

Georg Kofler*)

Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung wirklich am Ende?

IS THE *SCHUMACKER* CASE LAW REALLY AT AN END?

The European Court of Justice's 1995 *Schumacker* decision significantly changed the taxation of non-residents, particularly with regard to their personal and family circumstances. Twenty years ago, *Michael Lang* provocatively asked „Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende?“¹⁾ and clearly and exhaustively identified the shortcomings and fallacies of the *Schumacker* jurisprudence. Many of these remain today. Indeed, while the court has addressed some issues over the years, it has also undermined consistency and predictability.

I. Ausgangslage: Von *Schumacker* bis X

1. Primäre Pflicht des Wohnsitzstaates zur Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft“ des Steuerpflichtigen

Differenziert ein Steuersystem materiell zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, ist ein gewisses Spannungsverhältnis zu den unionsrechtlichen Grundfreiheiten vorprogrammiert.²⁾ Hinsichtlich der unionsrechtlich verstandenen „Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands“³⁾ hat der EuGH seit dem 1995 ergangenen Urteil in der Rs *Schumacker*⁴⁾ seine ständige Rechtsprechung auf den Grundsatz gestützt, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre persönliche Leistungsfähigkeit im Steuerrecht in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden⁵⁾ und es daher – etwa im Unterschied zu sozialen Begünstigungen⁶⁾ – zulässig ist, dass der Quellenstaat⁷⁾ diese Umstände eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt und ihm daher insbesondere persönliche und familienbezogene Steuerbegünstigungen nicht gewährt.⁸⁾ Vielmehr ist es

*) Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler ist Professor für Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

¹⁾ *Lang*, Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende? RIW 2005, 336 (336 ff.).

²⁾ Ein umfassender, 1979 vorgelegter Harmonisierungsvorstoß der Europäischen Kommission zur Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer blieb erfolglos und wurde 1992 zurückgezogen (Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft, KOM(79) 737 [26. 1. 1980]; dazu auch Pkt VII.4.). Grundfreiheitsrechtliche Probleme entstehen freilich nur dann, wenn beschränkt Steuerpflichtige nicht ohnehin systematisch günstiger besteuert werden, also das Besteuerungssystem Gebietsfremde „nicht insgesamt benachteiligt“; siehe zu einer solchen Konstellation EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13, und zur Reichweite dieser Entscheidung die Anmerkung von *Petersen*, ISR 2016, 58 (58 ff.).

³⁾ Zu dieser Formulierung bereits EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 33, und zur inhaltlichen Auffüllung sogleich Pkt III.

⁴⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93.

⁵⁾ Fundamental kritisch mwN *Lang*, RIW 2005, 336 (343 f.).

⁶⁾ Siehe etwa zur deutschen Altersvorsorgezulage, die an die unbeschränkte Steuerpflicht geknüpft war, EuGH 10. 9. 2009, *Kommission/Deutschland*, C-269/07 (im Hinblick auf Art 7 Abs 2 der nunmehrigen Verordnung [EU] 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. 4. 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union, ABl L 141 vom 27. 5. 2011, S 1).

⁷⁾ Während etwa in *Schumacker* noch fallbezogen vom „Beschäftigungsstaat“ die Rede war (EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 36), hat der EuGH später klargestellt, dass ganz allgemein „ein Mitgliedstaat gemeint ist, der zur Besteuerung der gesamten oder eines Teils der Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Tätigkeit befugt ist, gleichviel, wo die Tätigkeit, die diese Einkünfte erzeugt, konkret ausgeführt wird“ (EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 45).

⁸⁾ Siehe EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 31 ff.; 11. 8. 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rn 18; 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94, Rn 41; 12. 5. 1998, *Gilly*, C-336/96, Rn 49 ff.; 14. 9. 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rn 23 ff.; 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rn 44; 1. 7. 2014, *Wallentin*, C-169/03, Rn 15 ff.; 5. 7. 2005, *D*, C-376/03, Rn 26 ff.; 9. 11. 2006, *Turpeinen*, C-520/04, Rn 26 ff.; 18. 7. 2007, *Lakebrink*, C-182/06, Rn 27 ff.; 16. 10. 2008, *Renneberg*, C-527/06, Rn 59 ff.; 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10, Rn 49 ff.; 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 22 ff.; 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 30 ff.; 10. 3. 2022,

grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates, für die volle Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu sorgen, insbesondere weil dort regelmäßig der Schwerpunkt der Gesamteinkünfte liege, der Wohnsitzstaat die persönliche Steuerkraft besser beurteilen könne und dieser Grundgedanke auch dem Abkommensrecht zugrunde liege.⁹⁾ Sofern also der Wohnsitzstaat die in seinem Recht vorgesehenen Abzüge und Begünstigungen zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse „seines“ Steuerpflichtigen (vollständig) gewähren kann, trifft korrespondierend den Quellenstaat ungeachtet der absoluten oder relativen Einkommensverteilung keine unionsrechtliche Berücksichtigungspflicht.¹⁰⁾ Von dieser Sichtweise ist der EuGH auch angesichts des seither massiv erweiterten (automatischen) Informationsaustauschs zwischen den Mitgliedstaaten bisher nicht abgewichen.

Der EuGH hat dementsprechend auch eine prinzipielle grundfreiheitsrechtliche Pflicht zur vollständigen Gewährung dieser Vorteile im Wohnsitzstaat abgeleitet¹¹⁾ und damit insbesondere eine proratarische Aufteilung der persönlichen Abzüge auf die verschiedenen Staaten der Einkünfteerzielung im Sinne einer fraktionierten Besteuerung abgelehnt.¹²⁾ Der Wohnsitzstaat darf aber „von einem anderen Besteuerungsmitgliedstaat möglicherweise gewährte Steuervergünstigungen berücksichtigen“, freilich unter dem Vorbehalt, dass letztlich die „gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird“. ¹³⁾ Der Wohnsitzstaat wird solcherart (partiell) entlastet, „wenn der Beschäftigungsstaat, in dem ein Teil der Einkünfte bezogen wird, derartige Vergünstigungen entweder auf freiwilliger Basis oder auf Grundlage eines bilateralen Abkommens gewährt“. ¹⁴⁾ So könnte beispielsweise in einem DBA überhaupt eine proportionale Aufteilung der Begünstigungsgewährung je nach relativem Anteil der beiden Vertragsstaaten an den Gesamteinkünften des Steuerpflichtigen vorgesehen werden. ¹⁵⁾ Im Übrigen ist aber Voraussetzung, dass zwischen der nationalen Steuerregelung im Wohnsitzstaat, die eine Vergünstigung beschränkt bzw ausschließt, und der im Beschäftigungsstaat gewährten Vergünstigung für die dort zu steuernden Einkünfte eine wechsel-

Kommission/Belgien, C-60/21, Rn 19 ff. Keine klassischen *Schumacker*-Fälle waren EuGH 16. 5. 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, und EuGH 25. 1. 2007, *Meindl*, C-329/05 (jeweils zur Zusammenveranlagung eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Mitgliedstaat lebenden Ehegattin).

⁹⁾ Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 32; 12. 12. 2002, *De Groot*, C-385/00, Rn 89 ff; 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 43; für einen kritischen Literaturüberblick zu dieser Argumentation des EuGH siehe zB *Niessen*, *Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances*, EC Tax Review 2015, 185 (194).

¹⁰⁾ Siehe *Lachmayer/Pfau*, *Abgehen von der Schumacker-Doktrin: Führt die Rechtssache X, C-283/15, zu einem Paradigmenwechsel?* SWI 2016, 555 (557, FN 13), mit folgendem Beispiel: „Erzielt der Steuerpflichtige zB insgesamt ein Einkommen von 10 Mio Euro, wovon 9,5 Mio Euro auf eine Tätigkeit im Beschäftigungsstaat und 500.000 Euro auf eine Tätigkeit im Wohnsitzstaat entfallen, wird in derartigen Fällen ausschließlich der Wohnsitzstaat nach der Grundregel die persönlichen Umstände und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen, auch wenn dieser sein Einkommen (relativ betrachtet; 95 % zu 5 %) fast ausschließlich im Beschäftigungsstaat erzielt.“

¹¹⁾ EuGH 12. 12. 2002, *De Groot*, C-385/00; 28. 2. 2013, *Beker und Beker*, C-168/11; 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12; 22. 6. 2017, *Bechtel*, C-20/16; 14. 3. 2019, *Jacob und Lennertz*, C-174/18; 15. 7. 2021, *BJ*, C-241/20.

¹²⁾ Siehe für diesen Alternativvorschlag einer fraktionierten Besteuerung („fractional taxation“) nur *Wattel*, *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances*, ET 2000, 210 (210 ff); *van Raad*, *Non-Discriminatory Income Taxation of Non-Resident Taxpayers by Member States of the European Union: A Proposal*, 26 *Brook. J. Int'l L* 2001-2001, 1481 (1490 ff); siehe ausführlich auch *Niessen*, *EC Tax Review* 2015, 185 (198 ff).

¹³⁾ EuGH 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 79.

¹⁴⁾ Siehe zB BFH 5. 11. 2019, X R 23/17; FG Düsseldorf 21. 10. 2021, 9 K 1517/20 E; siehe auch EuGH 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 69; 12. 12. 2002, *De Groot*, C-385/00, Rn 100 („auch außerhalb irgendeiner Übereinkunft“).

¹⁵⁾ Dazu EuGH 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 69 und Rn 72; weiters *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 568 ff; *Peeters*, *Kieback: When Schumacker Emigrates ...*, EC Tax Review 2016, 58 (66); siehe auch mit konkreten Beispielen *Niessen*, *Proportional Granting of Personal and Family Allowances Following AG Opinion in X v. Staatssecretaris van Financiën* (Case C-283/15), ET 2017, 99 (101).

seitige Beziehung besteht.¹⁶⁾ Diese mögliche Entlastung des Wohnsitzstaates ist damit im Grunde auf konkret korrespondierende, in beiden Rechtsordnungen vorgesehene Begünstigungen (zB den Abzug der Vorsorgeaufwendungen) verengt und schließt eine „Pauschalabwägung“ unterschiedlicher Begünstigungen aus.¹⁷⁾ Insofern betrachtet der EuGH allfällige faktische Mehrfachbegünstigungen auch als bloße Disparität,¹⁸⁾ wohingegen die ausschließliche und vollständige Berücksichtigungspflicht im Wohnsitzstaat zumindest eine systematische Mehrfachbegünstigung ausschließen soll.¹⁹⁾

2. Ausnahmsweise Verpflichtung des Quellenstaates zur (aliquoten) Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft“ des Steuerpflichtigen

Es verbleiben in dieser Logik somit insbesondere jene Fälle, in denen einerseits der Wohnsitzstaat seine personen- und familienbezogenen Vergünstigungen faktisch wegen eines – in der Regel aufgrund abkommensrechtlicher Befreiung der Auslandseinkünfte²⁰⁾ – geringen Einkommens oder „*Steuersubstrats*“ nicht gewähren kann und andererseits der Quellenstaat diese seinen eigenen Gebietsansässigen vorbehält. Insofern besteht am Ausgangspunkt ein (faktischer) negativer Kompetenzkonflikt. Allerdings werden nach der Judikatur Gebietsfremde und Gebietsansässige auch im Hinblick auf die persönlichen und familiären Verhältnisse im Quellenstaat vergleichbar, wenn es sonst zur (faktischen) Nichtberücksichtigung der personen- und familienbezogenen Umstände käme. Die Schwelle dieses „Vergleichbarwerdens“ im Quellenstaat und der daraus folgenden Berücksichtigungsverpflichtung des Quellenstaates beruhte in der klassischen *Schumacker*-Doktrin auf zwei (scheinbar) kumulativen Kriterien: Erstens durfte der gebietsfremde Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte haben, sodass sein Wohnsitzstaat ihm die personen- und familienbezogenen Begünstigungen (faktisch) nicht gewähren konnte, und zweitens musste sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen (90%-Grenze)²¹⁾ aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezogen werden.²²⁾ Diese Kriterienkumulation und speziell auch das Abstellen darauf, dass das Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit „im Beschäftigungsstaat“²³⁾ – also einem einzigen anderen Mitgliedstaat – stammt, gab auch den wesentlichen Anlass zur Kritik an der Schwarz-Weiß-Betrachtung in der *Schumacker*-Rechtsprechung.²⁴⁾ In der Tat hat die Einkommensverteilung auf einen oder mehrere Quellenstaaten nämlich

¹⁶⁾ EuGH 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 73; 22. 6. 2017, *Bechtel*, C-20/16, Rn 74; BFH 16. 9. 2015, I R 62/13; 5. 11. 2019, X R 23/17.

¹⁷⁾ Ebenso *de Groot*, Case X (C-283/15) and the Myth of ‘Schumacker’s 90% Rule’, *Intertax* 2017, 567 (574).

¹⁸⁾ EuGH 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 78; kritisch dazu *Nielsen*, *EC Tax Review* 2015, 185 (192 ff).

¹⁹⁾ Siehe *Peeters*, *Mobility of EU Citizens and Family Taxation: A Hard to Reconcile Combination*, *EC Tax Review* 2014, 118 (118 ff).

²⁰⁾ Dazu und zum Außerachtlassen des Progressionsvorbehalts siehe *Lang*, *RIW* 2005, 336 (340).

²¹⁾ Als Richtwert wurden dafür etwa in Österreich und Deutschland „zumindest 90 %“ herangezogen, was auch der EuGH zu akzeptieren schien; EuGH 14. 9. 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rn 28; 5. 7. 2005, *D*, C-376/03, Rn 30. Siehe zu dieser 90%-Grenze auch *European Commission*, *Commission Expert Group „Platform for Tax Good Governance“*, *Tax in an Increasingly Mobile Working Environment*, TAXUD.D.2.002/AR (7. 10. 2021) 6. Für eine 75%-Grenze siehe Art 2 Abs 2 Empfehlung 94/79/EG der Kommission vom 21. 12. 1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden, ABl L 39 vom 10. 2. 1994, S 22 ff.

²²⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 36.

²³⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 36; siehe zB auch EuGH 12. 12. 2002, *De Groot*, C-385/00, Rn 99 („*Tätigkeit [...] die er in diesem Staat ausübt*“); 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10, Rn 52 („*Tätigkeit [...], die er im Beschäftigungsstaat ausübt*“); 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 25 („*Tätigkeit [...], die er im Beschäftigungsmitgliedstaat ausübt*“); 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 44 („*aus einer in diesem Staat ausgeübten Tätigkeit*“).

²⁴⁾ Siehe zur fraktionierten Besteuerung etwa *Nielsen*, *EC Tax Review* 2015, 185 (195); *Bammens*, *Free movement of citizens and family taxation*, in *Panayir/Haslehner/Traversa*, *Research Handbook on European Union Tax Law* (2020) 163 (172 f).

einerseits keinen Einfluss auf die Fähigkeit des Wohnsitzstaates, die persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen,²⁵⁾ andererseits übt ein Steuerpflichtiger seine Grundfreiheiten womöglich sogar „intensiver“ aus, wenn er in mehreren Quellenstaaten Einkünfte erzielt.²⁶⁾

Offen war daher insbesondere die Behandlung von Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige seine Einkünfte nicht in einem einzigen „*Beschäftigungsstaat*“, sondern in mehreren Mitgliedstaaten erzielt, aber in keinem die Einkommensschwelle (zB 90 %) erreicht und auch im Wohnsitzstaat nicht genügend Steuersubstrat zur vollen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse besteht. Diese Problematik wurde nachfolgend in der Rs X gelöst: Während nämlich der Zwei-Kriterien-Test zB noch in der Rs *Imfeld and Garcet*²⁷⁾ zum Ausdruck kam, ist der EuGH zunächst andeutungsweise in der Rs *Kieback*²⁸⁾ von ihm abgerückt und hat schließlich in der Rs *X*²⁹⁾ im Jahr 2017 das zweitgenannte Kriterium der Einkommensschwelle vollständig aufgegeben.³⁰⁾ So hat der EuGH in der Rs X lediglich darauf abgestellt, ob der Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen (Spanien) diesem die personen- oder familienbezogenen Vorteile (faktisch) gewähren kann (und zwar unabhängig davon, wo der Steuerpflichtige sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen erzielt). Entscheidend ist nur, „*dass es einem Staat wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte nicht möglich ist, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen*“ (was konkret in Spanien nicht der Fall war), „*während eine solche Berücksichtigung anderswo aufgrund ausreichender Einkünfte möglich ist*“. Daran ändere auch „*der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger den wesentlichen Teil seiner Einkünfte nicht in einem, sondern in mehreren anderen Staaten als seinem Wohnstaat erzielt*“ (60 % in den Niederlanden und 40 % in der Schweiz), nichts.³¹⁾ So sei im Ergebnis ein Einklang zwischen der Notwendigkeit der Verhinderung einer Vorteilsakkumulation einerseits und einer Berücksichtigung der gesamten persönlichen und familiären Situation herzustellen. Dementsprechend könne auch mehrere Quellenstaaten die Verpflichtung zur – jeweils proportionalen (also 60 % in den Niederlanden), nicht aber vollen – Gewährung personen- und familienbezogener Begünstigungen treffen, soweit sie der jeweilige Quellenstaat nach seinem Recht gewährt. Diese sind „*im Verhältnis zu den in den Tätigkeitsmitgliedstaaten jeweils erzielten Anteilen der betreffenden Einkünfte*“ zu berücksichtigen, wobei es dem Steuerpflichtigen obliegt, „*den zuständigen nationalen Verwaltungen alle Informationen zu seinen Welteinkünften zukommen zu lassen, die es ihnen erlauben, dieses Verhältnis zu bestimmen*“. ³²⁾ Dieses

²⁵⁾ Siehe auch *Schmid-Heß*, Die Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung durch das Urteil des EuGH v. 9.2.2017 in der Rechtssache X, C-283/15, IStR 2017, 549 (552).

²⁶⁾ Siehe auch Schlussanträge GA Wathelet 7. 9. 2016, X, C-283/15, Rn 53.

²⁷⁾ EuGH 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12, Rn 44: „*Die Verpflichtung, die persönliche und familiäre Situation zu berücksichtigen, kann den Beschäftigungsmitgliedstaat nämlich nur dann treffen, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes oder fast sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen aus einer in diesem Staat ausgeübten Tätigkeit erzielt und in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, so dass dieser nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation ergeben.*“

²⁸⁾ Siehe EuGH 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 24 f („insbesondere“).

²⁹⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15.

³⁰⁾ Siehe dazu ausführlich *Nielsen*, ET 2017, 99 (99 ff); *de Groot*, Intertax 2017, 567 (567 ff); *Schmid-Heß*, IStR 2017, 549 (549 ff); *Cerioni*, X v Staatssecretaris van Financiën: A step forward in a proper application of the ability-to-pay principle in cross-border situations? BTR 2017, 162 (162 ff); *Nielsen*, Pro Rata Deduction of Negative Income from Income Received in Each Member State, ET 2018, 116 (116 ff); *CFE ECJ Task Force*, Opinion Statement ECJ-TF 4/2017 on the decision of 9 February 2017 of the Court of Justice of the EU in Case C-283/15, X (“pro-rata personal deductions”), concerning personal and family tax benefits in multi-state situations, ET 2018, 163 (169 ff). Siehe im Vorfeld der Entscheidung bereits *Kemmeren*, The Netherlands I: Personal Circumstances of a Non-Resident Taxpayer with income from the Netherlands and Switzerland (Case C-283/15 [X.]), in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck*, CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2015 (2016) 121 (121 ff); *Lachmayer/Pfau*, SWI 2016, 555 (555 ff).

³¹⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 42.

³²⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 48 f.

Verhältnis zwischen Gesamt- und Quelleneinkünften ist auch dann relevant, wenn Einkünfte nicht nur in Mitgliedstaaten, sondern auch in Drittstaaten (40 % in der Schweiz) erzielt werden, gleichgültig ob diese „ihren“ Anteil faktisch berücksichtigen.³³⁾

II. Persönlicher Anwendungsbereich: EU- und EWR-Grundfreiheiten und Freizügigkeitsabkommen

Diese *Schumacker*- und *X*-Doktrin zur (bloß) ausnahmsweisen Vergleichbarkeit von Nichtansässigen und Ansässigen im Hinblick auf die subjektive („*persönliche*“) Leistungsfähigkeit natürlicher Personen ist nicht nur im Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 45 AEUV)³⁴⁾ maßgebend, sondern auch in jenem der Niederlassungsfreiheit (Art 49 AEUV),³⁵⁾ der Dienstleistungsfreiheit (Art 56 AEUV)³⁶⁾ und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 AEUV),³⁷⁾ und schließlich auch im Rahmen der allgemeinen Freizügigkeit (Art 21 AEUV).³⁸⁾ Sie erstreckt sich über die Einkommensteuer hinaus etwa auch auf die Vermögenssteuer.³⁹⁾ Darüber hinaus ist (zumindest) die klassische *Schumacker*-Rechtsprechung auch im Anwendungsbereich des EWR-Abkommens⁴⁰⁾ und des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz⁴¹⁾ relevant.⁴²⁾

III. Objektiver Anwendungsbereich: Die „Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands“

1. Berücksichtigung der „persönlichen Lage und seines Familienstands“ (subjektives Nettoprinzip)

Die Reichweite der *Schumacker*-Doktrin ist auch nach 30 Jahren noch nicht gänzlich geklärt, zumal die relevante „*Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands*“⁴³⁾ nur schwer eindeutig ab-

³³⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 50 ff.

³⁴⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93; 14. 9. 1999, *Gschwind*, C-391/97; 1. 7. 2014, *Wallentin*, C-169/03; 18. 7. 2007, *Lakebrink*, C-182/06; 16. 10. 2008, *Renneberg*, C-527/06; 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10; 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14. Siehe auch Art 1 Abs 1 Verordnung (EU) 492/2011.

³⁵⁾ EuGH 11. 8. 1995, *Wielockx*, C-80/94; 9. 2. 2017, X, C-283/15; siehe auch EuGH 27. 6. 1996, *Asscher*, C-107/94.

³⁶⁾ EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01.

³⁷⁾ EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03.

³⁸⁾ EuGH 9. 11. 2006, *Turpeinen*, C-520/04.

³⁹⁾ EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03.

⁴⁰⁾ EuGH 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10; 10. 3. 2022, *Kommission/Belgien*, C-60/21, Rn 35; EFTA-GH 27. 6. 2014, *Gunnarsson*, E-26/13; 4. 7. 2023, *RS*, E-11/22. Siehe für Liechtenstein zB auch StGH 1. 9. 2020, StGH 2019/095.

⁴¹⁾ EuGH 28. 2. 2013, *Ettwein*, C-425/11, und dazu *CFE ECJ Task Force*, Opinion Statement ECJ-TF 4/2013 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in case C-425/11, Katja Ettwein, concerning personal tax benefits in Germany, ET 2014, 87 (87 ff). Siehe aus Schweizer Sicht insbesondere BGer 26. 1. 2010, 2C.319/2009 und 2C.321/2009, und dazu zB *Oesterheld*, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, IFF Forum für Steuerrecht 2010, 211 (211 ff); *Jud/Rufener* in *Zweifel/Beusch*, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Vor Art 83-101 DBG Rn 84 ff.

⁴²⁾ Es bleibt abzuwarten, ob die vom EuGH in der Rs X entwickelten Grundsätze einer proportionalen Berücksichtigungspflicht im Quellenstaat auch auf die Grundfreiheiten des EWR-Abkommens übertragen werden (dazu allgemein und speziell im Hinblick auf Art 6 EWRA etwa *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Gliedstaatliche Einkommensteuer-Zuschläge mit Wohnsitzanknüpfung im EU-/EWR-Recht, StuW 2023, 345 [346 ff]). Zuletzt fokussierte der EFTA-Gerichtshof weiterhin zentral auf die Situation im Quellenstaat: „*Allerdings befindet sich der gebietsfremde Steuerpflichtige – ob er nun als Arbeitnehmer oder Selbständiger tätig ist –, der seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation wie der in diesem Staat Ansässige, der dort die gleiche Tätigkeit ausübt. Beide werden nur in diesem Staat besteuert, und die Bemessungsgrundlage für ihre Steuer ist dieselbe [...]*.“ (EFTA-GH 4. 7. 2023, RS, E-11/22, Rn 33).

⁴³⁾ So EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 33. Bisweilen spricht der EuGH auch von der „*persönliche[n] Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergibt*“; siehe etwa EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13, Rn 31.

grenzbar ist und sich vielfach in einem „Graubereich“ zwischen nicht harmonisiertem Steuerrecht, zumindest koordiniertem Sozialrecht⁴⁴⁾ (zB hinsichtlich der Familienleistungen) und sonstigen sozial- und gesellschaftspolitischen Fördermaßnahmen bewegt.⁴⁵⁾ Relativ klar scheint zunächst, dass sie sich im Wesentlichen auf – bemessungsgrundlagen- und tarifbezogene – Elemente der Berücksichtigung der subjektiven („persönlichen“) Leistungsfähigkeit natürlicher Personen bezieht, also etwa um Abzugspositionen oder Tarifbegünstigungen, die nicht mit der Einnahmenerzielung zusammenhängen. Dies zeigen insbesondere die „Anwendungsfälle“ im Hinblick auf die Versagung des Ehegattensplittings (*Schumacker, Gschwind*),⁴⁶⁾ den höheren Steuersatz für Pensionseinkommen beschränkter Steuerpflichtiger (*Turpeinen*),⁴⁷⁾ die Versagung des tariflichen Grundfreibetrags (*Wallentin, Gerritse, Kommission/Estland*)⁴⁸⁾ oder von verschiedenen Steuerfreibeträgen (*D, Kommission/Estland, Jacob und Lennertz, BJ*),⁴⁹⁾ die Nichtberücksichtigung von Unterhaltszahlungen (*De Groot*)⁵⁰⁾ oder Kinderlasten (*Imfeld & Garcet*),⁵¹⁾ den Ausschluss des Abzugs von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (*Beker und Beker*),⁵²⁾ von Kreditzinsen für einen Wohnbaukredit (*Hirvonen*)⁵³⁾ oder von Beiträgen zur Kranken- und Altersvorsorgeversicherung (*Bechtel*).⁵⁴⁾ Der EuGH wertet diese steuerlichen Begünstigungen jeweils unionsrechtlich (ob sie also beispielsweise als Freistellung des Existenzminimums einer „sozialen Zielsetzung“ dienen),⁵⁵⁾ ohne freilich diese Wertungskriterien abstrakt offenzulegen.⁵⁶⁾

2. Berücksichtigung der (sonstigen) „Gesamtsteuerkraft“ (insbesondere Verluste)

Der EuGH hat diese Überlegungen allerdings auch auf Verluste und die Rechtsfolgen der negativen Progressivität (*Lakebrink*)⁵⁷⁾ und die Minderung der Bemessungsgrundlage (*Renneberg, Kieback, X*)⁵⁸⁾ ausgedehnt, was aus der Perspektive des Territorialitätsprinzips durchaus auf Kritik gestoßen ist.⁵⁹⁾ So lassen sich zwar die in den Rs *Renne-*

⁴⁴⁾ Siehe zB die Verordnung (EWG) 1408/71 des Rates vom 14. 6. 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, ABl L 149 vom 5. 7. 1971, S 2, und die Verordnung (EG) 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. 4. 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, ABl L 166 vom 30. 4. 2004, S 1.

⁴⁵⁾ Für eine breitere Betrachtung der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung von grenzüberschreitend Tätigen siehe *Nielsen*, *Frontier Workers' Tax and Social Security Status in Europe*, ITAXS 10/2022 (2022).

⁴⁶⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93; 14. 9. 1999, *Gschwind*, C-391/97; siehe auch EuGH 16. 5. 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, und EuGH 25. 1. 2007, *Meindl*, C-329/05.

⁴⁷⁾ EuGH 9. 11. 2006, *Turpeinen*, C-520/04.

⁴⁸⁾ EuGH 1. 7. 2014, *Wallentin*, C-169/03; 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01; 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10.

⁴⁹⁾ EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03, Rn 24 ff (vermögensteuerlicher Freibetrag); 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10 (Steuerfreibetrag für Altersrenten); 14. 3. 2019, *Jacob und Lennertz*, C-174/18; 15. 7. 2021, *BJ*, C-241/20 (Steuerfreibeträge und Ermäßigungen für langfristiges Sparen und Ausgaben zur Energieeinsparung).

⁵⁰⁾ EuGH 12. 12. 2002, *De Groot*, C-385/00.

⁵¹⁾ EuGH 12. 12. 2013, *Imfeld & Garcet*, C-303/12.

⁵²⁾ EuGH 28. 2. 2013, *Beker und Beker*, C-168/11.

⁵³⁾ EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13.

⁵⁴⁾ EuGH 22. 6. 2017, *Bechtel*, C-20/16.

⁵⁵⁾ So zB ausdrücklich zum Grundfreibetrag EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rn 48; 1. 7. 2014, *Wallentin*, C-169/03, Rn 19.

⁵⁶⁾ Siehe zB EuGH 6. 7. 2006, *Conijn*, C-346/04, Rn 21 ff (zu Steuerberatungskosten, die vom nationalen Recht nicht als Betriebsausgaben, sondern als Sonderausgaben qualifiziert wurden). Dazu auch *Cordeuener*, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003, IStR 2004, 109 (110); *Lang*, RIW 2005, 336 (341 ff); *Schmid-Heß*, IStR 2017, 549 (550).

⁵⁷⁾ EuGH 18. 7. 2007, *Lakebrink*, C-182/06.

⁵⁸⁾ EuGH 16. 10. 2008, *Renneberg*, C-527/06; 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14; 9. 2. 2017, *X*, C-283/15; siehe zB auch *Bammens*, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law* (2012) Kap 14.2.1.2.2. und 14.2.1.2.3.

⁵⁹⁾ Siehe zB *Meussen*, *Renneberg*: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling, ET 2009, 185 (185 bis 188).

berg, Kieback und X gegenständlichen negativen Mieteinkünfte (zB Zinskosten etc) aus selbstgenutzten Eigenheimen im Wohnsitzstaat gleichermaßen als inhärent persönliche Steuervorteile verstehen, die der Quellenstaat nach seinem Recht vorsieht.⁶⁰⁾ Doch scheint Lakebrink dies auch auf „echte“ Verluste (konkret aus der Vermietung einer Immobilie) als Komponente der Gesamtsteuerkraft übertragen zu wollen, wenn der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen nicht in der Lage ist, diese im fraglichen Steuerjahr zu berücksichtigen.⁶¹⁾ Auch im Hinblick auf die nachfolgend zu erörternde Vergleichbarkeitsschwelle bedeutet dies einerseits, dass ein Verlust im Ansässigkeitsstaat regelmäßig zu einer Schumacker-Situation im Quellenstaat führt (zumal dort dann keine Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen erfolgen kann), andererseits der Quellenstaat aber typischerweise auch zur sofortigen⁶²⁾ Verlustberücksichtigung verpflichtet sein wird (wenn eine Verlustverrechnung auch im nationalen Recht des Quellenstaates vorgesehen ist).⁶³⁾ Der österreichische VwGH hat sich dieser Rechtsprechung des EuGH zur Verlustereinnahmeverpflichtung im Lichte des § 2 Abs 8 EStG deutlich angeschlossen,⁶⁴⁾ wohingegen etwa in Deutschland diese Schlussfolgerung noch abgelehnt wird.⁶⁵⁾ Der Quellenstaat kann freilich einen Nachversteuerungsmechanismus für den Fall der Rückkehr in die „Gewinnzone“ in zukünftigen Steuerjahren vorsehen.⁶⁶⁾

Speziell für „echte“ Verluste wird hier eine Bruchstelle in der Judikatur des EuGH sichtbar. So bleibt nämlich eine notwendige Linie zu den einkommensbezogenen Aufwendungen („mit den Einkünften einer beschränkt steuerpflichtigen Person unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben“)⁶⁷⁾ zu ziehen: Ist nämlich wie etwa in den Rs *Gerritse*,⁶⁸⁾ *Bouanich*⁶⁹⁾ und *Scorpio*⁷⁰⁾ die objektive Leistungsfähigkeit betroffen, steht die grundfreiheitsrelevante Vergleichbarkeit der Situationen dann zweifelsfrei fest, wenn der Quellenstaat seine Steuerhoheit über die entsprechenden Einnahmen ausübt. In der Tat würde hier die Anwendung der Schumacker-Doktrin zu einer weitreichenden Versagung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Quellenstaat in Abhängigkeit von der faktischen Berücksichtigungsfähigkeit im Ansässigkeitsstaat führen – eine Position, die vom EuGH zu Recht deutlich abgelehnt wurde.⁷¹⁾ Vielmehr ist „eine beschränkt steuerpflichtige Person bei Ausgaben wie den mit einer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat zusammenhängenden Betriebsausgaben genauso wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Person zu behandeln“. ⁷²⁾ Umgekehrt hat aber der Quellenstaat keine Verpflichtung, die nicht mit seinen Quellen in Zusammenhang stehenden Auf-

⁶⁰⁾ So auch EuGH 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 19.

⁶¹⁾ Siehe zB EuGH 18. 7. 2007, *Lakebrink*, C-182/06, Rn 34, und weiters etwa Schlussanträge GA Mengozzi 29. 3. 2007, *Lakebrink*, C-182/06, Rn 35 f (zur Anwendung der Schumacker-Logik „nicht nur in Bezug auf die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen, die im Zusammenhang mit seiner persönlichen Lage und seinem Familienstand stehen, sondern auch im Hinblick auf sämtliche Gesichtspunkte seiner gesamten Steuerkraft, die bei der Zubilligung steuerlicher Erleichterungen an den Gebietsansässigen von Belang sind, gleichzustellen“).

⁶²⁾ Zur Ablehnung einer diesbezüglichen Analogie zur Rechtsprechung zu finalen Verlusten siehe Schlussanträge GA Wathelet 7. 9. 2016, X, C-283/15, Rn 76 ff.

⁶³⁾ Siehe zB VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201.

⁶⁴⁾ VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201; dazu und zu den Aspekten der Nachversteuerung insbesondere Rz 10 LStR. Siehe zuvor zu diesem Themenkreis mwN Aigner/Kofler, Grenzen der grenzenlosen Verlustverwertung, in *BMF/JKU*, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 17 (25 ff).

⁶⁵⁾ So aufgrund der Nichtberücksichtigung ausländischer positiver Einkünfte zB Tiede in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG (300. Lfg, 2020) § 1 Anm 8; anderer Ansicht Schmid-Heß, IStR 2017, 549 (553).

⁶⁶⁾ Siehe Pkt VI.; dazu auch bereits Aigner/Kofler in *BMF/JKU*, GS Quantschnigg, 17 (25 ff).

⁶⁷⁾ Siehe zum Begrifflichen etwa EuGH 6. 7. 2006, *Conijn*, C-346/04, Rn 20.

⁶⁸⁾ EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01.

⁶⁹⁾ EuGH 19. 1. 2006, *Bouanich*, C-265/04.

⁷⁰⁾ EuGH 3. 10. 2006, *Scorpio*, C-290/04.

⁷¹⁾ Siehe auch Monsenego, Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market (2012) Kap 5.3.2.3.

⁷²⁾ EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rn 27; 6. 7. 2006, *Conijn*, C-346/04, Rn 20.

wendungen zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zuzulassen.⁷³⁾ Da aber Verluste im Wohnsitzstaat daraus resultieren, dass die Aufwendungen die Einnahmen übersteigen, besteht spätestens an dieser Stelle ein logischer Bruch zwischen diesen beiden Rechtsprechungslinien zum Umfang der Berücksichtigungspflichten des Quellenstaates von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten einerseits und Verlusten andererseits. Der EuGH scheint davon freilich nicht beeindruckt zu sein, sondern hat umgekehrt in den Rs *Sofina*⁷⁴⁾ und *Credit Suisse Securities*⁷⁵⁾ für Verluste im Ansässigkeitsstaat wohl allgemein und auch für Körperschaften, deren Besteuerung naturgemäß keine Fragen der subjektiven Leistungsfähigkeit aufwirft, eine grundfreiheitsrechtliche Berücksichtigungspflicht im Quellenstaat eingefordert, sofern dieser in Inlandsfällen eine Verlustverrechnung vorsieht.⁷⁶⁾

IV. „Vergleichbarkeitsschwelle“: Keine Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft“ im Wohnsitzstaat „wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte“

1. Mangelnde „Einkünfte“ oder „Steuerlast“ im Wohnsitzstaat

Nach der Rs *X* ist die entscheidende „Einstiegsschwelle“ in die *Schumacker*-Situation somit, dass es dem Wohnsitzstaat „wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte nicht möglich ist, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, während eine solche Berücksichtigung anderswo aufgrund ausreichender Einkünfte möglich ist“.⁷⁷⁾ In der Rs *Schumacker* rekurrierte der EuGH darauf, dass „die Steuerlast“ im Wohnsitzstaat „nicht ausreicht, um die Berücksichtigung dieser Umstände zuzulassen“.⁷⁸⁾ Dieser unterschiedliche Fokus – „Einkünfte“ einerseits, „Steuerlast“ andererseits – zeigt bereits das Spannungsfeld einer Vermengung von bemessungsgrundlagen- und tarifbezogenen Begünstigungen.

Das weitere klassische *Schumacker*-Kriterium, wonach der Steuerpflichtige sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen (zB 90 %) aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat beziehen musste,⁷⁹⁾ erweist sich damit als bloßer sachverhaltsbezogener Beispielfall. Das Einstiegskriterium des mangelnden Steuersubstrats im Wohnsitzstaat wirft für sich bereits zahlreiche Grundsatzfragen auf, die entlang der Grenze zwischen grundfreiheitsrechtlich irrelevanten Disparitäten und relevanten Ungleichbehandlungen mündern. Es muss nämlich im Grunde der Quellenstaat feststellen, ob der Wohnsitzstaat seine eigenen personen- und familienbezogenen Begünstigungen gewähren kann oder dies – etwa „wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte“ oder mangels „Steuerlast“ – eben nicht möglich ist. Nach der Rs *Kieback* ist hier offenbar eine Jahresbetrachtung anzustellen, sodass die „Einstiegsschwelle“ bei unterjährigem Umzug nicht für jeden Jahresteil gesondert zu prüfen ist.⁸⁰⁾

2. Nicht steuerbare, steuerfreie und nicht besteuerte Positionen

Offenkundig muss sich der Quellenstaat hier den Wertungen des Wohnsitzstaates unterwerfen: So hat der EuGH beispielsweise in der Rs *Wallentin*⁸¹⁾ entschieden, dass Ein-

⁷³⁾ EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rn 27 (Betriebsausgaben, die „unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen“); 15. 2. 2007, *Centro Equestre*, C-345/04, Rn 22 bis 27; siehe zB auch *Schön*, Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law? BIT 2015, 271 (286).

⁷⁴⁾ EuGH 22. 11. 2018, *Sofina*, C-575/17.

⁷⁵⁾ EuGH 19. 12. 2024, *Credit Suisse Securities*, C-601/23.

⁷⁶⁾ Kritisch *Kofler*, Grenzüberschreitende Verlustverwertung im Quellenstaat: Stellt Sofina die beschränkte Steuerpflicht auf den Kopf? in *Gosch/Schnitzler/Schön*, FS Lüdike (2019) 389 (389 ff).

⁷⁷⁾ EuGH 9. 2. 2017, *X*, C-283/15, Rn 42; 15. 7. 2021, *BJ*, C-241/20, Rn 39.

⁷⁸⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 41.

⁷⁹⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 36.

⁸⁰⁾ EuGH 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14; dazu kritisch *Peeters*, EC Tax Review 2016, 58 (58 ff); *de Groot*, Intertax 2017, 567 (573 f).

⁸¹⁾ EuGH 1. 7. 2014, *Wallentin*, C-169/03; dazu etwa *Kofler*, Wallentin: Voller Grundfreibetrag in Schweden für einen deutschen Feriapraktikanten ohne steuerbares Einkommen in Deutschland, ÖStZ 2004, 423 (423 ff).

nahmen eines Studenten, die in seinem Wohnsitzstaat (Deutschland) nicht steuerbar waren (konkret: Unterhaltsleistungen der Eltern und Stipendien), außer Betracht zu lassen sind, was freilich zu einer entsprechenden Verpflichtung des Quellenstaates (Schweden) zur Berücksichtigung des Grundfreibetrags bei der Besteuerung eines dort erzielten Praktikantengehalts führte, zumal das gesamte steuerbare und steuerpflichtige Einkommen in Schweden bezogen wurde.⁸²⁾ Es handle sich nämlich bei den Unterhaltsleistungen und Stipendien „ihrem Wesen nach im Rahmen des deutschen Steuerrechts um steuerfreie Einkünfte“,⁸³⁾ wobei unklar blieb, worin dieses „Wesen“ liegen soll und ob nicht gerade in der Nichtsteuerbarkeit ohnehin die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse eines Studenten zum Ausdruck kommt.⁸⁴⁾ Keine derartige „Ausblendung“ nahm der Gerichtshof aber in der Rs *D* hinsichtlich des im Wohnsitzstaat (Deutschland) belegenen und dort mangels existierender Vermögensbesteuerung nicht steuerpflichtigen Vermögens vor, sodass letztlich im Quellenstaat (Niederlande) zwar das gesamte vermögenssteuerpflichtige Vermögen gelegen war, aber eben „nur ein unwesentlicher Teil des Vermögens des Betroffenen“ (etwa 10 %), sodass „seine Lage daher nicht mit der von Gebietsansässigen vergleichbar“ war.⁸⁵⁾ Dabei hat es der EuGH aber offen gelassen, ob – ungeachtet der Nichterhebung einer Vermögenssteuer in Deutschland – der Steuerpflichtige dann in einer *Schumacker*-Situation gewesen wäre, wenn sich doch faktisch der wesentliche Teil des Vermögens in den Niederlanden befunden hätte.

Diese Inkonsistenz zwischen den Rs *Wallentin* und *D* hat auch Anlass zu literarischer Kritik gegeben.⁸⁶⁾ So ist etwa unklar geblieben, in welchen Fällen der EuGH fortan Einkünfte oder Vermögen im Wohnsitzstaat für die Anwendung des *Schumacker*-Tests im Tätigkeitsstaat „ausblenden“ wird, etwa wenn der Wohnsitzstaat die Entscheidung zur Nichtbesteuerung des betreffenden Einkommens oder Vermögens getroffen hat (zB von Veräußerungsgewinnen), der Quellenstaat dieses aber besteuert. Auf diese Diskussion und eine unionsrechtliche Würdigung der steuerpolitischen Wertungen der Mitgliedstaaten lässt sich der EuGH freilich nicht ein, betrachtet er doch die Nichtberücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Wohnsitzstaat als Faktum, ohne die Frage zu stellen, warum kein ausreichendes steuerpflichtiges Einkommen vorhanden ist.⁸⁷⁾ In diesem Sinne werden etwa von der österreichischen Verwaltungspraxis jene Einkünfte, die im Ausland steuerfrei sind, „ausgeblendet“. ⁸⁸⁾

Konzeptionell noch schwieriger einzuordnen erscheint die Rs *Kommission/Estland*.⁸⁹⁾ Bei einer hälftigen Verteilung der Pensionseinkünfte auf den Wohnsitzstaat Finnland und den Quellenstaat Estland versagte dieses den Grundfreibetrag und einen zusätzlichen

⁸²⁾ Dazu einerseits *Kofler*, ÖStZ 2004, 423 (425), und andererseits *Lang*, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 156 (163).

⁸³⁾ EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03, Rn 42.

⁸⁴⁾ *Lang*, RIW 2005, 336 (341); siehe auch *Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG (300. Lfg, 2020) § 8 Anm 8 (auch mit dem Beispiel der Steuerfreiheit von Sozial- und Lohnersatzleistungen als Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen).

⁸⁵⁾ EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03, Rn 39 ff; anderer Ansicht zuvor Schlussanträge GA Colomer 26. 10. 2004, *D*, C-376/03, Rn 63 ff.

⁸⁶⁾ Siehe zB *Lang*, RIW 2005, 336 (340 f); *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Harmonisierung ins Stottern? SWI 2005, 365 (367 f); *Kofler*, Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, ÖStZ 2005, 432 (434 f); *Kofler/Schindler*, „Dancing with Mr D“: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the „D“ Case, ET 2005, 530 (534 ff).

⁸⁷⁾ Konsequenterweise hat der EuGH aus der Perspektive des Wohnsitzstaates und der Frage der Anwendbarkeit des Ehegattensplittings beim Ehemann (im Wohnsitzstaat Deutschland) etwa in *Meindl* die ausländischen Einkünfte der Ehefrau (in ihrem Wohnsitzstaat Österreich) außer Betracht gelassen, da „die betreffenden Lohnersatzleistungen nach dem Steuerrecht dieses Staates keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellten“ (EuGH 25. 1. 2007, *Meindl*, C-329/05, Rn 27).

⁸⁸⁾ Siehe EAS 2877 vom 29. 8. 2007, zur Berechnung der 90%-Grenze in § 1 Abs 4 EStG hinsichtlich eines in Deutschland ansässigen Beamten einer internationalen Organisation, dessen Einkünfte aufgrund eines Amtssitzabkommens in Deutschland steuerfrei sind.

⁸⁹⁾ EuGH 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10; dazu etwa *Uustalu*, Estonia: Commission vs. Estonia (C-39/10), in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010 (2011) 55 (55 ff).

Steuerfreibetrag für Altersrenten, weil die sich an der Kommissionsempfehlung⁹⁰⁾ orientierende 75%-Einkommensgrenze nicht erreicht war. In Finnland war die Steuerpflichtige mit ihrer finnischen Rente aber wegen des „*niedrigen Betrags ihrer Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht ihres Wohnsitzmitgliedstaates in diesem nicht steuerpflichtig*“ (was freilich auf den hohen finnischen Grundfreibetrag, nicht aber etwa auf die Nichtsteuerbarkeit von Alterseinkünften ihrem „Wesen“ nach zurückzuführen war),⁹¹⁾ was nach dem EuGH die Pflicht zur Gewährung des Grundfreibetrags und des zusätzlichen Steuerfreibetrags für Altersrenten in Estland nach sich zog, sodass letztlich beide Staaten in die Pflicht genommen wurden. Möchte man aber die Rs *Kommission/Estland* nicht sachlich auf die dort einschlägigen Altersbezüge verengen,⁹²⁾ könnte man durchaus ableiten, dass auch für den Fall, dass das Einkommen des Steuerpflichtigen den Grundfreibetrag in seinem Wohnsitzstaat nicht überschreitet, die Berücksichtigungspflicht der persönlichen und familiären Situation im Quellenstaat ausgelöst wird. Dies wäre allerdings inkonsequent, da gerade die Gewährung des Grundfreibetrags im Wohnsitzstaat als Freistellung des Existenzminimums einer sozialen Zielsetzung dient,⁹³⁾ der Wohnsitzstaat also durch die Steuerfreiheit von Einkommen innerhalb des Grundfreibetrags die persönliche Lage des Steuerpflichtigen berücksichtigt.

3. Zusammentreffen verschiedener Formen der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit

Schon an der Einstiegsschwelle erweist sich daher der unterkomplexe Zugang der *Schumacker*-Judikatur zu den divergierenden nationalen Steuersystemen und deren höchst unterschiedlicher steuerlicher Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit als höchst problematisch. Nimmt man die Rs *Schumacker* und insbesondere X beim Wort, geht es im Grunde – im Unterschied zu den frühen Überlegungen⁹⁴⁾ – auch gar nicht mehr um die Situation im Quellenstaat: Gewährt beispielsweise der hypothetische Wohnsitzstaat seinen Gebietsansässigen bewusst überhaupt keine personen- oder familienbezogenen Begünstigungen,⁹⁵⁾ so erfolgt dies aus steuerpolitischen Gründen, aber nicht „wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte“,⁹⁶⁾ konsequenterweise träfe dann aber auch den Quellenstaat keinerlei Verpflichtung, seine eigenen personen- oder familienbezogenen Begünstigungen auf Ansässige dieses hypothetischen Wohnsitzstaates auszudehnen.⁹⁷⁾ Eine wiederum andere Perspektive zur Abgrenzung von bloßen Disparitäten könnte allerdings die Rs *Renneberg* nahelegen, wonach hilfsweise ein hypothe-

⁹⁰⁾ Empfehlung 94/79/EG.

⁹¹⁾ Dazu *Lachmayer/Pfau*, SWI 2016, 555 (558).

⁹²⁾ Für eine solche Verengung, weil sich Rentner von im Berufsleben stehenden Arbeitnehmern wesentlich unterscheiden, jedoch Schlussanträge GA *Jääskinen* 24. 11. 2011, *Kommission/Estland*, C-39/10, Rn 72.

⁹³⁾ Dazu *de Groot*, *Intertax* 2017, 567 (570 f).

⁹⁴⁾ So sah die – vor *Schumacker* ausgesprochene – Empfehlung der Europäischen Kommission auch vor, dass ab einer gewissen Einkommensschwelle (konkret 75 %) der Steuerpflichtige im Quellenstaat nicht schlechter behandelt werden dürfe als Gebietsansässige, ohne dass auf die Situation im Wohnsitzstaat abgestellt wurde. Siehe die Empfehlung 94/79/EG. Siehe zB auch EuGH 11. 8. 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rn 20 („Beide werden nur in diesem Staat besteuert, und die Bemessungsgrundlage für ihre Steuer ist dieselbe.“).

⁹⁵⁾ Dies wäre unionsrechtlich zulässig; siehe *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018) § 7 Rz 11.

⁹⁶⁾ Dies ist dann auch der entscheidende Umstand in EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03, in der der Ansässigkeitsstaat (Deutschland) überhaupt keine Vermögenssteuer erhoben hat.

⁹⁷⁾ Siehe auch *de Groot*, *Intertax* 2017, 567 (575). So auch deutlich EuGH 18. 6. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 28: „Im Hinblick auf derartige an die Steuerkraft des betreffenden Steuerpflichtigen anknüpfende Steuervergünstigungen führt der bloße Umstand, dass ein Gebietsfremder im Beschäftigungsstaat unter denselben Bedingungen Einkünfte erzielt hat wie ein in diesem Staat Ansässiger, daher nicht dazu, dass seine Lage mit der des Gebietsansässigen objektiv vergleichbar würde. Für die Feststellung einer solchen objektiven Vergleichbarkeit ist außerdem erforderlich, dass der Wohnmitgliedstaat nicht in der Lage ist, dem Gebietsfremden die Vorteile zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben, weil er den wesentlichen Teil seiner Einkünfte im Beschäftigungsmitgliedstaat bezieht.“

tischer Vergleich dahingehend erforderlich sein könnte, ob der Wohnsitzstaat die konkret zur Rede stehende Begünstigung des Quellenstaates (konkret: den Abzug der Raten zur Abzahlung von Hypothekendarlehen) überhaupt gewähren könnte oder dies wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte eben nicht möglich wäre.⁹⁸⁾ Jedenfalls entfernt sich eine solche Betrachtung von der intuitiven Logik der klassischen *Schumacker*-Judikatur, dass ab einer gewissen Einkommensschwelle der Quellenstaat faktisch vollständig die Rolle des Wohnsitzstaates übernimmt (sofern der Wohnsitzstaat seiner primären Berücksichtigungsverpflichtung nicht nachkommen kann), oder noch allgemeiner, dass Gebietsfremde und Gebietsansässige dann gleichgestellt werden sollten, wenn sie ihre Einkünfte unter denselben Bedingungen beziehen.⁹⁹⁾

Problembehaftet gestalten sich somit sowohl das Aufeinandertreffen der unterschiedlichen Formen der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit in den verschiedenen Mitgliedstaaten (zB ein hoher Grundfreibetrag im Wohnsitzstaat mit verschiedenen Abzugspositionen im Quellenstaat) als auch Fälle einer partiellen Gewährung von Begünstigungen im Wohnsitzstaat.¹⁰⁰⁾ Nehmen wir beispielsweise an, dass der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat und im Beschäftigungsstaat jeweils Einkünfte in Höhe von 5.000 Euro erzielt und in beiden Staaten proportionale Steuersätze bestehen. Der Wohnsitzstaat sieht einen Freibetrag von 10.000 Euro vor und besteuert daher nicht; der Beschäftigungsstaat sieht zwar keinen Freibetrag vor, jedoch den Abzug von Vorsorgeleistungen, konkret zB 2.000 Euro. Ist der Steuerpflichtige im Quellenstaat in einer *Schumacker*-Situation? Falls ja, muss ihm der Quellenstaat den Abzug der vollen 2.000 Euro gestatten (entweder weil im Wohnsitzstaat wegen des Grundfreibetrags ohnehin keine Steuerlast entsteht oder sie der Wohnsitzstaat auch hypothetisch nicht berücksichtigen könnte) oder darf er auf 1.000 Euro aliquotieren (weil der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat den Grundfreibetrag zur Hälfte ausschöpft)?¹⁰¹⁾ Gleichmaßen unklar ist der Fall, dass eine Begünstigung im Wohnsitzstaat (zB ein Hypothekarzinsenabzug) zwar mangels steuerpflichtigen Einkommens nicht sofort berücksichtigt, aber in zukünftige Jahre vorgetragen werden kann.¹⁰²⁾

4. Zulässigkeit einer typisierenden „Einstiegsschwelle“?

Damit bleibt offen, ob es unionsrechtlich (weiterhin) zulässig ist, von einer typisierenden „Einstiegsschwelle“ auszugehen, wie dies § 1 Abs 4 EStG und § 1 Abs 3 dEStG mit der „absoluten Wesentlichkeitsgrenze“ tun, die sich ihrerseits am jeweiligen Grundfreibetrag des nationalen Rechts ausrichtet. Dafür könnte zunächst argumentiert werden, dass der EuGH in der Rs *Gschwind* gegen eine solche absolute Wesentlichkeitsgrenze (als Alternative zur einkommensbezogenen relativen Wesentlichkeitsgrenze von 90 %) (als Alternative zur einkommensbezogenen relativen Wesentlichkeitsgrenze von 90 %)

⁹⁸⁾ EuGH 16. 10. 2008, *Renneberg*, C-527/06, Rn 75: „Hierzu ist festzustellen, dass die unterschiedliche Behandlung, die im Ausgangsverfahren in Frage steht, anders als von der niederländischen Regierung behauptet, nicht allein auf die Unterschiedlichkeit der in Rede stehenden nationalen Steuersysteme zurückzuführen ist. Denn selbst wenn das belgische System der Einkommensteuer der Darstellung der niederländischen Regierung entspräche und sogar wenn das Königreich Belgien die Berücksichtigung von Verlusten wie den im Ausgangsverfahren fraglichen bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer der Gebietsansässigen gestattete, könnte nämlich eine solche Vergünstigung jedenfalls einem Steuerpflichtigen, der sich in einer Situation wie Herr Renneberg befindet und seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in den Niederlanden erzielt, nicht zugutekommen.“

⁹⁹⁾ So zB noch Schlussanträge GA Sharpston 5. 3. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 30.

¹⁰⁰⁾ Siehe zu dieser Problemstellung auch *Peeters*, EC Tax Review 2016, 58 (66).

¹⁰¹⁾ Für eine Aliquotierung zumindest im Fall spezifischer Abzugspositionen (zB Hypothekenzinsen) zB *de Groot*, *Intertax* 2017, 567 (572 und 575).

¹⁰²⁾ Der EuGH hat eine entsprechende Vorlagefrage unbeantwortet gelassen (EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 53 bis 55), Generalanwalt *Wathelet* eine diesbezügliche Analogie zur Rechtsprechung zu finalen Verlusten abgelehnt (siehe Schlussanträge GA *Wathelet* 7. 9. 2016, X, C-283/15, Rn 76 ff). Siehe zu dieser Diskussion zB auch *de Groot*, *Intertax* 2017, 567 (575).

keine Bedenken gehegt,¹⁰³⁾ ja diese sogar – in den Worten des BFH – „*ausdrücklich gebilligt*“ hat.¹⁰⁴⁾ Auch die Berechnung der Wesentlichkeitsgrenzen nach dem Recht des Quellenstaates sei damit akzeptiert, und zwar „*selbst dann, wenn jene Einkünfte negativ sind und deswegen im Wohnsitzstaat die dort steuerpflichtigen Einkünfte in einem Maße mindern, dass für eine Berücksichtigung personen- und familienbezogener Vergünstigungen kein Raum verbleibt*“.¹⁰⁵⁾

Diese Sichtweise scheint angesichts der nachfolgenden Rechtsprechung aber schwer aufrechtzuerhalten. Eine starre Grenze und auch deren Berechnung nach dem Recht des Quellenstaates können im Einzelfall zB dann unzureichend sein, wenn entweder Einkünfte des ausländischen Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzstaat steuerbefreit sind (im Quellenstaat aber steuerpflichtig wären) oder die Einkünfte zwar über der starren Wesentlichkeitsgrenze des Quellenstaates liegen (aus der Perspektive Österreichs also nach § 1 Abs 4 EStG mehr als 13.308 Euro betragen), die vom Wohnsitzstaat vorgesehenen persönlichen und familiären Verhältnisse aber dennoch nicht vollständig berücksichtigt werden können (etwa weil dieser – wie Österreich – zusätzlich zum Grundfreibetrag verschiedene weitere Abzugspositionen oder Absetzbeträge vorsieht, beispielsweise um Kinderlasten zu berücksichtigen). Es ist zweifelhaft, ob die Rechtsprechung in einem solchen Fall die Versagung der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Quellenstaat akzeptieren würde. Dementsprechend wird im Schrifttum zu Recht gefordert, dem Steuerpflichtigen den Nachweis zu ermöglichen, dass trotz Überschreitens der absoluten Wesentlichkeitsgrenze eine (volle) Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Wohnsitzstaat dennoch ausscheidet.¹⁰⁶⁾

V. Nichtdiskriminierung: Proportionale Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen im Quellenstaat

In der Rs X ist der EuGH deutlich von der ursprünglich in der Rs *Schumacker* angelegten „Alles-oder-nichts“-Betrachtung abgegangen. In diesem Fall erzielte der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat (Spanien) keine Einkünfte; vielmehr verteilten sich seine Gesamteinkünfte auf zwei Quellenstaaten (60 % in den Niederlanden, 40 % in der Schweiz). In einem solchen Fall kann auch mehrere Quellenstaaten die Verpflichtung zur – jeweils proportionalen (also 60 % in den Niederlanden), nicht aber vollen – Gewährung personen- und familienbezogener Begünstigungen treffen, soweit sie der jeweilige Quellenstaat nach seinem Recht gewährt, „*und zwar im Verhältnis zu den in den Tätigkeitsmitgliedstaaten jeweils erzielten Anteilen der betreffenden Einkünfte*“.¹⁰⁷⁾

Es ist wohl der Vorlagefrage in der Rs X und dem konkreten Sachverhalt (keine Einkünfte im Wohnsitzstaat) geschuldet, dass der EuGH auf die Anteile der Einkünfte in den „*Tätigkeitsmitgliedstaaten*“ und deren Verhältnis zueinander rekurriert hat. Damit bleibt aber offen, ob allenfalls auch Einkünfte im Wohnsitzstaat in diese Verhältnisrechnung einzubeziehen sind. Nehmen wir etwa an, dass der Steuerpflichtige 10 % seiner Einkünfte in Spanien, 50 % in den Niederlanden und 40 % in der Schweiz bezogen hätte, die spanischen Einkünfte aber zB den Grundfreibetrag nicht überstiegen hätten (und daher keine Steuerlast im Wohnsitzstaat entstanden ist). Müssten dann die Niederlande

¹⁰³⁾ EuGH 14. 9. 1999, Gschwind, C-391/97, Rn 28: „Durch die Festsetzung einer prozentual ausgedrückten Grenze für die in Deutschland zu versteuernden und einer in absoluten Zahlen ausgedrückten Grenze für die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte eröffnet das deutsche Recht jedoch gerade die Möglichkeit, der persönlichen Lage und dem Familienstand der Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat auf einer ausreichenden Besteuerungsgrundlage Rechnung zu tragen.“

¹⁰⁴⁾ Siehe BFH 17. 9. 2007, I B 96/07; weiters zB BFH 15. 5. 2002 I R 40/01; 20. 8. 2008, I R 78/07.

¹⁰⁵⁾ So BFH 1. 10. 2014, I R 18/13.

¹⁰⁶⁾ Siehe Stöber in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG²⁰ (2024) § 1 Rn 267; Jakom/Marschner, EStG¹⁷ (2024) § 1 Rz 62.

¹⁰⁷⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 49.

50 % oder rund 55 % (50 % bezogen auf 90 %) oder überhaupt einen anderen Betrag¹⁰⁸⁾ der negativen Einkünfte aus der selbstgenutzten Wohnung in den Niederlanden berücksichtigen? Und wie wäre das nunmehr in der klassischen Zwei-Staaten-Konstellation? Folgerichtig wäre in jedem Fall eine Einbeziehung der Gesamteinkünfte, zumal hier die mangelnde Steuerlast im Wohnsitzstaat gerade auf den Grundfreibetrag zurückzuführen ist, der seinerseits einer „sozialen Zielsetzung“ zur Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen dient.¹⁰⁹⁾ Diese Sichtweise lag letztlich auch dem seinerzeitigen Vorschlag der Europäischen Kommission zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer zugrunde,¹¹⁰⁾ führt aber zu einem schwer auflösbaren konzeptionellen Spannungsverhältnis mit der Rs *Kommission/Estland*.¹¹¹⁾ Eine Verhältnisrechnung (50 % der Pensionseinkünfte im Wohnsitzstaat Finnland, 50 % im Quellenstaat Estland) hätte in diesem Fall nur eine 50%ige Gewährung des Grundfreibetrags und des zusätzlichen Steuerfreibetrags für Altersrenten in Estland zur Folge gehabt, der EuGH hat aber deren volle Berücksichtigung gefordert.¹¹²⁾

Der nunmehr vom EuGH geforderten proportionalen Berücksichtigung in den Quellenstaaten sind auch verschiedene Schwächen inhärent: Da „Einkünfte“ und „Einkommen“ keine unionsrechtlich harmonisierten Konzepte sind, kann das in jedem Staat zu ermittelnde Verhältnis zwischen steuerpflichtigen Quelleneinkünften und Gesamteinkünften variieren, berechnet doch jeder Quellenstaat die Gesamteinkünfte und die Einkünfte in den verschiedenen Staaten nach seinem eigenen Recht.¹¹³⁾ Es gibt also zB keine paneuropäischen Größen der Gesamteinkünfte und Quelleneinkünfte, sondern aufgrund der unterschiedlichen Steuersysteme eben verschiedene Ergebnisse in den einzelnen Quellenstaaten, was aus einer Metaperspektive wiederum zu einer Über- oder Unterbegünstigung des Steuerpflichtigen führen kann.¹¹⁴⁾ Klar scheint aber, dass dieses Verhältnis vor Berücksichtigung der fraglichen personen- und familienbezogenen Begünstigungen zu ermitteln ist.¹¹⁵⁾ Schließlich ist das in jedem Quellenstaat ermittelte Verhältnis auf die jeweiligen Begünstigungen, die der Quellenstaat vorsieht, zu beziehen, ungeachtet dessen, ob der Wohnsitzstaat oder ein anderer Staat vergleichbare Begünstigungen überhaupt oder in vergleichbarem Umfang gewähren würde.¹¹⁶⁾

Es obliegt dem Steuerpflichtigen, „den zuständigen nationalen Verwaltungen alle Informationen zu seinen Welteinkünften zukommen zu lassen, die es ihnen erlauben, dieses Verhältnis zu bestimmen“. ¹¹⁷⁾ Diese Problematik ist freilich nicht neu, forderte doch bereits der EuGH in der Rs *Schumacker* die Berechnung des gesamten „zu versteuernden Einkommens“, um zu ermitteln, ob dieses „im Wesentlichen aus einer Tätigkeit“ im Quellenstaat bezogen wurde.¹¹⁸⁾ Es wird dem Quellenstaat dabei auch zuzugestehen sein, die Angaben des Steuerpflichtigen im Wege der Amtshilfe zu überprüfen.¹¹⁹⁾

¹⁰⁸⁾ Zur Diskussion, ob die anteilige Gewährung des Grundfreibetrags im Wohnsitzstaat auch zu einer anteiligen Reduktion der Berücksichtigungspflicht im Quellenstaat führt, Pkt IV.3.

¹⁰⁹⁾ So zB ausdrücklich zum Grundfreibetrag EuGH 12. 6. 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rn 48; 1. 7. 2014, *Wallentin*, C-169/03, Rn 19.

¹¹⁰⁾ Siehe insbesondere Art 6 Abs 2 Vorschlag KOM(79)737.

¹¹¹⁾ EuGH 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10.

¹¹²⁾ Siehe Pkt IV.2.

¹¹³⁾ Ebenso *de Groot*, Intertax 2017, 567 (573); *Nielsen*, ET 2018, 116 (119).

¹¹⁴⁾ Dazu *CFE ECJ Task Force*, ET 2018, 163 (169).

¹¹⁵⁾ Siehe auch *de Groot*, Intertax 2017, 567 (573).

¹¹⁶⁾ Siehe zB EuGH 18. 7. 2007, *Lakebrink*, C-182/06, Rn 75; *Lachmayer/Pfau*, SWI 2016, 555 (559 f); *CFE ECJ Task Force*, ET 2018, 163 (169); *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁵ (2024) Rz 8.28 (Regeln des Quellenstaates). Dies führt freilich zu zahlreichen technischen Folgefragen (etwa bei unterschiedlichen Höchstbeträgen der Aufwandsberücksichtigung; dazu *Lachmayer/Pfau*, SWI 2016, 555 [563]) und zeigt auch die grundsätzliche Schwäche der *Schumacker*-Rechtsprechung, die im unionsweit nicht harmonisierten Steuer- und Sozialrecht auf einzelne Aspekte der subjektiven Leistungsfähigkeit fokussiert (*Lang*, RIW 2005, 336 [336 ff]; *Lachmayer/Pfau*, SWI 2016, 555 [560]).

¹¹⁷⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 48.

¹¹⁸⁾ EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 36.

¹¹⁹⁾ Siehe zB Schlussanträge GA *Sharpston* 5. 3. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 36 mwN.

VI. Die „fingiert unbeschränkte Steuerpflicht“ nach § 1 Abs 4 EStG

Österreich hat – angelehnt an das deutsche Regelungsvorbild¹²⁰⁾ – die Vorgaben der Schumacker-Rechtsprechung durch das EU-AbgÄG 1996¹²¹⁾ in § 1 Abs 4 EStG in Form einer „fingiert unbeschränkten Steuerpflicht“ implementiert. Diese Vorschrift lautet:

„(4) Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 13.308 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen.“

Nach § 1 Abs 4 EStG werden somit auf Antrag (§ 39 Abs 4 EStG)¹²²⁾ Staatsangehörige von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten¹²³⁾ mit ihren inländischen Einkünften iSd § 98 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn ihre gesamten Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen (relative Wesentlichkeitsgrenze) oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht höher als der österreichische Grundfreibetrag (derzeit 13.308 Euro)¹²⁴⁾ sind (absolute Wesentlichkeitsgrenze). Sind die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte negativ, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs 4 EStG daher gleichsam automatisch erfüllt.¹²⁵⁾

Die Feststellung dieser Wesentlichkeitsgrenzen erfordert die Ermittlung der gesamten Einkünfte nach österreichischem Recht.¹²⁶⁾ In einem ersten Schritt ist die Summe der Welteinkünfte – also die Summe sämtlicher Einkünfte unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland erzielt wurden, unter Annahme der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht – zu ermitteln; in einem zweiten Schritt sind die so bestimmten Welteinkünfte in die Einkünfte, die der österreichischen Einkommensteuer unterliegen, und die Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, aufzuteilen. Bei der Prüfung beider Wesentlichkeitsgrenzen gelten inländische Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen (zB Dividenden iSd Art 10 OECD-MA), als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend (§ 1 Abs 4 Satz 3 EStG);¹²⁷⁾ dem liegt wohl die Überlegung zugrunde, dass der Wohnsitzstaat¹²⁸⁾ hier ohnehin das vorrangige Besteuerungsrecht behält.¹²⁹⁾ Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen

¹²⁰⁾ Siehe den ausdrücklichen Verweis auf § 1 Abs 3 dEStG und § 1a dEStG in ErlRV 498 BlgNR 20. GP, 6 (zum EU-AbgÄG 1996).

¹²¹⁾ BGBl 1996/798.

¹²²⁾ Dazu Rz 11 LStR.

¹²³⁾ Und Grenzgänger nach dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz (siehe Pkt II.).

¹²⁴⁾ Der relevante Betrag war ursprünglich – ohne besondere Begründung – mit dem EU-AbgÄG 1996 (BGBl 1996/798) mit 88.800 S (nachfolgend 96.000 S bzw 6.975 Euro) festgesetzt worden und wurde durch das StReformG 2005 (BGBl I 2004/57) an die Höhe des Grundfreibetrags (damals 10.000 Euro) angeglichen. Kritisch zur ursprünglichen Wahl des Betrags insbesondere Novak, Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse nach Gemeinschaftsrecht, RdW 2003, 535 (535 ff).

¹²⁵⁾ VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201; Rz 8 LStR.

¹²⁶⁾ Siehe VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201, und zum deutschen Recht zB BFH 1. 10. 2014, I R 18/13 (zur Irrelevanz des Nutzungswertes einer selbst bewohnten Wohnung nach deutschem Recht); 1. 6. 2022, I R 3/18; 11. 10. 2023, I R 37/20.

¹²⁷⁾ Nach deutscher Rechtsprechung ist es hier nicht entscheidend, ob es auch im konkreten Fall zu einer solchen Einschränkung gekommen ist (siehe BFH 11. 10. 2023, I R 37/20).

¹²⁸⁾ Am Rande sei angemerkt, dass die Option nach § 1 Abs 4 EStG nicht zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit in Österreich führt; siehe zB BFG 15. 7. 2019, RV/7104225/2018; Rz 12 LStR; ebenso zur deutschen Parallelbestimmung BFH 20. 9. 2006, I R 13/02; FG Hamburg 17. 5. 2013, 6 K 73/12.

¹²⁹⁾ Siehe dazu weiterführend und kritisch Stöber in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG²⁰, § 1 Rn 282 ff.

Abgabenbehörde nachzuweisen (§ 1 Abs 4 Satz 4 EStG);¹³⁰⁾ dies kann auch eine „Nullbescheinigung“ sein.¹³¹⁾ Die Bescheinigung entbindet die Behörde dem Grund nach aber nicht von der Ermittlung nach österreichischem Steuerrecht,¹³²⁾ auch wenn die dortigen Beträge bei schwieriger Ermittlung im Einzelfall übernommen werden können.¹³³⁾

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sichert § 1 Abs 4 EStG die Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit.¹³⁴⁾ Es wird beschränkt Steuerpflichtigen ermöglicht, in den Genuss der ansonsten bloß unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehenden Vergünstigungen (insbesondere Grundfreibetrag, Familienbonus Plus, diverse Absetzbeträge, Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen, Progressionsermäßigungen) zu kommen.¹³⁵⁾ Nach der Rechtsprechung des VwGH führt die Option nach § 1 Abs 4 EStG auch zur Anwendung des § 2 Abs 8 EStG und damit zur Verlustereinnahmeverpflichtung,¹³⁶⁾ woran sich nach der zutreffenden Verwaltungspraxis auch eine – unionsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstandende¹³⁷⁾ – Nachversteuerungspflicht nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG (allenfalls iVm § 98 Abs 3 EStG) knüpft.¹³⁸⁾

VII. Folgerungen für eine mögliche Neuordnung des § 1 Abs 4 EStG

Der gegenwärtige § 1 Abs 4 EStG erweist sich vor allem im Lichte der Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH als zu eng und zu weit:

1. Subjektiver Anwendungsbereich

In subjektiver Hinsicht erfasst § 1 Abs 4 EStG „Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist“, ungeachtet ihrer steuerlichen Ansässigkeit. Daraus leitet die herrschende Ansicht in Österreich – im Gegensatz zur deutschen Rechtsprechung¹³⁹⁾ – auch ab, dass die Optionsmöglichkeit über Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbote iSd Art 24 Abs 1 OECD-MA auch auf in Drittstaaten ansässige Nichtstaatsbürger ausgedehnt wird.¹⁴⁰⁾ Dies ist in mehrfacher Hinsicht großzügig (und wohl

¹³⁰⁾ Dazu Rz 7 LStR.

¹³¹⁾ BFH 8. 9. 2010, I R 80/09.

¹³²⁾ Siehe für Deutschland die umfassende Diskussion bei Stöber in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG²⁰, § 1 Rn 292 ff.

¹³³⁾ So zB BFG 17. 3. 2025, RV/2100873/2024 (zur Übernahme der Bescheinigung der zuständigen ungarischen Abgabenbehörde); siehe auch FG Köln 21. 1. 2004, 4 K 4336/01.

¹³⁴⁾ Zur Anwendung der Bestimmungen über die Veranlagung unbeschränkt Steuerpflichtiger siehe Rz 912d LStR.

¹³⁵⁾ Siehe für einen Überblick zB Rz 7 ff und 14 LStR und ErlRV 498 BlgNR 20. GP, 5 f (zum EU-AbgÄG); ausführlich zB Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz V/27 ff; Jakom/Marschner, EStG¹⁷, § 1 Rz 56 ff.

¹³⁶⁾ VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201. Siehe zuvor zu diesem Themenkreis mwN Aigner/Kofler in BMF/JKU, GS Quantschnigg, 17 (25 ff); Dziurdz/Marchgraber, Folgen der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG, SWI 2013, 527 (527 ff).

¹³⁷⁾ Siehe zB EuGH 23. 10. 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, C-157/07, Rn 40 ff.

¹³⁸⁾ Rz 10 LStR.

¹³⁹⁾ BFH 3. 9. 2020, I R 80/16 (zur Einbeziehung der rechtlichen Verhältnisse in die Vergleichbarkeitsprüfung und daher auch des Umstands, dass die Optionsmöglichkeit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten geschuldet ist).

¹⁴⁰⁾ Da nämlich ein in einem Drittstaat ansässiger österreichischer Staatsbürger als Bürger eines EU-Mitgliedstaates (einschließlich Österreich) den § 1 Abs 4 EStG beanspruchen kann, müsse dies auf Basis eines anwendbaren abkommensrechtlichen Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbots iSd Art 24 Abs 1 OECD-MA auch einem in diesem Drittstaat ansässigen Nichtstaatsbürger offenstehen. Siehe zB Rz 7 f LStR; Erlass des BMF vom 1. 12. 2006, Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006; UFS 2. 2. 2006, RV/1792-W/05; 6. 3. 2007, RV/0471-W/06; aus dem Schrifttum etwa Dommes/Metzler, Das Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot bei natürlichen Personen, in Lang/Schuch/Staringer, Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 93 (133 f); Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz XV/8; ebenso für Deutschland ausführlich Lüdicke, EU-Grundfreiheiten, DBA-Diskriminierungsverbot nach der Staatsangehörigkeit und Treaty Override – „An American in Paris“,

auch verfassungsrechtlich nicht geboten);¹⁴¹⁾ So erfordern die Grundfreiheiten nämlich nicht nur die Staatsangehörigkeit, sondern grundsätzlich zusätzlich einen grenzüberschreitenden Sachverhalt zwischen zwei Mitgliedstaaten.¹⁴²⁾ Dies kommt für die sekundäre Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich im Wortlaut der Regelungen zum Ausdruck, die eben nur für „Angehörige eines Mitgliedstaates, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates ansässig sind“ (Art 49 AEUV), bzw für „Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind“ (Art 56 AEUV), anwendbar sind. Für die Arbeitnehmerfreizügigkeit enthält der Wortlaut zwar keine vergleichbare Einschränkung, doch ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer auch nur „[i]nnerhalb der Union“ gewährleistet (Art 45 AEUV), sodass durchaus offen ist, ob auch ein nicht in der Union ansässiger EU-Bürger automatisch von dieser Freiheit Gebrauch machen kann.¹⁴³⁾

Demgegenüber entfaltet die – EU-, nicht aber EWR-rechtliche – Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 AEUV) zwar weltweite Wirkung und rekurriert nicht auf die Unionsbürgerschaft. Die Ausdehnung der *Schumacker*-Rechtsprechung auf Drittstaaten¹⁴⁴⁾ könnte aber jedenfalls vom Bestehen einer umfassenden Amtshilfe¹⁴⁵⁾ und Vollstreckungshilfe abhängig gemacht werden¹⁴⁶⁾ (die aus österreichischer Sicht im EU-Bereich richtlinienrechtlich¹⁴⁷⁾ und gegenüber Island, Liechtenstein und Norwegen abkommensrechtlich¹⁴⁸⁾ ohnehin bestehen). Beide Formen der Amtshilfe sind im Hinblick auf *Schumacker*-Situationen auch erforderlich, geht es doch einerseits um die Bestätigung und Verifizierung der vom Steuerpflichtigen übermittelten Informationen (zB zu den Gesamteinkünften), andererseits um die effektive Verlustnachversteuerung nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG iVm § 98 Abs 3 EStG. Allerdings ist wohl schon an der Wurzel fraglich, ob die *Schumacker*-Rechtsprechung in Drittstaatsfällen überhaupt greifen kann: Sie ist nämlich das Gegenstück zur prinzipiellen Berücksichtigungspflicht im Wohnsitzstaat.¹⁴⁹⁾ Ist dieser aber als Drittstaat nicht durch das EU- oder EWR-Recht¹⁵⁰⁾ verpflichtet, wäre es konsequent, dass es auch

ISTR 2017, 289 (289 ff). Dazu zusammenfassend und kritisch auch *Kofler*, Gleichheitsgrundsatz und beschränkte Steuerpflicht, in *Hörtnagl-Seidner/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn*, Docendo discimus, FS Beiser (2024) 259 (284 ff).

¹⁴¹⁾ Siehe zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit, Unionsbürger und Drittstaatsangehörige unterschiedlich zu behandeln, zB VfGH 13. 10. 2007, B 1462/06, VfSlg 18.269/2007; 23. 9. 2010, G 284/09 ua, VfSlg 19.160/2010; siehe aber zur deutschen Diskussion zB *Waldhoff/Goldmann* in *Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff*, EStG (337. Lfg, 2023) § 1 Rn D19.

¹⁴²⁾ Ausführlich *Schnitzer*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragssteuerrecht (2006) 115 ff; *Cordewener*, Der sachliche, persönliche und territoriale Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, in *Lang*, Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018) 195 (250 ff). Siehe zB auch EuGH 28. 2. 2013, *Petersen*, C-544/11, Rn 40 („räumliche[r] Bezug zum Gebiet der Union“), sowie BFH 11. 10. 2023, I R 37/20 (zu einem grenzüberschreitenden Fall im Verhältnis zwischen Deutschland und Norwegen).

¹⁴³⁾ So spricht auch der EuGH in der Leitentscheidung *Petersen* von einem „Unionsbürger, der in einem Mitgliedstaat wohnt“ (EuGH 28. 2. 2013, *Petersen*, C-544/11, Rn 42); siehe zB auch EuGH 22. 6. 2017, *Bechtel*, C-20/16, Rn 32 mwN, wo im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Arbeitnehmerfreizügigkeit deutlich von einem Unionsbürger, der in einem „anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzmitgliedstaat eine Berufstätigkeit“ ausübt, die Rede ist.

¹⁴⁴⁾ Zur grundsätzlichen Anwendung der *Schumacker*-Rechtsprechung auch im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit siehe nur EuGH 5. 7. 2005, *D*, C-376/03.

¹⁴⁵⁾ Siehe für eine Übersicht der Staaten mit umfassender Amtshilfe im Sinne eines „großen“ Informationsaustauschs zB die Info des BMF vom 9. 12. 2024, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2025), 2024-0.853.922.

¹⁴⁶⁾ Siehe zB EuGH 24. 11. 2016, *SECIL*, C-464/14, Rn 64; weiters EuGH 17. 10. 2013, *Welte*, C-181/12, Rn 63; 10. 2. 2011, *Haribo und Salinen*, C-436/08 und C-437/08, Rn 132.

¹⁴⁷⁾ Siehe dazu die Amtshilferichtlinie (Richtlinie 2011/16/EU idgF) und die Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU idgF).

¹⁴⁸⁾ Siehe Art 25 f DBA Island (BGBl III 2017/25), Art 25a und 25b DBA Liechtenstein idF des Protokolls vom 29. 1. 2013 (BGBl III 2013/302), und Art 27 f DBA Norwegen (BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181). Die Regelungen im DBA Liechtenstein entsprechen dabei ausdrücklich „vollinhaltlich dem Begriff der umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe des österreichischen Rechts“ (siehe Art II Pkt 2 Protokoll BGBl III 2013/302).

¹⁴⁹⁾ Pkt I.1.

¹⁵⁰⁾ Siehe zudem zur Schweiz Pkt II.

keine nach der Rs *Schumacker* auf den Quellenstaat „übergehende“ Berücksichtigungspflicht geben kann.

Unklar bleiben weiterhin Situationen, in denen der Steuerpflichtige in mehreren Staaten einen Wohnsitz hat, jeweils der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und damit auch nach Art 4 Abs 1 OECD-MA abkommensrechtlich ansässig ist.¹⁵¹⁾ Der EuGH bleibt in der *Schumacker*-Judikatur durch die Bezugnahme auf den „Wohnsitzstaat“ auch insofern diffus, weil er dies durch untechnische Verweise auf den „Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen“, der „in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person ist“,¹⁵²⁾ zu konkretisieren sucht. Die Vermeidung einer systematischen Doppelbegünstigung spricht im Fall einer Doppelansässigkeit innerhalb der EU bzw des EWR wohl dafür, dass die Tie-Breaker-Regel in die Betrachtung einzubeziehen und damit nur der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat iSd Art 4 Abs 2 OECD-MA als „Wohnsitzstaat“ angesprochen ist,¹⁵³⁾ zumal nur dieser auch abkommensrechtlich zur Erfassung des Welteinkommens berechtigt ist (und insofern auch unionsrechtlich zur Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft“ verpflichtet werden kann). Der „Verlierer“ des tie-breaker nach Art 4 Abs 2 OECD-MA¹⁵⁴⁾ und alle anderen Staaten¹⁵⁵⁾ wären damit Quellenstaaten iSd *Schumacker*-Rechtsprechung und nur zur ausnahmsweisen (proportionalen) Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft“ verpflichtet. Man könnte diese Überlegung auch für jene Situationen weiterspinnen, in denen der abkommensrechtliche tie-breaker an einen Drittstaat bzw Nicht-Amtshilfestaat verloren geht. Würde dies die *Schumacker*-Option im EU- oder EWR-Quellenstaat ausschließen? Ein solcher Begünstigungsausschluss ist etwa in der Mutter-Tochter-Richtlinie im Hinblick auf die Definition der qualifizierten Gesellschaften ausdrücklich vorgesehen¹⁵⁶⁾ und könnte wohl auch iZm der *Schumacker*-Rechtsprechung erwogen werden.

2. Eröffnung des Anwendungsbereichs („Eintrittsschwelle“)

Hinsichtlich der „Eintrittsschwelle“ könnte bei § 1 Abs 4 EStG jedenfalls argumentiert werden, dass durch die alternative Verwendung einer relativen Wesentlichkeitsgrenze (90 %) und einer absoluten Wesentlichkeitsgrenze (Grundfreibetrag) im Ansatz auch der Rechtsprechung des EuGH in der Rs X¹⁵⁷⁾ Genüge getan ist. Eine alleinstehende 90%-Grenze wäre jedenfalls seit der Rs X nicht mehr ausreichend.¹⁵⁸⁾ Allerdings ist auch dies sowohl zu weit als auch zu eng:

- Sie ist deshalb zu weit, weil erstens das Erfüllen der relativen Wesentlichkeitsgrenze nicht zwingend bedeutet, dass der Wohnsitzstaat die persönlichen und familiären Verhältnisse tatsächlich nicht umfassend berücksichtigen kann;¹⁵⁹⁾ weil zweitens bei Nichterfüllen der absoluten Wesentlichkeitsgrenze nach § 1 Abs 4 EStG auch für den

¹⁵¹⁾ Siehe zu dieser Konstellation auch *Lang*, RIW 2005, 336 (339); *Schmid-Heß*, IStR 2017, 549 (550, FN 12).

¹⁵²⁾ Siehe zB EuGH 10. 5. 2012, *Kommission/Estland*, C-39/10, Rn 49.

¹⁵³⁾ So auch Art 1 Abs 2 Empfehlung 94/79/EG, wo der Begriff „Ansässiger“ unter anderem durch Bezugnahme auf die „Bestimmungen der zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ definiert wird. Dafür sprechen auch die Logik der Rechtsprechung und der Verweis auf das OECD-MA, wonach es eben „grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates“ sei, „den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern“ (EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 32).

¹⁵⁴⁾ Siehe auch die Sachverhaltsschilderung in EuGH 16. 10. 2008, *Renneberg*, C-527/06, Rn 26.

¹⁵⁵⁾ Zu Drei- und Mehrstaatensituationen siehe Tz 8.2 OECD-MK 2017 zu Art 4 OECD-MA 2017.

¹⁵⁶⁾ Siehe Art 2 lit a sublit ii Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 345 vom 29. 12. 2011, S 8, idgF.

¹⁵⁷⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 39.

¹⁵⁸⁾ Deutlich EuGH 10. 3. 2022, *Kommission/Belgien*, C-60/21, Rn 26 ff. Ebenso *de Groot*, Intertax 2017, 567 (572); *Nielsen*, ET 2018, 116 (119); siehe bereits *Uustalu in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010, 55 (65 f).

¹⁵⁹⁾ Siehe dazu auch das Beispiel bei *Lachmayer/Pfau*, SWI 2016, 555 (557, FN 13) (zu einer Einkünfteverteilung von 500.000 Euro im Wohnsitzstaat und 9.500.000 Euro im Quellenstaat).

Fall, dass Österreich nur einer von mehreren Quellenstaaten ist, die persönlichen und familiären Verhältnisse zur Gänze – und nicht zulässigerweise bloß proportional¹⁶⁰⁾ – gewährt würden; und weil es drittens Situationen geben kann, in denen der Wohnsitzstaat auch bei einem Einkommen unterhalb der österreichischen absoluten Wesentlichkeitsgrenze sämtliche relevanten Begünstigungen gewähren kann, sodass die österreichische absolute Wesentlichkeitsgrenze im Ergebnis als Pauschalregelung wirkt.

- Sie ist deshalb zu eng, weil es durchaus auch Situationen geben kann, in denen die – nach österreichischem Steuerrecht ermittelte – Einkünfte im Wohnsitzstaat zwar die absolute Wesentlichkeitsgrenze überschreiten, der Wohnsitzstaat aber dennoch die persönlichen und familiären Verhältnisse nicht (vollständig) berücksichtigen kann.¹⁶¹⁾

Es wäre daher sinnvoll, hinsichtlich der Eintrittsschwelle auf die relative Wesentlichkeitsgrenze (90 %) zu verzichten und eine Öffnungsklausel für jene Fälle vorzusehen, in denen trotz Nichterfüllens der absoluten Wesentlichkeitsgrenze keine vollständige Berücksichtigung im Wohnsitzstaat erfolgen kann. Eine solche Öffnungsklausel würde allgemein auch jene Fälle abdecken, in denen die Berechnung der Einkünfte nach österreichischem und ausländischem Recht divergiert (etwa weil der Wohnsitzstaat nach seinem Recht gewisse Einkünfte befreit, die nach österreichischem Recht steuerpflichtig sind).¹⁶²⁾ Die derzeitige absolute Wesentlichkeitsgrenze (Grundfreibetrag von 13.308 Euro) könnte vereinfachend als unwiderlegliche Vermutung für die Nichtberücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse beibehalten werden. Allerdings sollte sie sich angesichts der möglichen Drei- und Mehrstaatenkonstellationen nicht wie bisher auf die „*nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte*“ beziehen, sondern ausschließlich auf die steuerpflichtigen Einkünfte im Wohnsitzstaat. Richtigerweise wären diese dann nach den für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Regeln unter hypothetischer Anwendung der DBA zu ermitteln. Um diese Komplexität zu vermeiden, könnte vereinfachend auf die in der Bescheinigung des Ansässigkeitsstaates genannten Beträge zurückgegriffen werden, die der Steuerpflichtige ohnehin nach § 1 Abs 4 Satz 4 EStG beizubringen hat; dies kann beispielsweise auch ein ausländischer Steuerbescheid sein.¹⁶³⁾

3. Die anteilige Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft“ als Rechtsfolge

Die letztgenannte Überlegung führt sogleich zu den Rechtsfolgenanordnungen. § 1 Abs 4 EStG schafft derzeit ein Hybrid einer auf Einkünfte nach § 98 EStG beschränkten „*fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht*“, die letztlich die Gewährung verschiedener, ansonsten unbeschränkt Steuerpflichtigen vorbehaltener Begünstigungen (zB Grundfreibetrag, Absetzbeträge etc) erreichen soll; dazu zählt nach der österreichischen Rechtsprechung auch die (temporäre) Verlusteinnahme nach § 2 Abs 8 EStG.¹⁶⁴⁾ Allerdings scheint – wohl auch bei Überschreiten der relativen Wesentlichkeitsgrenze (90 %) – seit der Rs X geklärt, dass der Quellenstaat diese Begünstigungen nicht zur Gänze, sondern nur proportional im Verhältnis der Inlands- zu den Gesamteinkünften zu gewähren hat und sich diese Berechnung nach dem nationalen Steuerrecht des Quellenstaates richtet.¹⁶⁵⁾ Fraglich – mE aber zu bejahen – ist weiterhin, ob die relevanten Gesamteinkünfte auch Einkünfte im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen beinhalten, sofern diese wegen eines Grundfreibetrags dort keine Steuerlast auslösen.¹⁶⁶⁾ Jedenfalls könnte eine proportionale Gewährung sowohl durch eine entsprechende abstrakte Regelung in § 1 Abs 4 EStG

¹⁶⁰⁾ Pkt V.

¹⁶¹⁾ Pkt IV.

¹⁶²⁾ Dazu Pkt IV.2.

¹⁶³⁾ Stöber in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG²⁰, § 1 Rn 295.

¹⁶⁴⁾ Pkt VI.

¹⁶⁵⁾ Pkt V.

¹⁶⁶⁾ Siehe zu dieser Fragestellung bereits Pkt V.

als auch durch eine gesetzliche Aufzählung der erfassten Begünstigungen erreicht werden; speziell im Fall einer sehr konkreten Optionsregelung würde sich anbieten, diese anstatt in § 1 EStG systemgerecht als besondere Veranlagungsoption in den § 102 EStG aufzunehmen.

Die möglichen Begünstigungen lassen sich gerade im Lichte der Rechtsprechung relativ klar umreißen:¹⁶⁷⁾ Neben der (temporären) Verlusthereinnahme nach § 2 Abs 8 EStG rechnen dazu zunächst der Grundfreibetrag (13.308 Euro nach § 33 Abs 1 EStG),¹⁶⁸⁾ der Familienbonus Plus (§ 33 Abs 3a EStG) sowie die Absetzbeträge zur steuerlichen Berücksichtigung der Familienverhältnisse mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrags¹⁶⁹⁾ (Alleinverdiener-, Alleinerzieher- und Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 EStG),¹⁷⁰⁾ außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG), die Progressionsermäßigung für die Verwertung von Patentrechten (§ 38 EStG)¹⁷¹⁾ sowie diverse Freibeträge, Erstattungen und Prämienbegünstigungen (§§ 105, 108, 108a und 108g EStG). Zudem stehen beispielsweise die Progressionsbegünstigungen des § 37 EStG¹⁷²⁾ und das Sonderausgabenpauschale des § 18 Abs 2 EStG¹⁷³⁾ einem beschränkt Steuerpflichtigen auch außerhalb der *Schumacker*-Situation zu.

Die Verwaltungspraxis erwähnt als Begünstigung iSd § 1 Abs 4 EStG auch den Kindermehrbetrag (§ 33 Abs 7 EStG),¹⁷⁴⁾ nicht aber die verschiedenen Varianten der Negativsteuer (§ 33 Abs 8 EStG). Die österreichische Rechtsprechung hat die Gewährung der Negativsteuer zumindest in jenem Fall abgelehnt, dass der optierende beschränkt Steuerpflichtige auch in seinem Wohnsitzstaat Einkünfte erzielt, die sodann – vergleichbar einem Progressionsvorbehalt – in die Berechnung der negativen Einkommensteuer iSd § 33 Abs 8 EStG einzubeziehen sind.¹⁷⁵⁾ Die Verwaltungspraxis folgert daraus, dass die Negativsteuer wohl dem Grunde nach auch optierenden beschränkt Steuerpflichtigen zustünde, es allerdings entsprechend der Judikatur „nur insoweit zu einer Einkommenssteuergutschrift im Sinne des § 33 Abs. 8 EStG 1988 kommen“ könne, „als das Einkommen auch unter Berücksichtigung der nicht steuerbaren ausländischen Einkünfte unter der Besteuerungsgrenze bleibt“. ¹⁷⁶⁾ Hinsichtlich solcher Erstattungsbeträge erscheint es allerdings fraglich, ob es die auf steuerliche Begünstigungen fokussierte *Schumacker*-Judikatur vom Quellenstaat tatsächlich erfordert, auch „unter null“ zu gehen, also im Grunde eine Transferleistung zu gewähren.

Im geltenden Recht sind bei der „normalen“ Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger außerhalb der *Schumacker*-Situation Sonderausgaben nur dann abzugsfähig, „wenn sie sich auf das Inland beziehen“ (§ 102 Abs 2 Z 2 EStG), wobei dieser Inlandsbezug ohnehin in zahlreichen Bestimmungen des § 18 EStG zum Ausdruck kommt.¹⁷⁷⁾

¹⁶⁷⁾ Siehe zB Rz 9 LStR.

¹⁶⁸⁾ Technisch könnte die anteilige Gewährung des Grundfreibetrags durch eine entsprechende Kürzung (Verringerung) der Hinzurechnung nach § 102 Abs 3 EStG erreicht werden.

¹⁶⁹⁾ Zur Beurteilung des an die Familienbeihilfe gekoppelten Kinderabsetzbetrags nach § 33 Abs 3 EStG als Sozialleistung (Familienleistung) siehe VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0031, und EuGH 16. 6. 2022, *Kommission/Österreich*, C-328/20, Rn 42 (mit Bezugnahme auf die Verordnung [EG] 883/2004).

¹⁷⁰⁾ Rz 772a, 778 und 10772c LStR; BFG 6. 7. 2022, RV/7100170/2022. Zur Beurteilung des Familienbonus Plus, des Alleinverdiener-, des Alleinerzieher- und des Unterhaltsabsetzbetrags als nur dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegende steuerliche Vergünstigungen iSd Art 7 Abs 2 Verordnung (EWG) 1612/68 bzw Art 7 Abs 2 Verordnung (EU) 492/2011 siehe EuGH 16. 6. 2022, *Kommission/Österreich*, C-328/20, Rn 97 (zur Indexierung der Familienbeihilfe).

¹⁷¹⁾ Die Verwaltungspraxis nennt in Rz 9 LStR auch die Progressionsermäßigungen nach § 37 EStG, welche aber beschränkt Steuerpflichtigen auch außerhalb der *Schumacker*-Situation zustehen (siehe Rz 8034 EStR).

¹⁷²⁾ Rz 8034 EStR.

¹⁷³⁾ Rz 8057 EStR; Rz 1241j LStR.

¹⁷⁴⁾ Rz 9 LStR.

¹⁷⁵⁾ VwGH 3. 2. 2022, Ro 2021/15/0009; BFG 12. 9. 2022, RV/3100138/2020.

¹⁷⁶⁾ Rz 811e LStR.

¹⁷⁷⁾ Für eine Übersicht siehe *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², Rz VII/128 f.

In der *Schumacker*-Situation sollen bei Sonderausgaben „die im § 102 Abs. 2 genannten Inlandsbezüge in den betroffenen Fällen nicht mehr maßgeblich“ sein, wobei, „[s]oweit im § 18 ein (bereits für alle bisher unbeschränkt Steuerpflichtigen geltender) Inlandsbezug gefordert wird“, „dieser unberührt“ bleibt.¹⁷⁸⁾ Schließlich besteht in der *Schumacker*-Situationen kein Bedarf an der in § 102 Abs 2 EStG vorgesehenen Einschränkung des Verlustabzugs nach § 18 Abs 6 EStG, die im Übrigen in EU- und EWR-Situationen ohnehin keine Anwendung finden kann.¹⁷⁹⁾ Dennoch ergeben sich etliche Folgefragen: Erachtet man beispielsweise auch den Spendenabzug (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG) als Teil der Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft“,¹⁸⁰⁾ müsste gleichermaßen der Spendenabzug im betrieblichen Bereich (§ 4a EStG) eröffnet werden.

Eine gewisse Sondersituation besteht bei beschränkt Steuerpflichtigen, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Diesen werden auch außerhalb der *Schumacker*-Situation schon bisher beim Lohnsteuerabzug die Absetzbeträge nach § 33 Abs 5 EStG (Verkehrsabsetzbetrag und Pendlereuro) sowie § 33 Abs 6 EStG (Pensionistenabsetzbetrag) gewährt (§ 70 Abs 2 Z 1 EStG); diese bleiben auch in voller Höhe im Rahmen der Veranlagung bestehen (§ 102 Abs 3 letzter Satz EStG). Damit verbleibt der Sonderfall der nichtselbständigen Einkünfte ohne vorangegangenen Lohnsteuerabzug.¹⁸¹⁾ Hier könnte schon am Ausgangspunkt fraglich sein, ob es sich etwa bei den durch § 33 Abs 5 EStG pauschal berücksichtigten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus einer unionsrechtlichen Perspektive dem Grunde nach um beruflich veranlasste Aufwendungen¹⁸²⁾ iSd *Gerritse*-Judikatur oder um personenbezogene Positionen iSd *Schumacker*-Judikatur handelt. In einer *Schumacker*-Situation müssten sie aber wohl jedenfalls berücksichtigt werden.

4. Die Zulässigkeit einer Option und der Progressionsvorbehalt

Es verbleibt schließlich die Frage, ob nicht die *Schumacker*-Option überhaupt „sämtliche – positive und negative – Folgen einer unbeschränkten Steuerpflicht (Welteinkommensprinzip, Progressionsvorbehalt, Verlustverrechnung etc)“ zur Folge haben sollte und nicht bloß die Gewährung einzelner Begünstigungen zur Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands.¹⁸³⁾ Eine derartige Vorgehensweise war in der Tat auch im 1979 erstatteten (und 1992 zurückgezogenen) Vorschlag der Europäischen Kommission zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer¹⁸⁴⁾ vorgesehen. Außerhalb von Grenzgängerfällen¹⁸⁵⁾ sah dieser Vorschlag nämlich – unabhängig von einer absoluten oder relativen Wesentlichkeitsgrenze – eine allgemeine Regelung für grenzüberschreitende

¹⁷⁸⁾ EriRV 498 BlgNR 20. GP, 6 (zum EU-AbgÄG 1996).

¹⁷⁹⁾ Siehe Rz 8059 EStR i d F Wartungserlass 2018; ausführlich *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², Rz VII/139 ff.

¹⁸⁰⁾ So wohl *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union (83. Lfg, 2024) Art 113 AEUV Rn 88.

¹⁸¹⁾ Unterliegen die nichtselbständigen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen nämlich nicht dem Lohnsteuerabzug (etwa mangels inländischer Lohnsteuerbetriebsstätte des Arbeitgebers), stehen im Rahmen der Veranlagung weder der Verkehrsabsetzbetrag (UFS 19. 9. 2012, RV/0182-S/12) noch der (erhöhte) Verkehrsabsetzbetrag oder der Pensionistenabsetzbetrag zu (Rz 1241I LStR); diese Sichtweise wird auf den Pendlereuro zu übertragen sein. Dagegen bestehen aber schon dem Grunde nach unionsrechtliche Bedenken, weil es sich hier um eine mittelbare Diskriminierung nach der Ansässigkeit des Arbeitgebers handelt (dazu *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², Rz VII/188).

¹⁸²⁾ So deutlich zum deutschen Steuerrecht zB BFH 10. 1. 2008, VI R 17/07.

¹⁸³⁾ Siehe zB *Petutschnig*, EuGH-Urteil in der Rs Lakebrink – Gedanken zur fractional taxation und unbeschränkter Steuerpflicht auf Antrag, taxlex 2008, 149 (152); siehe auch die Analyse bei *Dziurdz/Marchgraber*, SWI 2013, 527 (530 ff); aus rechtspolitischer Sicht auch *Aigner/Kofler* in *BMF/JKU*, GS Quantschnigg, 17 (26).

¹⁸⁴⁾ Vorschlag KOM(79)737.

¹⁸⁵⁾ Für Grenzgänger war effektiv eine Deckelung mit dem Besteuerungsniveau des Ansässigkeitsstaates vorgesehen (Art 4 f Vorschlag KOM(79)737).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Ruhegehälter (Art 5) vor: Grundsätzlich war eine Gleichbehandlung mit Gebietsansässigen vorgesehen, sodass die erfassten Einkünfte „in dem besteuerten Staat keiner höheren Steuerbelastung unterworfen werden, als wenn der Steuerpflichtige in diesem Staate ansässig wäre“ (Art 6 Abs 1). Sofern der Steuerpflichtige aber auch Einkünfte aus anderen Staaten bezieht, wäre der Beschäftigungsstaat nur gehalten gewesen, „Freibeträge, Abzüge, Ermässigungen und sonstige allgemeine Vergünstigungen, soweit sie nur für ansässige Steuerpflichtige vorgesehen sind, in dem Verhältnis der [im Beschäftigungsstaat] zu besteuerten Nettoeinkünfte“ aus nichtselbständiger Arbeit und Ruhegehältern „zum Gesamtbetrag der Nettoeinkünfte [zu] gewähren“. Der Steuersatz auf diese Einkünfte wäre dabei nach Wahl des Mitgliedstaates „so berechnet“ worden, „wie wenn der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat ansässig wäre“ (Progressionsvorbehalt nach Art 6 Abs 2).¹⁸⁶⁾

Eine solche zwingende Gleichstellung wäre für beschränkt Steuerpflichtige je nach Einkünfteverteilung und persönlicher bzw familiärer Lage allerdings vielfach nicht vorteilhaft (und in anderen Fällen für den Quellenstaat aufkommensmäßig nachteilig) und würde schon aus praktischer Sicht erfordern, dass ein entsprechender Antrag auch gestellt und entsprechende Nachweise auch erbracht werden. Und genau hier ergibt sich eine zusätzliche Komplexität. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH wird eine diskriminierende Regelung nicht dadurch geheilt, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt wird: So sei „die Wahl zwischen einer diskriminierenden steuerlichen Regelung und einer anderen, die nicht diskriminierend sein soll, nicht geeignet ist, die diskriminierenden Wirkungen der ersten dieser beiden steuerlichen Regelungen auszuschließen“,¹⁸⁷⁾ sodass insbesondere „die dem gebietsfremden Steuerpflichtigen eröffnete Wahl, sich für die Regelung zu entscheiden, die für gebietsansässige Steuerpflichtige gilt, die Diskriminierung [...] nicht aufhebt“. ¹⁸⁸⁾ Diese vor allem in der Rs *Gielen*¹⁸⁹⁾ entwickelte und in der Rs *Hirvonen*¹⁹⁰⁾ dem Grunde nach auf Maßnahmen zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse ausgedehnte Rechtsprechung kam auch in der Rs X deutlich zum Ausdruck:¹⁹¹⁾ Dort hatte der Steuerpflichtige zunächst zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert, aufgrund einer daraus resultierenden Höherbelastung aber unter Anfechtung der Option die Kumulation der beschränkten Steuerpflicht mit der Steuerbegünstigung des Abzugs negativer Mieteinkünfte begehrt¹⁹²⁾ – und vom EuGH Recht bekommen. Dies ist nur schwer verständlich. Die Rechtsprechung entfernt sich damit nämlich von einem Gleichbehandlungsgebot: Der gebietsfremde Steuerpflichtige will gar nicht wie ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger behandelt werden, sondern isoliert Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen.¹⁹³⁾

¹⁸⁶⁾ Siehe Pkt 15 der Erläuterungen zum Vorschlag KOM(79)737.

¹⁸⁷⁾ EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13, Rn 41; siehe auch EuGH 18. 3. 2010, *Gielen*, C-440/08, Rn 50 bis 53.

¹⁸⁸⁾ EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13, Rn 42; siehe auch EuGH 18. 3. 2010, *Gielen*, C-440/08, Rn 54.

¹⁸⁹⁾ Siehe EuGH 18. 3. 2010, *Gielen*, C-440/08, Rn 49 ff, und ausführlich auch Schlussanträge GA *Colomer* 27. 10. 2009, *Gielen*, C-440/08, Rn 51 f; dazu im Hinblick auf § 1 Abs 4 EStG auch *Kühbacher*, Die Rechtssache *Gielen* und ihre Bedeutung für die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht, SWI 2010, 284 (284 ff).

¹⁹⁰⁾ EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13, Rn 35 ff.

¹⁹¹⁾ Eine ähnliche Situation bestand im Übrigen auch in der Rs *Kieback*, wo der Steuerpflichtige die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund der damit verbundenen Nachteile ebenfalls bewusst unterlassen hatte; siehe Schlussanträge GA *Sharpston* 5. 3. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 23.

¹⁹²⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15, Rn 15.

¹⁹³⁾ Siehe auch *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 7 Rz 13; kritisch auch *Kühbacher*, SWI 2010, 284 (287) (Schlechterstellung durch Gleichbehandlung). Siehe deutlich auch Pkt 13 der Erläuterungen zum Vorschlag KOM(79)737, im Hinblick auf die Gleichstellung von beschränkt mit unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern: „Auf der anderen Seite soll der Arbeitnehmer, soweit es um die Besteuerung seiner Arbeitseinkünfte im Tätigkeitsstaat geht, aber auch keine ungerechtfertigten Vorteile haben. Hat er z.B. andere Einkünfte, so kann dies die Besteuerung seiner Arbeitseinkünfte beeinflussen und damit zu einer höheren Besteuerung als bei der gegenwärtigen ungleichen Behandlung führen. Diese Schlechterstellung muss er in Kauf nehmen.“

In der Rs *Hirvonen* akzeptierte der EuGH zwar eine gewisse pauschalierende Gesamtbetrachtung, sodass ein System, das beschränkt Steuerpflichtige ohnehin systematisch günstiger besteuert,¹⁹⁴⁾ also Gebietsfremde „nicht insgesamt benachteiligt“, zulässig ist.¹⁹⁵⁾ Auch in anderen Fällen zeigte sich der EuGH Wahlrechten für Steuerpflichtige nicht abgeneigt.¹⁹⁶⁾ Allerdings bleibt weiterhin unklar, ob erstens eine Optionsmöglichkeit (zB nach § 1 Abs 4 EStG) überhaupt ausreicht, um eine Unionsrechtswidrigkeit zu beseitigen, und zweitens ob diese Option auch zu „Verschlechterungen“ für den beschränkt Steuerpflichtigen führen darf. Die erste Frage wird man klar bejahen können, wäre es doch unverhältnismäßig, „von jedem beschränkt Steuerpflichtigen aus einem anderen EU-Mitgliedstaat immer die Angabe seines Welteinkommens zu verlangen, um auf diese Weise der Schumacker-Rechtsprechung von Amts wegen nachkommen zu können“. ¹⁹⁷⁾ Dies lässt sich auch aus der Rs *Gschwind* ableiten, hat doch der EuGH das deutsche Optionsmodell nicht beanstandet.¹⁹⁸⁾ Die zweite Frage ist umstritten: So wird die Zulässigkeit im Schrifttum – auch unter Hinweis auf die Rs *Gschwind* – unter anderem deshalb bejaht, weil die Optionsmöglichkeit letztlich auf eine Meistbegünstigung hinauslaufe.¹⁹⁹⁾ Diese Sichtweise steht freilich in einem unaufgelösten Spannungsverhältnis zu den Rs *Gielen*, *Hirvonen* und *X*.

In einer Gesamtbetrachtung der Judikatur scheint ein Optionsmodell aber zumindest dann zulässig, wenn es – wie derzeit § 1 Abs 4 EStG – die Behandlung als „quasi unbeschränkt Steuerpflichtigen“ mit einer sachlichen Einschränkung auf den Quellenstaat vorsieht, der beschränkt Steuerpflichtige also im Quellenstaat so gestellt wird, also würde er nur dort (positive) Einkünfte beziehen. Dies könnte auch durch eine Veranlagungsoption für qualifizierte beschränkt Steuerpflichtige gelöst werden, im Rahmen derer – anteilig – die Begünstigungen zur Berücksichtigung der „Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands“ gewährt werden. Hinsichtlich der Tarifierung stellt sich dann aber notwendigerweise die Frage des Progressionsvorbehalts, den der VwGH für unbeschränkt Steuerpflichtige (ungeachtet der abkommensrechtlichen Ansässigkeit) letztlich aus § 2 EStG (iVm §§ 1 Abs 2, 33 EStG) ableitet.²⁰⁰⁾ Für den derzeitigen § 1 Abs 4 EStG wird hingegen aufgrund bloß fiktiv unbeschränkter Steuerpflicht von der Rechtsprechung ein Progressionsvorbehalt abgelehnt,²⁰¹⁾ von der Verwaltungspraxis hingegen bejaht;²⁰²⁾ in Deutschland ist er für optierende Steuerpflichtige ausdrücklich vorgesehen (§ 32b Abs 1 Nr 5 dEStG).²⁰³⁾ Geht man davon aus, dass aus unionsrechtlicher Sicht jedenfalls eine Option mit Einschränkung auf Einkünfte im Quellenstaat tunlich ist, wäre wohl auch ein sich auf die Inlandseinkünfte beziehender Progressionsvorbehalt zulässig.²⁰⁴⁾ Es wären sodann für die Ermittlung des Steuersatzes auch jene Inlandseinkünfte nach § 98 EStG heranzuziehen, deren Besteuerung abkommensrechtlich ausgeschlossen ist (zB in gewissen Betriebsstättenkonstellationen oder im Hinblick auf den Verwertungstatbe-

¹⁹⁴⁾ Konkret im Vergleich zwischen einer progressiven Besteuerung mit Grundfreibetrag und sonstigen Abzügen für Gebietsansässige und einer tarifbegünstigten Bruttobesteuerung für Gebietsfremde.

¹⁹⁵⁾ Siehe EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13, und zur Reichweite dieser Entscheidung die Anmerkung von Petersen, ISR 2016, 58 (58 ff).

¹⁹⁶⁾ ZB EuGH 29. 11. 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Rn 73 (zur Zulässigkeit einer Wegzugsbesteuerungsregelung, die dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen sofortiger Zahlung und Zahlungsaufschub lässt).

¹⁹⁷⁾ Schmid-Heß, IStR 2017, 549 (554).

¹⁹⁸⁾ EuGH 14. 9. 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rn 28.

¹⁹⁹⁾ So zB Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (300. Lfg, 2020) § 1 Anm 8.

²⁰⁰⁾ Zur „Wurzel“ des Progressionsvorbehalts in § 2 EStG siehe zB auch VwGH 24. 5. 2007, 2004/15/0051; 29. 7. 2010, 2010/15/0021; 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067; weiters zB Rz 7588 ff EStR.

²⁰¹⁾ Siehe zB BFG 6. 9. 2024, RV/7103838/2023.

²⁰²⁾ So ab der Veranlagung 2023 auch Rz 10 LStR und ausführlich Kerschner, Die Anwendung eines Progressionsvorbehalts im Rahmen der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht, SWK 1/2/2025, 75 (75 ff).

²⁰³⁾ Dazu etwa BFH 2. 9. 2009, I R 90/08.

²⁰⁴⁾ Dazu allgemein Koffler, DBA und Gemeinschaftsrecht, 666 ff; Niesten, ET 2018, 116 (120).

stand).²⁰⁵⁾ Technisch könnte ein solcher „inlandsbeschränkter Progressionsvorbehalt“ dadurch verwirklicht werden, dass § 33 Abs 10 EStG mit der Maßgabe anwendbar ist, dass bei der Berechnung der Steuer nur die Einkünfte nach § 98 EStG herangezogen werden.

VIII. Resümee

Schon vor 20 Jahren hat *Michael Lang* die wohlbegründete Frage aufgeworfen: „Ist die *Schumacker-Rechtsprechung am Ende?*“²⁰⁶⁾ Aus heutiger Perspektive hat die *Schumacker-Rechtsprechung* zwar weiterhin auf der zweifelhaften Annahme der grundsätzlichen Verschiedenheit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen beharrt, zugleich aber ihren Fokus geändert und weitere Zweifelsfragen und Inkonsistenzen geschaffen. Die klassische, auf ein Zwei-Staaten-Verhältnis fokussierte „*Schumacker-Formel*“ ist seit der Rs X²⁰⁷⁾ auch auf Drei- und Mehrstaatenverhältnisse bezogen und dabei einem alleinigen Fokus auf den Wohnsitzstaat gewichen: Kann dieser faktisch die „*Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands*“²⁰⁸⁾ nicht berücksichtigen, geht diese Verpflichtung aliquot nach dem Einkünfteverhältnis auf die Quellenstaaten über. Diese Betrachtung nähert sich zum Teil dem Grundgedanken des 1979 von der Europäischen Kommission erstatteten Vorschlags zur Arbeitnehmerfreizügigkeit,²⁰⁹⁾ entfernt sich aber von der intuitiven Logik der Kommissionsempfehlung aus 1993²¹⁰⁾ und der klassischen *Schumacker*-Judikatur, dass ab einer gewissen Einkommensschwelle der Quellenstaat faktisch vollständig die Rolle des Wohnsitzstaates zu übernehmen hat.²¹¹⁾

Die von der *Schumacker*-Judikatur erfasste „*Gesamtsteuerkraft*“ bewegt sich vielfach im „Graubereich“ zwischen nicht harmonisiertem Steuerrecht, zumindest koordiniertem Sozialrecht (zB hinsichtlich der Familienleistungen) und sonstigen sozial- gesellschafts- politischen Fördermaßnahmen. Aufgrund der (notgedrungenen) Unterkomplexität der Rechtsprechung im Hinblick auf die stark divergierenden Steuer- und Sozialsysteme der Mitgliedstaaten kommt es hierbei zu erheblichen Wertungswidersprüchen. Zumal eine Harmonisierung nicht in Sicht ist,²¹²⁾ stehen die um eine unionsrechtskonforme und zugleich praktikable Lösung bemühten nationalen Gesetzgeber weiterhin vor erheblichen Herausforderungen. Dies auch deshalb, weil der EuGH in ständiger Rechtsprechung einer „Heilung“ einer grundsätzlichen Diskriminierung durch die Einräumung einer Option für den Steuerpflichtigen enge Grenzen setzt. Der österreichische § 1 Abs 4 EStG erweist sich aber auch aus dieser Perspektive als sowohl zu eng als auch zu weit: Sein subjektiver Anwendungsbereich ist überdehnt, die 90%-Schwelle entbehrlich, die erforderliche (bloß) proportionale Gewährung von Begünstigungen nicht vorgesehen, die absolute Wesentlichkeitsgrenze zu „starr“ und zumindest ein auf Inlandseinkünfte eingeschränkter Progressionsvorbehalt durchaus zulässig.

²⁰⁵⁾ Dies als allgemeine, schon aus der Rechtsprechung des VwGH ableitbare Lösung für beschränkt Steuerpflichtige vorschlagend *Lang* in *Klokar/Knotzer*, SWI-Jahrestagung: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat Österreich, SWI 2023, 589 (592).

²⁰⁶⁾ *Lang*, RIW 2005, 336 (336 ff).

²⁰⁷⁾ EuGH 9. 2. 2017, X, C-283/15.

²⁰⁸⁾ So EuGH 14. 2. 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rn 33. Bisweilen spricht der EuGH auch von der „*persönliche[n] Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergibt*“; siehe etwa EuGH 19. 11. 2015, *Hirvonen*, C-632/13, Rn 31.

²⁰⁹⁾ Vorschlag KOM(79)737.

²¹⁰⁾ Empfehlung 94/79/EG.

²¹¹⁾ So zB noch Schlussanträge GA *Sharpston* 5. 3. 2015, *Kieback*, C-9/14, Rn 30.

²¹²⁾ Der Fokus der Arbeiten auf europäischer Ebene im Themenkomplex der Besteuerung von Arbeitnehmern im Binnenmarkt liegt derzeit wohl auf Fragen der grenzüberschreitenden Telearbeit bzw Fernarbeit; siehe zB *European Commission*, TAXUD.D.2.002/AR, 6; *European Economic and Social Committee*, Taxation of cross-border teleworkers and their employers, ECO/585 (13. 7. 2022); Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, Dok 11287/24 (24. 6. 2024) Rn 91.