¹⁹⁾ eindrucksvoll bestätigt: Demnach verstieß das damalige österreichische Regime der Besteuerung „inländischer“ Dividenden nach § 37 Abs 4 (Hälftesteuersatz) bzw § 93 iVm § 97 Abs 1 EStG (25%ige Abgeltungssteuer) im Vergleich zur vollen Tarifbesteuerung „ausländischer“ Dividenden unabhängig von der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Der österreichische Gesetzgeber ist dieser Entscheidung bereits im BudgetbegleitG 2003¹²⁰⁾ zuvorgekommen und hat eine umfassende Neukonzeption nicht nur der Dividenden-, sondern der gesamten Kapitalertragbesteuerung vorgenommen¹²¹⁾: Soweit technisch und rechtlich möglich, werden zunächst auch „ausländische“ Kapitalerträge in das Kapitalertragsteuerabzugssystem

112) EuGH 18. 9. 2003, C-168/01, Slg 2003, I-9409, *Bosal*.

113) Siehe vor allem EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; dazu krit etwa die Schlussanträge GA *Geehoed* 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation* – Tz 65.

114) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* – Tz 28 ff; EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz*; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*; aufz dazu *Englisch*, ET 2004, 323 (324).

115) Dazu *Englisch*, Intertax 2005, 200 (202).

116) Siehe zB *Toifl*, SWI 1999, 255 (255 ff); *Starlinger*, ÖStZ 2000/119, 26 (28); *Raventos*, ET 2000, 73 (74); *Tumpel*, SWI 2002, 454 (454 ff); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 229 ff; *Liedl/Hintsanen*, ET 2003, 31 (34); *Polivanova-Rosenauer/Toifl*, SWI 2004, 228 (228 ff); *Englisch*, ET 2004, 323 (325).

117) Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 16 f.

118) Mangels Vorlageberechtigung des Berufungssenats; EuGH 30. 5. 2002, C-516/99, Slg 2002, I-4573, *Schmid*.

119) VwGH 27. 8. 2002, 99/14/0164, ÖStZB 2002/660.

120) BGBl I 2003/71.

121) Dazu D. *Aigner/H. J. Aigner/G. Kofler*, IWB 2003, Fach 5, Gruppe 2, 593 (593 ff); D. *Aigner/H. J. Aigner/G. Kofler*, ecolex 2003, 480 (480 ff); *Schmidt*, GeS 2003, 187 (187 ff); *Tissot*, RdW 2003/588, 672 (672 ff).

und die Endbesteuerung einbezogen; darüber hinaus unterwirft § 37 Abs 8 EStG gewisse Kapitalerträge ohne Inlandsbezug einer der Endbesteuerung nach § 97 EStG angenäherten 25%igen Abgeltungssteuer¹²²⁾. Ebenfalls im Rahmen des BudgetbegleitG 2003 wurde § 37 Abs 4 EStG dahin gehend adaptiert, dass nunmehr auch die betriebliche Veräußerung ausländischer Beteiligungen halbsatzbegünstigt wird¹²³⁾; damit war bereits vorweg dem Urteil in *Weidert und Paulus*¹²⁴⁾ Genüge getan, das letztlich keinen Zweifel daran lässt, dass für den Erwerb und die Veräußerung inländischer Gesellschaftsanteile vorgesehene Begünstigungen auch auf den Erwerb und die Veräußerung von Anteilen an EU-Gesellschaften ausgedehnt werden müssen.

2.1.2 Besteuerung ausländischer Investmentfonds

Aufgrund der umfassenden Benachteiligung des Investments in ausländische Investmentfonds stand die Fondsbesteuerung lange im Fokus gemeinschaftsrechtlicher Bedenken¹²⁵⁾, die in den vergangenen Jahren allerdings durch legitistische Aktivität weitgehend beseitigt wurden¹²⁶⁾. Als ein „Grundübel“ der Besteuerung ausländischer Investmentfonds verbleibt jedoch die weite Tatbestandsbildung des § 42 Abs 1 InvFG, derzu folge auch ausländischen Kapitalgesellschaften, zB risikogestreuten Investitions-Tochtergesellschaften, für Zwecke des österreichischen Steuerrechts die Abschirmwirkung versagt werden kann¹²⁷⁾. Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist allerdings ein derart genereller und *nur bei ausländischen Körperschaften* erfolgender „Durchgriff“ jedenfalls bedenklich¹²⁸⁾, weshalb § 42 Abs 1 InvFG – ebenso wie § 42 Abs 1 ImmoInvFG – wohl insofern nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht¹²⁹⁾.

2.1.3 Erstattung ausländischer Quellensteuern

Es bestehen nach dem *Gilly-Urteil*¹³⁰⁾ wohl kaum Zweifel, dass ein abkommensrechtlicher Anrechnungshöchstbetrag grundsätzlich gemeinschaftsrechtskonform ist¹³¹⁾. In diesem Zusammenhang stellt sich allerdings die – unlängst vom VwGH ausdrücklich offen gelassene¹³²⁾ – Folgefrage, ob es dem Gleichbe-

122) Zur Gemeinschaftsrechtskonformität der Neuregelung siehe die Mitteilung zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 9; siehe auch *Beiser*, GesRZ 2003, 187 (197 f).

123) Krit zur früheren Rechtslage etwa *Reiner/Reiner*, RdW 1999, 230 (230); *Keppert*, SVK 2000, 776 (777).

124) EuGH 15. 7. 2004, C-242/03, Slg 2004, I-7379, *Weidert und Paulus*; dazu G. *Kofler*, ÖStZ 2004/897, 470 (470 ff).

125) Grundlegend *Sedlaczek*, Die EG-Rechtsverträglichkeit der unterschiedlichen Besteuerung in- und ausländischer Investmentfonds (1998); *Widhalm* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 119 (121 ff).

126) Vor allem durch die Gleichbehandlung mit inländischen Kapitalerträgen im Rahmen des § 37 Abs 8, §§ 93 und 97 EStG durch das BudgetbegleitG 2003 (BGBl I 2003/71), durch die Möglichkeit des „Weiße rechnens“ schwarzer Fonds durch den StPfl und die Schaffung einer kapitalertragsteuerlichen Transparenz für „Melfefonds“ bzw „blütenweißen“ Fonds im Rahmen des AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) sowie durch den Entfall der Sicherungssteuer bei „blütenweißen“ Fonds durch die InvFG-Novelle 2005 (BGBl I 9/2005). Siehe auch die vorgehende Rsp VfGH 7. 3. 2002, G 278/01, ÖStZB 2002/572 (zur Endbesteuerung); VfGH 15. 10. 2004, G 49/05, ÖStZB 2005/526 = ecolex 2005/80 m Anm G. *Kofler* (zur Pauschalbesteuerung); weiters auch VwGH 11. 12. 2003, 99/14/0081, ÖStZB 2004/471.

127) Siehe zB EAS 984 = SWI 1997, 90; EAS 1485 = SWI 1999, 407; dazu D. *Aigner/G. Kofler*, SWI 2002, 528 (528 ff).

128) Ebenso BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBI 2005 II 14 = IStR 2004, 527 m Anm *Philipowski* und Anm *Wolff*.

129) Siehe dazu *Tumpel*, SWI 2004, 501 (501 ff); G. *Kofler*, ecolex 2005, 321 (324).

130) EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.

131) Vgl zuletzt *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (62 f mwN).

132) Siehe VwGH 21. 1. 2004, 2001/13/0017, ÖStZB 2005/132 = ecolex 2005/81 m Anm *Petritz*, und VwGH 21. 10. 2004, 2001/13/0264, ÖStZB 2005/133.

handlungsgebot der Grundfreiheiten entspricht, wenn zwar eine Vollarrechnung oder Erstattung *inländischer* Quellensteuern erfolgt, die Anrechnung *ausländischer* Quellensteuern aber durch einen Anrechnungshöchstbetrag begrenzt ist. Virulent wird dies vor allem bei in- und ausländischen Schachteldividenden, sofern diese zwar gleichermaßen befreit sind, jedoch nur die *inländische* Quellensteuervorbelastung erstattungs- oder anrechnungsfähig ist¹³³⁾. Während ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht in der dRsp bisher mit unterschiedlichen Begründungen abgelehnt wurde¹³⁴⁾, fordert eine im Vordringen begriffene Auffassung eine Vollarrechnung ausländischer Quellensteuern und macht zutreffend geltend, es komme andernfalls zu einer *diskriminierenden* Höherbelastung der ausländischen Einkünfte im Vergleich zu inländischen Einkünften¹³⁵⁾. Geht man hier nämlich zutreffend davon aus, dass – nach *Manninen*¹³⁶⁾ – der Umstand, dass es sich bei der inländischen Quellensteuer technisch um eine Vorauszahlung auf die inländische Steuerschuld des Investors handelt, während die ausländische Quellensteuer die (abschließende) Belastung zugunsten des ausländischen Fiskus sicherstellt, keinen Einfluss auf die Vergleichbarkeit der Situationen nimmt¹³⁷⁾, wird man dieser Ansicht beizupflichten haben.

2.2 „Wegzugsbesteuerung“: X und Y, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* und das AbgÄG 2004

Das österreichische Steuerrecht kannte und kennt verschiedene Wegzugs- bzw. Entstrickungsnormen – § 6 Z 6, § 31 Abs 2 Z 2 EStG und die Entstrickungsbesteuerung im UmgrStG –, die wegen ihrer mobilitätshemmenden Wirkung bereits lange auf gemeinschaftsrechtliche Bedenken gestoßen sind¹³⁸⁾, die letztlich durch die Urteile in den Rs *X und Y*¹³⁹⁾ und *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁴⁰⁾ verschärft wurden. In diesen Urteilen wurde sowohl für den Fall eines grenzüberschreitenden Aktientauschs als auch für den Fall des Wegzugs einer natürlichen Person die sofortige Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven auch für solche Wirtschaftsgüter für unzulässig erklärt, für welche die Besteuerungshoheit dem Wegzugsstaat dauernd entzogen wurde. Im Schrifttum wurde aus diesen Urteilen sowohl für das Einkommen wie auch das Körperschafts- und Umgründungssteuerrecht überwiegend gefolgert, dass – zumindest im Kontext der Niederlassungs- und Arbeitnehmerfreiheit¹⁴¹⁾ – eine Erfassung der vor

133) In diese Richtung auch *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 250.

134) BFH 3. 12. 2003, I S 10/03 PKH, IStR 2004, 279 m Anm *Wassermeyer*; zur unilateralen Anrechnung ausländischer Erbschaftssteuer FG Rheinland-Pfalz 6. 6. 2002, 4 K 2643/00, EFG 2002, 1242; BFH 5. 4. 2004, II R 33/02, IStR 2004, 759; FG Rheinland-Pfalz 16. 6. 2005, 4 K 1951/04 (Rev: II R 35/05), EFG 2005, 1446 m Anm *Neu*; weiters FG Köln 11. 7. 2002, 7 K 8572/98, EFG 2002, 1391 m *zust Anm Herlinghaus = FR* 2002, 1234 m *krit Anm IMN*.

135) Siehe *Schaumburg*, StuW 2000, 369 (375); *Schaumburg in Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 225 (251); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁵ (2002) 249; *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (67 ff); ebenso speziell zu § 34c dEStG *Spengel/Jaeger/Müller*, IStR 2000, 257 (259 f); *Wassermeyer*, IStR 2001, 113 (117); in diesem Sinne auch im *IDW*, WPg 2000, 243 (244). Keine Bedenken aber offenbar bei *Schön*, IStR 2004, 289 (293); *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), AStG⁶ (2005) Vor § 34c EStG Rz 31.

136) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*.

137) Ebenso *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50 (67 ff); aA *Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), AStG⁶ (2005) Vor § 34c EStG Rz 31.

138) Vgl zB *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 390.

139) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

140) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

141) Zur möglichen Erfassung des Wegzugs durch die Kapitalverkehrsfreiheit bzw. – in einem privaten Kontext – durch die allgemeine Freizügigkeit nach Art 18 EG siehe etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, 262 (262 ff mwN); siehe zu dieser Frage auch die beim EuGH angängige

dem Ausscheiden aus der österreichischen Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven zwar grundsätzlich zulässig sei, die Steuer aber erst bei tatsächlicher Realisierung erhoben werden dürfe¹⁴²⁾.

Vor dem Hintergrund der europarechtlichen Bedenken gegen eine sofortige Entstrickungsbesteuerung und der bestehenden Unklarheiten¹⁴³⁾ hat der österreichische Gesetzgeber als europäischer Vorreiter im Rahmen des AbgÄG 2004¹⁴⁴⁾ eine „Komplettlösung“ vorgesehen¹⁴⁵⁾. Sofern nunmehr das Besteuerungsrecht an einen EU-Mitgliedstaat oder einen EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht¹⁴⁶⁾, verloren geht, ist die Steuer auf Antrag vorerst nicht festzusetzen. Kommt es nach der Entstrickung zu einer (tatsächlichen oder gesetzlich fingierten) Realisierung der stillen Reserven, so wird dies als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO gewertet, das – innerhalb der 10jährigen Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO – die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Entstrickungsjahres ohne Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO nach sich zieht. Im Rahmen dieser Besteuerung werden aber auch nach dem „Wegzug“ eingetretene Wertverluste berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage ist insofern „doppelt gedeckelt“, als lediglich die positive Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert im Entstrickungszeitpunkt bzw dem – niedrigeren – (tatsächlichen oder fiktiven) Veräußerungserlös steuerlich erfasst wird. Im Rahmen des AbgÄG 2004 wurde auch die „Zuzugsproblematik“ in der Weise gelöst, dass Vermögen, das erstmals in die österreichische Besteuerungshoheit hereinwächst, mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist und damit die im Ausland entstandenen stillen Reserven vom österreichischen Steuerzugriff abgeschirmt werden¹⁴⁷⁾.

2.3 Verwertung ausländischer Verluste im Inland

2.3.1 „Befreite“ ausländische Betriebsstättenverluste und § 2 Abs 8 EStG

Vor allem im deutschen¹⁴⁸⁾ und österreichischen¹⁴⁹⁾ Steuerrecht gehörte es jahrzehntelang zu den Grundfesten richterlicher Abkommensauslegung, dass Verluste im Rahmen einer durch Abkommen freigestellten Einkunftsart nicht gegen steuerbare Einkünfte verrechnet, sondern nur im Rahmen eines „negativen

Rs van Dijk (C-470/04; Vorlagefragen abgedruckt in ABI C 31/5 [5. 2. 2005]), und dazu bereits die Anwendbarkeit des Art 18 EG bejahend Schlussanträge GA Kokott, 30. 3. 2006, C-470/04, N. Allerdings hat der EuGH unlängst judiziert, dass die bloße Verlegung des Wohnsitzes und der damit einhergehende Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPfI keinen Kapitalverkehrsvorgang darstellt; siehe EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, van Hiltens-van der Heijden – Tz 49 f (zur verlängerten Erbschaftssteuerpflicht).

142) In diese Richtung nummehr Schlussanträge GA Kokott 30. 3. 2006, C-470/04, N; siehe aus dem Schrifttum zB G. Kofler, ÖStZ 2003/503, 262 (266), und ÖStZ 2004/483, 195 (197 f); D. Aigner/Tissot, SWI 2004, 293 (295); Schön, IStR 2004, 289 (296); Schindler, IStR 2004, 300 (309); Schön/Schindler, IStR 2004, 571 (571 ff); Schön, 34 Tax Notes Int'l 197 (201 f) (Apr. 12, 2004); Schnitger, BB 2004, 804 (807); Wassermeyer, GmbH 2004, 613 (615). AA wohl Beiser, ÖStZ 2004/661, 282 (285); Franz, EuZW 2004, 270 (272).

143) Siehe zB die Überlegungen von Beiser, ÖStZ 2004/661, 282 (284 ff).

144) BGBl I 180/2004.

145) Zur Neuregelung ausführlich Rz 2517a ff und Rz 6677 ff EStR 2000; aus dem Schrifttum D. Aigner/G. Kofler, taxlex 2005, 6 (6 ff); Lechner in *Jirousek/Lang* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 289 ff; Staringer, SWI 2005, 213 (213 ff); auf zum neuen System Achatz/G. Kofler in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (31 ff und 54 ff).

146) Derzeit nur im Verhältnis zu Norwegen.

147) Zum Unterbleiben der Neubewertung in „Rückkehrsituationen“ siehe Rz 2517h f EStR 2000.

148) Grundlegend RFH 26. 6. 1935, VI A 414/35, RFHE 38, 64, RStBI 1935, 1358; zuletzt BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BSTB 2003 II 795; siehe auch Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art 23A MA Rz 57 mwN.

149) Siehe aus der älteren Rsp VwGH 6. 3. 1984, 83/14/0107, ÖStZB 1985, 34; VwGH 21. 5. 1985, 85/14/0001, ÖStZB 1985, 347.

Progressionsvorbehalt“ berücksichtigt werden durften¹⁵⁰⁾. Begründet wurde dies damit, dass der Begriff der Einkünfte auch „negative Einkünfte“ umfasste und – im Sinne der Symmetriethese – auch solche nicht in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien¹⁵¹⁾. Diese Sichtweise ist allerdings zunehmend auf gemeinschaftsrechtliche Kritik gestoßen¹⁵²⁾, zumal der vergleichbare Inlandssachverhalt aufgrund der sofortigen Verlustverrechnungsmöglichkeit steuerlich günstiger behandelt würde. Solcherart entstehe bis zur allfälligen Verwertbarkeit im Betriebsstättenstaat zumindest ein Liquiditätsnachteil¹⁵³⁾, der auch nicht durch den – idR ohnehin nur bei natürlichen Personen relevanten – negativen Progressionsvorbehalt gemeinschaftsrechtskonform beseitigt werde¹⁵⁴⁾. In Österreich ist diese Problematik aber mittlerweile durch zwei richtungsweisende Erkenntnisse des VwGH¹⁵⁵⁾ und die darauf basierende Neuregelung in § 2 Abs 8 EStG im StRefG 2005¹⁵⁶⁾ entschärft worden: Demnach wird der nach innerstaatlichem Recht vorzunehmende Verlustausgleich mit negativen ausländischen Einkünften durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Befreiungsmethode nicht beeinträchtigt, es sei denn, die Verluste wurden im Ausland bereits verwertet; der hereingenommene Verlust führt jedoch zu einer Nachversteuerung, wenn er in den Folgejahren im Ausland zB im Wege eines Verlustvortrages genutzt werden kann¹⁵⁷⁾.

Vor allem aufgrund der Streichung des § 2a Abs 3 dEStG, der bis vor kurzem eine Verlusthereinverrechnung gestattete¹⁵⁸⁾, ist die Versagung der Hereinnahme „befreiter“ Auslandsverluste aber auch im deutschen Schrifttum auf erhebliche Bedenken gestoßen¹⁵⁹⁾, die zunehmend von der dRsp geteilt wurden¹⁶⁰⁾.

- 150) In vielen anderen Staaten fehlt es bereits deshalb an einem vergleichbaren Diskussionsstoff, weil entweder durch die Anrechnungsmethode das Problem entweder nicht auftritt oder auf eine „symmetrische“ Anwendung der Freistellungsmethode verzichtet wird; siehe etwa Bendlinger, SWI 1994, 221 (223 ff); Vogel, IStR 2002, 91 (91 mwN); Vogel in Vogel/Lehner, DBA⁴ (2003) Art 23 Rz 49; unlängst auch Winandy, ET 2006, 82 (82 ff) (zu Luxemburg).
- 151) Zu dieser „Symmetriethese“ siehe nur BFH 28. 3. 1973, I R 59/71, BFHE 109, 127, BStBl 1973 II 531; dazu ausführlich Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art 23A MA, Rz 57 mwN; Schuch in Lehner (Hrsg), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht (2004) 63 (74 ff); Cordewener in von Groll (Hrsg), Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005) 255 (282 ff).
- 152) Siehe vor allem die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken bei Lechner in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 85 (93 ff).
- 153) Deutlich Zorn, SWI 2001, 456 (457).
- 154) Dazu Cordewener, DStR 2004, 1634 (1636 f); aA FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694.
- 155) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/217, ÖStZ 2002/365, und VwGH 25. 10. 2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732; dazu insb Zorn, SWI 2001, 456 (456 ff); Loukota, SWI 2001, 466 (466 ff); Trenkwalder/Firlinger, SWI 2001, 514 (514 ff); Lang, SWI 2002, 86 (86 ff). Der VwGH stützte sein Ergebnis allerdings auf eine Interpretation des DBA und verwies nur zur Begründung dafür, dass es für die Rechtsprechungsänderung keines verstärkten Senates bedürfe, kurz auf das Gemeinschaftsrecht; krit dazu Trenkwalder/Firlinger, ÖStZ 2001/1036, 550 (550).
- 156) BGBl I 2004/57.
- 157) Siehe dazu auf Mayr, RdW 2005/236, 189 (189 f), sowie nunmehr Rz 187 ff EStR 2000.
- 158) Siehe BTDr 14/23, 7, 231; vgl weiters FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694 mwN.
- 159) Für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zuletzt zB Kessler/Schmitt/Janson, IStR 2003, 307 (308 f); Cordewener, ET 2003, 294 (294 ff); Cordewener, DStR 2004, 1634 (1634 ff); Kessler in Lehner (Hrsg), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht (2004) 83 (103 ff); Portner, IStR 2005, 376 (379); Cordewener in von Groll (Hrsg), Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005) 255 (282 ff); Schamburg/Schaumburg, StuW 2005, 306 (310).
- 160) BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795; Niedersächsisches FG 14. 10. 2004, 6 V 655/04, EFG 2005, 286 m Anm Herlinghaus; FG München 14. 2. 2005, 1 V 305/04 EFG 2005, 928; FG Berlin 11. 4. 2005, 8 K 8101/00, IStR 2005, 571 m Anm Schönfeld; keine Bedenken hingegen beim FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694.

Allerdings hat die vom BFH¹⁶¹⁾ dem EuGH vorgelegte Rs *Ritter-Coulais* hinsichtlich der Berücksichtigung fiktiver ausländischer Vermietungsverluste nicht zur Klärung dieser Frage beigetragen: Dort hat der EuGH die vom BFH primär gestellte Frage der Verlusthereinverrechnung aufgrund des konkreten Ausgangsfalles ausdrücklich unbeantwortet gelassen und sodann auf die eventueller gestellte Vorlagefrage geantwortet, dass Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden müssen, sofern entsprechende Gewinne ebenfalls für die Progressionsberechnung herangezogen werden¹⁶²⁾. Wenngleich der negative Progressionsvorbehalt nur ein *minus* gegenüber der bemessungsgrundlagenbezogenen Verlusthereinnahme ist, kann in *Ritter-Coulais* dennoch keine prinzipielle Ablehnung der gemeinschaftsrechtlichen Verlusthereinnahmeverpflichtung erblickt werden. Vielmehr spricht die – zu Tochtergesellschaften ergangene, aber in ihrer Grundüberlegung wohl auch auf die Betriebsstättenproblematik übertragbare¹⁶³⁾ – Rsp in *Marks & Spencer*¹⁶⁴⁾ dafür, dass zwar die primäre Verlustberücksichtigungsverpflichtung dem Betriebsstättenstaat obliegt¹⁶⁵⁾ und – entgegen den Überlegungen im Schrifttum – trotz allfälliger Liquiditätsnachteile eine sofortige Verlusthereinnahme nicht erforderlich ist, umgekehrt aber im Falle der Nicht (mehr)verwertbarkeit des Verlustes im Betriebsstättenstaat die subsidiäre Berücksichtigungspflicht des Stammhausesstaates eingreift. § 2 Abs 8 EStG geht damit offenbar über die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen hinaus.

2.3.2 Marks & Spencer und die österreichische Gruppenbesteuerung

Der *Marks & Spencer*-Fall zur grenzüberschreitenden Berücksichtigungsverpflichtung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften war aufgrund seinen potenziellen Budgetauswirkungen sicherlich einer der spektakulärsten Fälle der vergangenen Jahre. Im Wesentlichen ging es um die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit der britischen Steuerregelung des „Konzernabzugs“ (*group relief*) entgegensteht, wonach die Verrechenbarkeit von Verlusten innerhalb eines Konzerns von der Voraussetzung abhängig ist, dass die Tochtergesellschaften ihren Sitz im Vereinigten Königreich haben. Die Große Kammer des EuGH¹⁶⁶⁾ kam hier unlängst zu dem Ergebnis, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft *grundsätzlich* nicht verpflichtet ist, den Verlust einer ausländischen gleich jenem einer inländischen Tochtergesellschaft zur Verwertung zuzulassen. Unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit verstößt es nach Ansicht des EuGH aber dennoch gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die Verlusthereinnahme abgelehnt wird, sofern ein noch nicht berücksichtigter Verlust im Sitzstaat der Tochtergesellschaft auch zukünftig nicht mehr berücksichtigt werden kann¹⁶⁷⁾.

Obwohl Österreich das durch das StRefG 2005 geschaffene neue Gruppenbesteuerungsregime bereits progressiv an den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen ausgerichtet hat, ergibt sich doch aus *Marks & Spencer* ein punktueller Anpassungs-

161) BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795.

162) EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*.

163) Ebenso Sutter, EuZW 2006, 85 (88).

164) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

165) Zu § 102 Abs 2 EStG siehe bereits oben III.A.1.d.

166) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; dazu etwa Thömmes, IWV 24/2005, Fach 11a, 933 (938 ff); Lang, SVI 2006, 3 (3 ff); Englisch, IStR 2006, 19 (22 ff); Herzog/Wagner, DStR 2006, 1 (1 ff); Scheunemann, Intertax 2006, 54 ff; G. Kofler, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff); Lang, ET 2006, 54 (54 ff); Wiesner/Mayr, RWZ 2006/1 (1 ff); Petritz/Schilcher, ecolex 2006, 147 (147 ff); Sutter, EuZW 2006, 85 (87 f).

167) Dazu ausführlich G. Kofler, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff).

bedarf¹⁶⁸⁾: So zeigt sich zunächst, dass die generelle Möglichkeit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG) vor dem Hintergrund des *Marks & Spencer*-Urteils gemeinschaftsrechtlich zwar nicht zwingend erforderlich, standortpolitisch aber jedenfalls positiv zu beurteilen ist¹⁶⁹⁾. § 9 Abs 6 Z 6 KStG dürfte aber insofern zu eng sein, als eine Nachversteuerung auch in jenen Fällen vorgesehen ist, in denen keine Verlustverrechnung im Ausland möglich ist¹⁷⁰⁾: So wird nach *Marks & Spencer* in den Fällen, in denen die Verlustverwertung des ausländische Gruppenmitglieds nach Ausscheiden nicht mehr möglich ist, eine Nachversteuerung vollständig zu unterbleiben haben¹⁷¹⁾; auch im Liquidations- und Insolvenzfalle erscheint die Kürzung des Nachversteuerungsbetrags mit den während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen (§ 9 Abs 6 Z 6 letzter Satz KStG) gemeinschaftsrechtlich dann unzureichend, wenn eine Verlustverwertung endgültig ausgeschlossen ist. Da es in *Marks & Spencer* um Verluste ausländischer Enkelgesellschaften ging, werden entgegen der Einschränkung auf eine Auslandsebene im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime (§ 9 Abs 2 iVm Abs 6 KStG) zukünftig auch Verluste von Enkel- und Urenkelgesellschaften etc berücksichtigt werden müssen¹⁷²⁾. Offen ist allerdings auch nach *Marks & Spencer*, ob die prozentuell mit dem unmittelbaren Beteiligungsausmaß beschränkte Verlusthereinnahme im Falle ausländischer Konzerngesellschaften im Vergleich zur vollständigen Verlustverrechnung im Falle inländischer Konzerngesellschaften gemeinschaftsrechtlich bedenklich ist¹⁷³⁾.

2.4 Ausländische Schachteldividenden:

§ 10 Abs 1 versus § 10 Abs 2 KStG

Vor dem Hintergrund der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten erweist sich auch die Unterscheidung zwischen der bedingungslosen Beteiligungsertragsbefreiung für Ausschüttungen *inländischer* Gesellschaften nach § 10 Abs 1 KStG einerseits im Vergleich zu der an die Voraussetzungen der Mindestbeteiligungshöhe von 10 % und der Mindestbeteiligungsduer von einem Jahr geknüpfte Beteiligungsertragsbefreiung für Ausschüttungen *ausländischer* Gesellschaften nach § 10 Abs 2 KStG als problematisch¹⁷⁴⁾. Insofern hat auch der UFS Linz unlängst zutreffend entschieden, dass die Begünstigung des § 10 Abs 1 KStG auf Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften auszudehnen sei und auch die Mutter-Tochter-RL, an der § 10

168) Dazu bereits G. Kofler, ÖStZ 2006/87, 48 (52 ff); Wiesner/Mayr, RWZ 2006/1, 1 (4 f).

169) Ebenso Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2006, 44 (47 f).

170) Petritz/Schilcher, ecolex 2006, 147 (150); siehe bereits Tumpel/Tissot in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (2005) 435 (468 ff).

171) Ebenso Wiesner/Mayr, RWZ 2006/1, 1 (5), allerdings unter „Gegenrechnung“ der aufgrund der Liquiditätsvorteile aufgrund der – gemeinschaftsrechtlich nicht gebotenen – sofortigen Verlusthereinnahme.

172) G. Kofler, ÖStZ 2006/87, 48 (54). Hier wirft sich freilich die Frage auf, wann zB die Enkelgesellschaft die „vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft“ hat (zu diesem Erfordernis EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 55); so ist zB vollkommen offen, ob auch eine allfällige Möglichkeit zur Gruppenbildung im Ausland genutzt werden müsste (so Wiesner/Mayr, RWZ 2006, 1 [5]).

173) Dazu Tumpel/Tissot in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 435 (465 ff).

174) Zur Gemeinschaftswidrigkeit dieser Divergenz bereits bisher etwa Hirschler, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 58 ff; Konezny/Züger, SWI 2000, 218 (218 ff); Toifl, SWI 2002, 458 (466); Heinrich, ÖStZ 2002/970; Blasina, SWI 2003, 14 (14 ff); D. Aigner, SWI 2003, 63 (63 ff); Beiser, GesRZ 2003, 187 (197 f); G. Kofler, ÖStZ 2003/1175, 554 (556); Postl, ecolex 2004, 968 (968 ff); D. Aigner, SWK 2004, S 1008 (S 1008 f).

Abs 2 KStG orientiert ist, nicht als Rechtfertigung für die Diskriminierung herangezogen werden könne¹⁷⁵⁾. Eine entsprechende Amtsbeschwerde ist derzeit allerdings beim VwGH anhängig¹⁷⁶⁾.

Vor diesem Hintergrund ist auch § 10 Abs 4 KStG bedenklich, der einen Wechsel von der Befreiung ausländischer Dividenden nach § 10 Abs 2 KStG zur indirekten Anrechnung vorsieht, wenn die ausländische Gesellschaft passive Einkünfte erzielt und niedrig besteuert¹⁷⁷⁾ wird¹⁷⁸⁾. Es zeigt sich zwar in einem ersten Schritt, dass ein solcher Methodenwechsel durch die Mutter-Tochter-RL gedeckt ist, da die Richtlinie sowohl den Mitgliedstaaten die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode als gleichwertige Alternativen zur Verfügung stellt und daher einerseits die Anwendung beider Methoden auch im Verhältnis zu ein und demselben Mitgliedstaat ermöglicht¹⁷⁹⁾ sowie andererseits das Heranziehen einer ausländischen Niedrigbesteuerung als Grundlage für die konkrete Methodenwahl gestattet¹⁸⁰⁾. Diese Deckung durch das sekundäre Gemeinschaftsrecht hindert freilich in einem zweiten Schritt nicht die Feststellung, dass der Methodenwechsel dem primären Gemeinschaftsrecht widerspricht: Denn solange nach § 10 Abs 1 KStG inländische Holdinggesellschaften mit ausschließlichen Passiveinkünften akzeptiert werden, kann bei ausländischen Gesellschaften nicht unter Berufung auf den niedrigeren Steuersatz im Ausland die Anwendung des – an § 10 Abs 1 KStG zu messenden – internationalen Schachtelpreiviliegs versagt und nach § 10 Abs 4 KStG zur Anrechnungsmethode gewechselt werden¹⁸¹⁾. Erst in einem dritten Schritt ist sodann zu überprüfen, ob der diskriminierende Methodenwechsel gem § 10 Abs 4 KStG als eine durch Art 1 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL akzeptierte und durch die Rsp des EuGH gedeckte Anti-Missbrauchsbestimmung gerechtfertigt werden kann: Wenngleich zwar § 10 Abs 4 KStG durchaus auch der Verhinderung der Steuerumgehung dient, wird diese generelle Missbrauchsvermutung nicht den strengen, auf den Einzelfall bezogenen Anforderungen des EuGH gerecht¹⁸²⁾. Solcherart wird § 10 Abs 4 KStG als gemeinschaftswidrig zu beurteilen sein¹⁸³⁾.

175) So UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04; aus dem Schrifttum etwa D. Aigner/G. Kofler, taxlex 2005, 49 (49 ff); G. Kofler/Toifl, ET 2005, 232 (232 ff mwN); Gudmundsson, Intertax 2006, 58 (74).

176) Zu Zl 2005/14/0020.

177) Zur Problemlage, wenn sich die Niedrigbesteuerung aus einer gemeinschaftsrechtlich genehmigten Beihilfe ergibt, siehe zuletzt G. Kofler, RdW 2005/859, 786 (786 ff mwN).

178) Siehe Toifl, RdW 2004/230, 250 (251); Polivanova-Rosenauer/Toifl, SWI 2004, 228 (237); Beiser, GesRZ 2003, 187 (197 f).

179) De Hosson, Intertax 1990, 414 (432); Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 270; Thömmes in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.4 Rz 15; Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 505.

180) Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 505; ebenso wohl Thömmes in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.4 Rz 15.

181) Dazu auf G. Kofler/Toifl, ET 2005, 232 (238 f mwN); siehe weiters auch Beiser, GesRZ 2003, 187 (197 f); allgemein in diese Richtung auch Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 505.

182) Siehe etwa EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, Slg 1997, I-4161, Leur-Bloem – Tz 44; EuGH 26. 9. 2000, C-478/98, Slg 2000, I-7587, Kommission/Belgien – Tz 45. Obwohl es in diesem Zusammenhang auch argumentierbar wäre, dass § 10 Abs 4 KStG lediglich eine widerlegbare Missbrauchsvermutung darstellt (so ausführlich G. Kofler, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 394 ff mwN), folgt zumindest die österreichische Finanzverwaltung dieser Ansicht nicht (Quantschnigg, ÖStZ 1995, 12 [13]; Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 9 [13 f]; Wiesner, SWI 1995, 127 [130]). Überdies würde auch eine solche Beweislastumkehrung *per se* einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstellen; vgl nur EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, Vestergaard – Tz 21; siehe auch Haslinger, SWI 2005, 170 (180).

183) Sofern man § 10 Abs 4 KStG auch auf Veräußerungsgewinne nach § 10 Abs 3 KStG für anwendbar erachtet (dazu jüngst befürwortend und mwN Haslinger, SWI 2005, 170 [170 f mwN]) könnte aufgrund der

2.5 Verbleibende Problembereiche

Österreich hat sich in den vergangenen Jahren zum gemeinschaftsrechtlichen „Musterschüler“ entwickelt. Anders als manche eher zurückhaltende Mitgliedstaaten¹⁸⁴⁾ ist Österreich den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts in den meisten Bereichen mit progressiven Ansätzen gefolgt, sodass sich im geltenden Ertragsteuerrecht wohl nur mehr in Randbereichen bedenkliche Steuerregime finden. Neben den bereits genannten Problemfeldern gehören dazu etwa die auf Auslandssachverhalte beschränkte Anwendung der Verrechnungspreisregeln des § 6 Z 6 EStG¹⁸⁵⁾, die Inlandsbezogenheit des Sonderausgabenabzugs von Versicherungsprämien nach § 18 Abs 1 Z 2 EStG¹⁸⁶⁾, die Inlandsvoraussetzung für die begünstigte Anschaffung junger Aktien nach § 18 Abs 1 Z 4 iVm Abs 3 Z 4 EStG¹⁸⁷⁾, das österreichische Besteuerungsregime für Beiträge an ausländischen Pensionskassen¹⁸⁸⁾ und das Erfordernis der Beschäftigung durch einen *inländischen* Betrieb für die Inanspruchnahme der Montagebegünstigung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG¹⁸⁹⁾.

IV. Ausblick

Die Rsp des EuGH hat in den vergangenen Jahren zu einer wahren Euphorie in der internationalen Steuerplanung geführt. Wenn man sich vor Augen hält, dass bis Mitte 2005 lediglich knapp 10 % der Fälle zu Ungunsten der StPfl entschieden wurden, überrascht dies freilich nicht¹⁹⁰⁾. In jüngerer Zeit scheint sich allerdings eine Trendwende abzuzeichnen: Wohl insb wegen der zunehmenden Komplexität der Fälle, deren Lösung auch

unter Experten umstritten ist, aber auch aufgrund einer starken Berücksichtigung der Interessen der nationalen Fisci durch den EuGH ist die „Erfolgsquote“ der StPfl auf etwa 40 % gesunken¹⁹¹⁾. Der EuGH scheint nunmehr nicht nur die Vergleichbarkeit von Situationen enger zu betrachten¹⁹²⁾ bzw den Rechtfertigungsspielraum der Mitgliedstaaten auszudehnen¹⁹³⁾, sondern ganz generell in Richtung einer ausgewogenen Gesamtbeurteilung unter Vermeidung von „Überbegünstigungen“ zu tendieren¹⁹⁴⁾ und auch vermehrt Aspekte aus seiner Grundfreiheitsprüfung auszuschließen, die sich letztlich auf bloße – nur durch positive Harmonisierung beseitigbare – Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zurückführen lassen¹⁹⁵⁾. Diese sich abzeichnende Tendenz macht die zukünftige Judikatur freilich schwer prognostizierbar. Es darf daher mit Spannung erwartet werden, wie sich der EuGH den großen offenen Fragenkomplexen nähern wird: Hier geht es zukünftig vor allem um den Einfluss von DBA auf die Grundfreiheitsprüfung¹⁹⁶⁾, die tatsächliche Reichweite der „*Erga Omnes*“-Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatssachverhalten¹⁹⁷⁾, die Einschränkung der Rückwirkung von budgetär besonders bedeutsamen EuGH-Urteilen¹⁹⁸⁾ sowie um die nach wie vor offene Bedeutung des Beschränkungsverbots (ieS) im direkten Steuerrecht, insb bei Fragen der unentlasteten Doppelbesteuerung¹⁹⁹⁾.

191) Von den 10 von Mitte 2005 bis März 2006 gefällten Entscheidungen sind immerhin 6 mehr oder weniger zuungunsten des StPfl oder nur mit starker Einschränkungen zugunsten der Mitgliedstaaten entschieden worden (dies sind EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*; EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*; EuGH 8. 9. 2005, C-512/03, *Blanckaert*; EuGH 27. 10. 2005, C-8/04, *Bujara*; EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, und EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hiltens-van der Heijden*).

192) Siehe zB EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D*; EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*.

193) So etwa in EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

194) Siehe etwa EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, *Slg* 2004, I-7477, *Manninen*.

195) Siehe etwa EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, *Slg* 1998, I-2793, *Gilly*; EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*, und EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hiltens-van der Heijden*.

196) Vgl die anhängigen Fälle in den Rs *ACT Group Litigation* (C-374/04), *Kerckhaert-Morres* (C-513/04), *Columbus Container Services* (C-298/05), *Denkavit II* (C-170/05) und *Amurta* (C-379/05); siehe auch bereits EuGH 19. 1. 2006, C-265/04, *Bouanich*.

197) Zu diesem Themenkreis sind aber mittlerweile mehrere Fälle anhängig: Rs *Fidium Finanz AG* (C-452/04), *Lasertec* (C-492/04), *Thin Cap Group Group Litigation* (C-524/04); *A* (C-101/05) und *A und B* (C-102/05), sowie *Holböck* (C-157/05); in der Rechtssache *van Hiltens-van der Heijden* (C-513/03) wurde hingegen der Drittstaatsaspekt weder vom Generalanwalt (Schlussanträge GA *Léger* 30. 6. 2005, C-513/03, *van Hiltens-van der Heijden - Tz 69*) noch vom EuGH (EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hiltens-van der Heijden*) behandelt.

198) Vgl die anhängigen Rs *Banca Popolare di Cremona* (C-475/03) und *Meilicke* (C-292/04).

199) Dazu jüngst auf G. Kofler, SWI 2006, 62 (62 ff).

- Steuerpflicht solcher Gewinne im rein nationalen Kontext eine *vertikalen Diskriminierung* diesbezüglich wohl nicht begründet werden; siehe dazu auch G. Kofler/Toifl, ET 2005, 232 (239). Allerdings könnte die Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs 4 KStG aus einer *Outbound-Meistbegünstigung* folgern (dazu oben III.1.3).
- 184) Siehe etwa den Bericht zur deutschen Situation bei Drüen/Kahler, StuW 2005, 171 (171 ff).
- 185) Dazu D. Aigner/G. Kofler, taxlex 2005, 6 (9).
- 186) Siehe Haunold/Tumpel/Widhalm, EUGSWI 2002, 546 (546 ff); diese Problematik wird allerdings durch Rz 463 LStR 2002 und VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0002, ÖStZ 1999, 505 entschärft, wonach EWR-Versicherungsunternehmen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland besitzen und daher Prämien an diese Versicherungen als Sonderausgaben abgezogen werden können.
- 187) Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2005, 97 (97 ff).
- 188) Dazu G. Kofler, ÖStZ 2003/874, 404 (407 ff).
- 189) Dies wurde unlängst vom UFS Feldkirch 5. 10. 2005, RV/0016-F/04, als Verstoß gegen Art 39 EG beurteilt.
- 190) Von den 50 bis Mitte 2005 ergangenen Entscheidungen zum Verhältnis zwischen dem direkten Steuerrecht und den Grundfreiheiten gingen lediglich 4 mehr oder weniger vollständig zugunsten der Mitgliedstaaten aus (dies sind EuGH 27. 9. 1988, 81/87, *Slg* 1988, 5483, *Daily Mail*; EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, *Slg* 1993, I-429, *Werner*; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, *Slg* 1998, I-2793, *Gilly*, und EuGH 14. 9. 1999, C-391/97, *Slg* 1999, I-5451, *Gschwind*).



Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunkt-mäßig mit Fragen des Internationalen und Europäischen Steuerrechts.

Publikationen des Autors:

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