

# Internationales Steuerrecht

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Aus der Rechtsprechung des EuGH:

## Lindman: Steuerpflicht für ausländische Lotteriegewinne verstößt gegen Dienstleistungsfreiheit

ÖStZ 2004/  
572  
S. 242

Art 49 EG steht Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen die Gewinne aus in anderen Mitgliedstaaten veranstalteten Lotterien als steuerbare Einkünfte des Gewinners behandelt werden, während Gewinne aus in dem betreffenden Mitgliedstaat veranstalteten Lotterien von der ESt befreit sind.

EuGH, Urteil vom 13. 11. 2003, C-209/01, Diana Elisabeth Lindman/Skatterätelsenämnd (Vorabentscheidungsersuchen der finnischen Ålands förvaltningsdomstol)

DDr. Georg Kofler  
Universität Linz

### 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

In der Rs Lindman war der EuGH nach einer Reihe außersteuerlicher Urteile<sup>1)</sup> erneut mit einer Frage zur Vereinbarkeit nationaler Glücksspielregelungen mit der Dienstleistungsfreiheit befasst. Frau Lindman, eine finnische Staatsangehörige, gewann einen erheblichen Betrag bei der Ziehung einer schwedischen Lotterie, deren Los sie während eines Aufenthaltes in Schweden erworben hatte. Während allerdings Gewinne aus finnischen Lotterien von der ESt befreit sind, wurde der Gewinn aus der schwedischen Lotterie als stpfl Einkommen angesehen. Der von Frau Lindman durch Rechtsmittel angerufene finnische Ålands förvaltningsdomstol legte schließlich dem EuGH die Frage vor, ob die Dienstleistungsfreiheit nach Art 49 EG der Anwendung von Vorschriften entgegen steht, nach denen Lotteriegewinne aus Lotterien, die in anderen MS veranstaltet werden, als steuerbare Einkünfte des Gewinners behandelt werden, während Lotteriegewinne aus finnischen Lotterien von der ESt befreit sind.

### 2. Entscheidung des EuGH

Obwohl die Diskriminierung in diesem Fall offensichtlich erscheint, war der Ausgang des Verfahrens aufgrund der

Sonderstellung des Glückspielwesens auf der Rechtfertigungsebene nicht von vornherein zweifelsfrei.<sup>2)</sup> Nichtsdestoweniger bejahte der EuGH in seinem relativ knappen Urteil die Frage klar: Der EuGH wies zunächst darauf hin, dass Art 49 EG auf eine Tätigkeit Anwendung findet, die darin besteht, den Nutzern gegen Entgelt die Teilnahme an einem Glücksspiel zu ermöglichen.<sup>3)</sup> Da nur Gewinne aus in Finnland nicht genehmigten Glücksspielen als steuerbare Einkünfte angesehen werden und die finnische Steuer auf in Finnland ansässige Veranstalter von Glücksspielen nicht der ESt auf die aus ausländischen Lotterien stammenden Gewinne der StPfl entspricht, waren die finnischen Vorschriften auch als „diskriminierend“ anzusehen. Der EuGH äußerte sich sodann allerdings nicht dazu, ob er diese „Diskriminierung“ als direkte ansieht, sondern wies vielmehr generell darauf hin, dass eine Rechtfertigung nur unter der Bedingung der Zweckmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit der beschränkenden Maßnahme möglich ist,<sup>4)</sup> was in der vorliegenden Rs aber nicht der Fall war.<sup>5)</sup>

1) EuGH 24. 3. 1994, C-275/92, Slg 1994, I-1039, Schindler; EuGH 21. 9. 1999, C-124/97, Slg 1999, I-6067, Läärä; EuGH 21. 10. 1999, C-67/98, Slg 1999, I-7289, Zenatti; EuGH 11. 9. 2003, C-6/01, Anomar; EuGH 6. 11. 2003, C-243/01, Gambelli. In diesen Rs ging es stets um unterschiedslos anwendbare Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit (zB Verbot der Einfuhr von Werbematerial und Losen [Rs Schindler], Vorbehalt der Aufstellung und Betrieb von Glücksspielautomaten für öffentlich-rechtliche Vereinigungen [Rs Läärä], Beschränkung der Zulässigkeit von diversen Glücksspielen auf durch Dekrete eingerichtete Spielzonen in Kasinosälen [Rs Anomar]; strafbewehrtes Verbot des Sammelns, der Annahme etc von Wetten durch nicht-konzessionierte Unternehmer [Rs Gambelli]); aufgrund der Besonderheiten des Glücksspiels hielt der EuGH in all diesen Fällen eine Rechtfertigung auf Grundlage des Schutzes der Verbraucher und der Sozialordnung sowie der Betrugsbekämpfung für möglich.

2) Siehe nur die umfangreichen Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 10. 4. 2003, C-42/01, Lindman. Die beteiligten Regierungen haben insb vor dem Hintergrund der Rsp (siehe FN 1) argumentiert, dass die Besteuerung von Glücksspielen nur ein spezifischer Aspekt der Gesamtregelung der Glücksspiele sei, ein Bereich, in dem die MS über ein weites Ermessen verfügten. Die eventuellen Einschränkungen seien durch zwingende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt, die insofern mit der Bekämpfung der schädlichen Folgen von Glücksspielen in der Weise zusammenhingen, als die Öffentlichkeit einen Anreiz zur Teilnahme an solchen Lotterien hätte, wenn ausländische Lotteriegewinne von der Steuer befreit wären.

3) Siehe zB EuGH 24. 3. 1994, C-275/92, Slg 1994, I-1039, Schindler – Tz 19.

4) Siehe zB EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, Gebhard – Tz 37; EuGH 9. 7. 1997, C-34-36/95, Slg 1997, I-3843, De Agostini – Tz 55; EuGH 26. 11. 2002, C-100/01, Slg. 2002, I-10981, Olazabal – Tz 43.

5) Der EuGH verwies darauf, dass die übermittelten Akten kein Element statistischer oder sonstiger Natur aufweisen, „das einen Schluss auf die Schwere der Gefahren, die mit dem Betreiben von Glücksspielen verbunden sind, und erst recht nicht auf einen besonderen Zusammenhang zwischen solchen Gefahren und der Teilnahme der Staats-

### 3. Würdigung

Der EuGH hat in seinem Urteil in der Rs Lindman durch die sofortige Bezugnahme auf die Verhältnismäßigkeit der finnischen Regelung freilich wiederum mehrere essenzielle Fragen offen gelassen: Erstens ist nach wie vor ungeklärt, ob eine Diskriminierung nach dem Ursprung der Dienstleistung ebenso wie eine Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit als so genannte „offene“ Diskriminierung anzusehen ist.<sup>6)</sup> Zweitens besteht eine widersprüchliche Rsp, ob so genannte „indirekte“ Diskriminierungen, also Regelungen, die zwar nicht aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Gesellschaftssitzes unterscheiden, aber zB auf Basis eines anderen Unterscheidungskriteriums (zB Wohnsitz oder Niederlassung) tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen, auch aus Gründen des Allgemeininteresses – und nicht nur aus den in Art 46 iVm Art 55 EG genannten Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit – gerechtfertigt werden können.<sup>7)</sup> Schließlich ist weiterhin offen, ob

angehörigen des betreffenden Mitgliedstaats an in anderen Mitgliedstaaten veranstalteten Lotterien zuliebe“; EuGH 13. 11. 2003, C-42/01, Lindman – Tz 26; siehe für eine umfangreiche Begründung auch Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 10. 4. 2003, C-42/01, Lindman – Tz 96 ff.

6) Siehe dazu Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 10. 4. 2003, C-42/01, Lindman – Tz 63 ff, insb 74 ff; verneinend wohl EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Ramstedt – Tz 25 ff; siehe auch Schlussanträge GA *Léger* 3. 4. 2003, C-422/01, Ramstedt – Tz 31 f.

7) So die hA; siehe zB *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 143 ff; *Lyal*, EC Tax Review 2003, 68 ff; bejahend auch zB EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 33 ff und Tz 44 ff; EuGH 16. 1. 2003, C-388/01, Kommission/Italien – Tz 19 f; verneinend hingegen EuGH 29. 4. 1999, C-224/97,

eventuell auch für „offene“ Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit oder dem Gesellschaftssitz eine Rechtfertigung durch Gründe des Allgemeininteresses (zB durch die Kohärenz des Steuersystems) möglich ist.<sup>8)</sup> Vor dem Hintergrund widersprüchlicher Urteile, der unterschiedlichen Ansätze der GA<sup>9)</sup> und der ständigen Weiterentwicklung der Rsp, wobei derzeit letztlich sowohl die Tatbestands-ebene der Diskriminierung als auch die Weite der Rechtfertigungsebene nicht abschließend geklärt sind<sup>10)</sup>, bleibt eine baldige Klärung dieser Fragen und die Schaffung eines konsistenten Systems durch den EuGH zu erhoffen.

Slg 1999, I-2517, Ciola – Tz 16, zu einer Diskriminierung nach dem Wohnsitz; EuGH 26. 4. 1988, Rs 352/85, Slg 1988, 2085, Bond van Adverteerders – Tz 32. Siehe dazu jüngst *G. Kofler*, Ramstedt: Benachteiligung von Beitragszahlungen an ausländische Rentenversicherer ist nicht mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar! ÖStZ 2003/874, 404 ff mwN.

8) Siehe ausf *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten (2002) 150 ff; *G. Kofler*, ÖStZ 2003/874, 404 ff mwN; verneinend zB EuGH 16. 1. 2003, C-388/01, Kommission/Italien – Tz 19 f; siehe aber auch EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 23 ff.

9) Zur Frage der Art der Diskriminierung nach der Niederlassung siehe einerseits Schlussanträge GA *Léger* 3. 4. 2003, C-422/01, Ramstedt – Tz 31 f, und andererseits Schlussanträge GA *Jacobs* 21. 3. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 31. Zur Frage der unterschiedlichen Rechtfertigungsgründe für diskriminierende und unterschiedslos anwendbare Regelungen siehe zB einerseits Schlussanträge GA *Jacobs* 21. 3. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 40 ff, und andererseits Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 10. 4. 2003, C-42/02, Lindmann – Tz 63 ff.

10) Siehe dazu jüngst *Lyal*, Non-discrimination and direct tax in Community law, EC Tax Review 2003, 68 ff, insb 74; *Farmer*, The Court's case law on direct taxation: a castle built on shifting sands? EC Tax Review 2003, 75 ff.

## EuGH-Urteil KapHag: Ausgabe von Gesellschaftsanteilen nicht steuerbar

ÖStZ 2003/  
S. 573  
S. 243

Bisher war es in Österreich und Deutschland umstritten, ob es sich bei der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen um eine steuerbare Leistung oder einen nicht steuerbaren Vorgang handelt. In der Rs C-442/01, KapHag Renditefonds, hatte der EuGH über ein Vorabentscheidungsersuchen des deutschen BFH zu dieser Frage zu entscheiden. Das Urteil, das der EuGH am 26. 6. 2003 dazu getroffen hat, ist in seiner Begründung nur schwer nachvollziehbar und „provokiert“ geradezu weitere Verfahren.

**Mag. Robert Pernegger**  
Groß-BP Wien – Körperschaften

### 1. Der Ausgangsfall

Die Klägerin, KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, ist eine deutsche Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an der zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH I und GmbH II) sowie drei natürliche Personen (A, B und C) als Gesellschafter beteiligt sind.

Zwecke der Klägerin waren der Erwerb eines Erbbaurechts an einem Grundstück in Berlin, die Errichtung eines Einkaufszentrums auf diesem Grundstück und die Nutzung der Bauten durch Vermietung und Verpachtung.

Das Erbbaurecht erwarben die GmbH I und die GmbH II in Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der A und B am 2. 8. 1991 beitraten.

Die Klägerin sollte als geschlossener Immobilienfonds geführt werden. Es sollten Gesellschafter mit Bareinlagepflichten iHv insgesamt 38,402.000 DM zuzüglich 5 % Agio aufgenommen werden. In den Allgemeinen Vertragsbedingungen (AVB) mit Datum vom 1. 10. 1991 waren der Gesellschaftsvertrag der Klägerin sowie weitere von ihr abzuschließende bzw abgeschlossene Verträge erwähnt.

Am 12. 11. 1991 erklärte C, er beteilige sich an der Klägerin mit einer Einlage iHd Gesamtbetrags von 38,402.000 DM. Am 13. 11. 1991 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin die Aufhebung von Teilen der AVB sowie die endgültige Fassung des Gesellschaftsvertrags der Klägerin und weiterer Teile der AVB.

Mit Rechnung vom 19. 12. 1991 stellte ein Rechtsanwalt der Klägerin 75.000 DM zuzüglich 10.500 DM USt für