

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Neuregelung der Abzugssteuer
nach § 99 EStG?

Steueralltag

IZP: Verfahrensrechtliche Aspekte

Unternehmenssteuerrecht

Grenzgängerregelungen

Steuerradar

VfGH prüft Schenkungssteuer

Verkehrssteuern & Gebühren

Highlights der Gebührenrichtlinien

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

Vortragende und Lehrende
im Einkommensteuerrecht – Teil I

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
APRIL 2007

04

157–196

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMEREINIGUNG

Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ 

EC Tax Update – April 2007

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2007/37

Unternehmensbesteuerung

Leitlinien zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten bei Verrechnungspreisen

Basierend auf der Arbeit des gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums hat die Kommission eine Mitteilung angenommen, in der sie die Position vertritt, dass Verrechnungspreiszusagen (sog Advance Pricing Agreements bzw APA) ein geeignetes Mittel zur Verbesserung der Rechtssicherheit und zum Abbau der steuerlichen Belastung von Verrechnungspreisen darstellen.¹⁾ Die Kommission hat daher Leitlinien für Ver-

rechnungspreiszusagen erarbeitet, die den Unternehmen helfen sollen, bestimmte Probleme zu vermeiden, die auf unterschiedliche Verrechnungspreisvorschriften in den MS zurückzuführen sind.

Anmerkung: Vor dem Hintergrund der zahlreichen Schwachstellen des Schiedsübereinkommens²⁾ ist die Kommission zur Folgerung gelangt, dass viele Probleme im Bereich der Verrechnungspreise nur durch eine engere Zusammenarbeit der Finanzverwaltungen und der multinationalen Unternehmen bewältigt werden können. Die Kommission hat daher bereits im Rahmen ihrer Studie über die „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“³⁾ festgestellt, dass die Wirksamkeit des Schiedsübereinkommens⁴⁾ wegen erheblicher Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung hinter den Erwartungen zurückgeblieben ist. Dementsprechend schlug die Kommission in ihrer Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. *Ines Hofbauer* ist für Leitner + Leitner in Wien tätig und ist Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; Priv.-Doz. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU), ist Assistenzprofessor im International Tax Program an der New York University School of Law.

1) Mitteilung über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren und über Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU, KOM(2007)71 endg; s auch das Commission Staff Working Document „Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum“, SEC(2007)246. Siehe auch die Pressemitteilung „Besteuerung von Unternehmen: EU-Kommission erarbeitet Leitlinien zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten bei Verrechnungspreisen“, IP/07/236 (26. 2. 2007).

2) Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl L 225 S 10 ff (20. 8. 1990). Siehe die ausführlichen Darstellungen der Schiedskonvention bei *Killius*, Intertax 1990, 437; *Hinnekens*, EC Tax Rev 1992, 70; *Schelppe*, EC Tax Rev 1995, 68; *Hinnekens*, BTR 1996, 132 (Part I) und BTR 1996, 272 (Part II); *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 577 ff.

3) SEK(2001)1681.

4) Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl L 225 S 10 (20. 8. 1990).

Hindernisse⁵⁾ vor, ein informelles Gemeinsames Forum für Verrechnungspreise (JTTF) zu errichten,⁶⁾ an dem Vertreter der MS und der Wirtschaft teilnehmen.⁷⁾ Das Forum konstituierte sich im Jahr 2002 und legte ein Arbeitsprogramm vor.⁸⁾ In Form von nunmehr drei Mitteilungen erstattete die Kommission Bericht über die Arbeiten des JTTF.

Die erste Mitteilung enthielt einen „Vorschlag eines Verhaltenskodex zur effektiven Durchführung des Schiedsübereinkommens⁹⁾“, der vom Rat Ende 2004 angenommen wurde und auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung abzielt, die auftreten kann, wenn ein EU-Mitgliedstaat durch eine Verrechnungspreiskorrektur den steuerpflichtigen Gewinn eines Unternehmens aus grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäftsvorgängen berichtet.¹⁰⁾ Der Verhaltenskodex soll eine wirksamere und einheitlichere Anwendung des Schiedsübereinkommens gewährleisten, das am 1. 11. 2004 mit Rückwirkung zum 1. 1. 2000 wieder in Kraft getreten ist. Da das bestehende Schiedsübereinkommen keine automatische Geltung für die neuen MS entfaltet, musste der Beitritt der neuen MS zum Schiedsübereinkommen auf andere Weise sichergestellt werden.¹¹⁾

5) KOM(2001)582 endg.

6) Siehe „Unternehmensbesteuerung: Kommission richtet Forum für Verrechnungspreise ein“, IP/02/1105 (22. 7. 2002).

7) Mitteilung der Kommission „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“, KOM(2001)582 endg 16; der Rat für „Allgemeine Angelegenheiten“ v 11. 3. 2002 begrüßte in seinen Schlussfolgerungen die Initiative der Kommission, ein Gemeinsames EU-Forum für Verrechnungspreise zu schaffen; s die Pressemitteilung 6596/02 III. Zur Tätigkeit des Verrechnungspreisforums ausführlich *Thömmes/Hagenbucher/Hasenoeherl in Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 7 – Latest Information 3.1. ff.

8) Siehe dazu den Bericht über die Konstituierung und Erstellung des Arbeitsprogramms des Verrechnungspreisforums in der Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen“, KOM(2003)726 endg 11.

9) Mitteilung der Kommission über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Unternehmensbesteuerung von Oktober 2002 bis Dezember 2003 und über den Vorschlag eines Verhaltenskodex zur effektiven Durchführung des Schiedsübereinkommens (90/436/EWG v 23. 7. 1990), KOM(2004)297 endg; s auch die Pressemitteilung „Unternehmenssteuern: Kommission schlägt Verhaltenskodex vor, um Doppelbesteuerung infolge von Verrechnungspreiskorrekturen zu vermeiden“, IP/04/542 (27. 4. 2004); sowie „Code of Conduct to eliminate double taxation in cross-border transfer pricing cases Frequently Asked Questions“, MEMO/04/96 (27. 4. 2004).

10) MEMO/04/289 (7. 12. 2004); s dazu „Unternehmenssteuern: Kommission begrüßt Annahme des Verhaltenskodex“ zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreiskorrekturen“, IP/04/1447 (7. 12. 2004).

11) So hat der Rat im Hinblick auf die im Mai 2004 beigetretenen 10 Staaten einen Entwurf für ein Übereinkommen zur Ausweitung auf die neuen EU-MS ausgearbeitet, das schließlich am 8. 12. 2004 unterzeichnet und unlängst im Amtsblatt veröffentlicht wurde; siehe ABl C 160/1 (30. 6. 2005). Die der Gemeinschaft per 1. 1. 2007 beigetretenen Staaten Bulgarien und Rumänien sind nach Art 3 Abs 3 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Bulgarien und Rumäniens und die Anpassungen der Verträge, auf denen die Europäische Union beruht, ABl L 157/203 (21. 6. 2005), iVm dem Anhang „Liste der Übereinkünfte und Protokolle“, denen Bulgarien und Rumänien am Tag des Beitritts beitreten, ABl L 157 S 221 (21. 6. 2005), dem

Basierend auf der weiteren Tätigkeit des EU-Verrechnungspreisforums, das seit Anfang 2004 die Frage der Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU fokussierte, legte die Kommission in ihrer zweiten Mitteilung einen „Vorschlag für einen Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU¹²⁾“ vor, der Mitte 2006 vom Rat angenommen wurde.¹³⁾ Auf Basis dieser politischen Verpflichtung sollen die MS eine standardisierte und teilweise zentralisierte Verrechnungspreisdokumentation, die sog. „EU Verrechnungspreisdokumentation“ („European Transfer Pricing Documentation – EUTPD“) akzeptieren, die sie bei der Beurteilung der Verrechnungspreise eines multinationalen Konzerns als Kerndokumentation zugrunde legen.¹⁴⁾

Die nunmehr vorliegende dritte Mitteilung der Kommission „über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren und über Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU¹⁵⁾“ bezweckt, durch die Einführung von Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen (Advance Pricing Agreements bzw APA) in der EU zu verhindern, dass es in diesem Zusammenhang überhaupt zu Streitfällen und Doppelbesteuerung kommt. APA sind Vereinbarungen zwischen den Steuerverwaltungen der betreffenden EU-Mitgliedstaaten, mit denen im Vorhinein festgelegt wird, wie Transaktionen zwischen verbundenen Steuerpflichtigen, die in zwei oder mehr MS niedergelassen sind, besteuert werden sollen. Die Leitlinien der Kommission beruhen dabei auf Verfahrensweisen, die sich in der Praxis bewährt haben.

Unlängst hat die Kommission überdies mit B v 22. 12. 2006 das bisher informelle „Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum“ durch Einsetzung einer Sachverständigengruppe „Verrechnungspreise“ mit Wirkung v 1. 3. 2007 auf einen formellen Rechtsakt gegründet.¹⁶⁾

Schiedsübereinkommen, dem Zusatzübereinkommen und dem Verlängerungsprotokoll beigetreten.

12) Mitteilung über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU sowie Vorschlag für einen Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU, KOM(2005)543 endg; s auch den Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Documentation Requirements Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum, SEC(2005)543 final.

13) Siehe die Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union, ABl C 176 S 1 ff (28. 7. 2006).

14) Für erste Analysen siehe *Beudeker/Janssen*, ITPJ 2006, 235; *Garcia/Rosenkrantz/Schnorberger*, Intertax 2006, 305; *Bourtourault/Della Valle/Fletcher/Maucour/Mkrtchyan/Pantelidaki/Polacco/Rosenkrantz/Schnorberger*, Intertax 2006, 406; *Gerdes/Schnorberger/van Herksen*, Intertax 2006, 514; *Zach*, SWI 2006, 351.

15) KOM(2007)71 endg; s auch das Commission Staff Working Document „Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum“, SEC(2007)246.

16) B der Kommission v 22. 12. 2006 zur Einsetzung einer Sachverständigengruppe „Verrechnungspreise“, ABl L 32 S 189 (6. 2. 2007).

taxlex-EC 2007/38

Mehrwertsteuer: Entscheidung des Rates**Verlängerung der Entscheidung
2000/91/EG**

Mit seiner E v 30. 1. 2007¹⁷⁾ verlängert der Rat die Entscheidung 2000/91/EG bis zum 31. 12. 2013. Die verlängerte Entscheidung 2000/91/EG betrifft den Abzug bzw die Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf die Benutzungsgebühren für die Öresund-Festverbindung zwischen Dänemark und Schweden entrichtet wird.

taxlex-EC 2007/39

Mehrwertsteuer: Entscheidung des Rates**Vorsteuerabzug nach Zahlung
der Mehrwertsteuer**

Mit seiner E v 30. 1. 2007¹⁸⁾ ermächtigt der Rat Estland, Slowenien, Schweden und das Vereinigte Königreich zur Anwendung einer von der allgemeinen Regelung des Art 167 RL 2006/112 abweichenden Regelung betreffend die zeitliche Geltendmachung des Vorsteuerabzugs. Die genannten MS werden ermächtigt, das Recht auf Vorsteuerabzug für bestimmte Steuerpflichtige auf den Zeitpunkt hinauszuschieben, zu dem diese die Mehrwertsteuer an den leistenden Unternehmer gezahlt haben.

Diese Regelung gilt nur für Steuerpflichtige, welche die Mehrwertsteuer auf ihre Leistungen erst nach Eingang der Kundenzahlung verbuchen (sog Cash-Accounting-Regelung gem Art 10 Abs 2 Unterabsatz 3 der 6. MwSt-RL bzw Art 66 lit b RL 2006/112). Ihr Jahresumsatz darf bestimmte, in der Entscheidung näher angeführte Grenzen nicht übersteigen. Die Entscheidung des Rates gilt befristet vom 1. 1. 2007 bis zum 31. 12. 2009.

Anmerkung: Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich möglich, sobald die Leistung ausgeführt wurde und eine entsprechende Rechnung vorliegt. Dies gilt auch für Unternehmer, die der Istbesteuerung unterliegen, dh ihre Leistungen im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts versteuern. Mit der gegenständlichen Regelung werden die MS ermächtigt, dass der Vorsteuerabzug für Unternehmer, die der Istbesteuerung unterliegen, hiervon abweichend erst dann geltend gemacht werden kann, wenn das Leistungsentgelt bzw die hierauf entfallende Mehrwertsteuer an den Lieferanten entrichtet wurde.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2007/40

Rs C-435/05, *Investrand***Vorsteuerabzug für Beratungsdienste zur
Feststellung der Höhe einer Forderung**

In der gegenständlichen Rs hat die niederländische Gesellschaft *Investrand* einen von ihr gehaltenen Gesellschaftsanteil an einem Bekleidungshersteller an

ein anderes Unternehmen veräußert. Beim Verkauf wurde vereinbart, dass *Investrand* als Entgelt neben einem fixem Betrag auch einen variablen Teil erhält, dessen Höhe von der Gewinnentwicklung des Bekleidungs Herstellers abhängig ist. Bei der Berechnung des variablen Teils des Entgelts kam es zu Streitigkeiten zwischen *Investrand* und dem Käufer, welche zu einem schiedsgerichtlichen Verfahren führten. Im Rahmen dieses Schiedsgerichtsverfahrens entstanden *Investrand* Rechtsberatungskosten, hinsichtlich derer *Investrand* den Vorsteuerabzug geltend machte.

Strittig war nun im gegenständlichen Verfahren, ob dieser Vorsteuerabzug zu Recht geltend gemacht wurde. Hierbei ist insb zu beachten, dass *Investrand* im Zeitpunkt des Verkaufs der Anteile als reine Holding-Gesellschaft keinerlei unternehmerische Tätigkeiten ausführte. Erst einige Jahre nach dem Verkauf der Anteile wurde *Investrand* in Form der Erbringung von Managementtätigkeiten an ihre Tochtergesellschaften unternehmerisch tätig. Der EuGH kommt in seinem U v 8. 2. 2007¹⁹⁾ zum Ergebnis, dass ein Vorsteuerabzug aus den Rechtsberatungskosten nicht zulässig ist:

Art 17 Abs 2 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass die Kosten für Beratungsdienste, die ein Steuerpflichtiger zur Feststellung der Höhe einer Forderung, die zum Vermögen seines Unternehmens gehört und die mit einer vor Entstehung seiner Mehrwertsteuerpflichtigkeit erfolgten Veräußerung von Anteilen zusammenhängt, in Anspruch genommen hat, in Ermangelung von Nachweisen dafür, dass diese Dienste ihren ausschließlichen Grund in der von dem Steuerpflichtigen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie haben, keinen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Tätigkeit aufweisen und folglich nicht zum Abzug der auf ihnen lastenden Mehrwertsteuer berechtigen.

Anmerkung: Entsprechend seiner stRsp wendet der GH im gegenständlichen Fall zur Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung ein zweistufiges Verfahren an: In einem ersten Schritt prüft der GH, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Eingangsumsatz (Beratungsleistung) und einem bestimmten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsatz besteht. Da es sich im konkreten Fall beim Verkauf der Anteile um keine wirtschaftliche Tätigkeit handelt, die der Umsatzsteuer unterliegt (keine Veräußerung im Rahmen des Unternehmens), verneint der EuGH mangels Vorliegens eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsatzes den Vorsteuerabzug. In einem zweiten Schritt prüft der EuGH, ob es sich bei den in Anspruch genommenen Beratungsleistungen um allgemeine Kosten des Unternehmens handelt, welche wiederum dann als Vorsteuer abgezogen werden könnten, soweit vom Unternehmen steuerpflichtige Ausgangs-

17) E des Rates v 30. 1. 2007 zur Verlängerung der Anwendung der Entscheidung 2000/91/EG zur Ermächtigung des Königreichs Dänemark und des Königreichs Schweden, eine von Art 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichende Regelung anzuwenden, ABl L 57 S 10 (24. 2. 2007).

18) E des Rates v 30. 1. 2007 zur Ermächtigung Estlands, Sloweniens, Schwedens und des Vereinigten Königreichs, eine von Art 167 RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, ABl L 57 S 12 (24. 2. 2007).

19) EuGH 8. 2. 2007, Rs C-435/05, *Investrand*.

umsätze bewirkt werden. Auch das Vorliegen allgemeiner Kosten wird vom Gerichtshof verneint. Für die Annahme allgemeiner Kosten ist es nach Ansicht des EuGH nicht ausreichend, dass die in Rede stehende, strittige Kaufpreisforderung zum Vermögen des (erst nach Anteilsveräußerung begründeten) Unternehmens gehört. Die Beratungsleistung steht mit einer Forderung in Zusammenhang, die vor Begründung der Unternehmereigenschaft entstanden ist. Dies rechtfertigt keine Annahme allgemeiner Kosten des Unternehmens.

taxlex-EC 2007/41

Rs C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande Lda

Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Steuererstattungsverfahren

Die vom BFH²⁰⁾ vorgelegte Rs *Centro Equestre da Lezíria Grande* betrifft die deutsche Bestimmung des § 50 Abs 5 Z 3 dEStG, die für in Deutschland beschränkt Steuerpflichtige eine Erstattung der im Weg eines Steuerabzugs von den Bruttoeinnahmen einbehaltenen und abgeführten Steuer nur unter der Voraussetzung vorsieht, dass die mit den besteuerten Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben höher sind als die Hälfte der in Deutschland erzielten Einnahmen. Das deutsche Recht erlaubt allerdings sowohl in Deutschland unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtigen, die in Deutschland einen Betrieb unterhalten, den Abzug sämtlicher Betriebsausgaben, ohne hierfür einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang noch ein bestimmtes Verhältnis zwischen den Betriebseinnahmen und -ausgaben zu verlangen.²¹⁾ Etwas zurückhaltender als GA Léger in seinen Schlussanträgen²²⁾ stellte auch der EuGH in seinem U v 15. 2. 2007²³⁾ die Unvereinbarkeit einer solchen Bestimmung mit der Dienstleistungsfreiheit fest:

Art 59 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 49 EG) steht einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegen, soweit diese die Erstattung der im Weg des Steuerabzugs von einem beschränkt Steuerpflichtigen erhobenen Körperschaftsteuer davon abhängig macht, dass die Betriebsausgaben, deren Berücksichtigung dieser Steuerpflichtige zu diesem Zweck beantragt, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, die im Rahmen einer im betreffenden Mitgliedsstaat ausgeübten Tätigkeit erzielt worden sind, und soweit alle Kosten, die sich von dieser Tätigkeit nicht trennen lassen, unabhängig vom Ort oder Zeitpunkt ihrer Entstehung als solche Ausgaben betrachtet werden. Art 59 EG-Vertrag steht dagegen einer nationalen Regelung entgegen, soweit sie die Erstattung der betreffenden Steuer an diesen Steuerpflichtigen von der Voraussetzung abhängig macht, dass die genannten Betriebsausgaben die Hälfte der erwähnten Einnahmen übersteigen.

Anmerkung: Soweit ein MS es seinen Gebietsansässigen ermöglicht, bestimmte, mit Einkünften im Zusammenhang stehende Kosten steuerlich abzusetzen, darf er ihre Berücksichtigung bei der Einkünftermittlung von Gebietsfremden grundsätzlich nicht ausschließen.²⁴⁾ Durch das Einziehen einer 50%-Grenze war eine systematische Berücksichti-

gung von derartigen Kosten jedoch nicht gewährleistet. Die Frage, inwieweit ein MS es zulässt, dass beschränkt Steuerpflichtige auch Kosten in Abzug bringen können, die nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünften stehen, unterliegt hingegen nicht dem Gemeinschaftsrecht.²⁵⁾ Eine weiter reichende Beschränkung der Steuerbemessungsgrundlage kann daher von jedem MS vorgesehen werden. Die schwierige Frage, wann ein „unmittelbarer Zusammenhang“ vorliegt, lässt der EuGH aber weitgehend unbeantwortet und verweist ihre Lösung in die Verantwortung des nationalen Gerichts. Der EuGH gibt lediglich den vagen Hinweis, dass „[u]nter Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, stehen, [...] Ausgaben zu verstehen [sind], die einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung, aufgrund deren die Besteuerung in diesem Staat erfolgt, aufweisen und die von dieser nicht getrennt werden können, wie zB die Reise- und die Unterkunftskosten. In diesem Zusammenhang kommt es nicht auf den Ort und den Zeitpunkt an, wo oder zu dem diese Kosten entstanden sind.“²⁶⁾ Für das österreichische Steuerrecht wird diese Entwicklung aber allenfalls interpretationsleitende Bedeutung haben: Denn § 102 Abs 2 Z 1 EStG lässt ohne das Erfordernis einer Unmittelbarkeit den Abzug von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten insoweit zu, als sie mit „diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“;²⁷⁾ damit können sowohl Ausgaben mit einem bloß mittelbaren Zusammenhang als auch vorbereitende und nachträgliche Ausgaben ebenso Berücksichtigung finden²⁸⁾ wie im Schätzungsweg aufgeteilte Ausgaben.²⁹⁾ Da sich dieser Bestimmung freilich nicht ohne Weiteres entnehmen lässt, wie im Einzelfall Gemeinkosten den inländischen Einkünften zuzuordnen sind, ist ihr Wortlaut jedenfalls für eine gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation offen.³⁰⁾

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

21) Vgl näher *Rust*, Pending Cases Filed by German Courts II: The Corpio, Centro Equestre, Conijn, Schwarz, and Meindl Cases, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 175 (182 ff).

22) Schlussanträge GA Léger 22. 6. 2006, Rs C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*.

23) EuGH 15. 2. 2007, Rs C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*.

24) IdS EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse*, Tz 27.

25) IdS EuGH 3. 10. 2006, Rs C-290/04, Slg 2006, I-0000, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Tz 50 ff.

26) EuGH 15. 2. 2007, Rs C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*, Tz 25.

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

28) *Doralt/Ludwig*, EStG⁹ § 102 Tz 14.

29) EStR 2000 Rz 8042.

30) Siehe auch *Lang*, SWI 2005, 156 (158).

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2007/42

Rs C-321/05, Hans Markus Kofoed

Definition des Anteilstausches iSd FusionsRL

Kernfrage dieser die FusionsRL³¹⁾ betreffenden Rs ist, ob unter den Begriff der baren Zuzahlung auch eine Gewinnausschüttung der erwerbenden Gesellschaft gefasst werden kann. Die Anteilseigner einer dänischen Kapitalgesellschaft hatten ihre Beteiligung gegen Gewährung neuer Anteile in eine irische Kapitalgesellschaft eingebracht. Die irische Gesellschaft nahm wenige Tage später, wie von vornherein geplant, eine Ausschüttung von Gewinnen, welche aus der Tätigkeit der neu erworbenen Tochtergesellschaft stammen, zugunsten der beiden dänischen Anteilseigner vor. Die Gewinnausschüttung überstieg 10% des Nennwerts der übergebenen Anteile. In ihren Schlussanträgen vom 8. 2. 2007³²⁾ hatte GA Kokott neben der Auslegung des Begriffs der baren Zuzahlung auch die Möglichkeiten der MS, gegen eine beabsichtigte Steuerumgehung vorzugehen, zu prüfen:

1) *Geldleistungen der erwerbenden Gesellschaft, wie etwa Gewinnausschüttungen, die nicht verbindlich als Gegenleistung für die von ihr erlangte, die Mehrheit der Stimmrechte verleihende Beteiligung an der erworbenen Gesellschaft vereinbart sind, fallen nicht unter den Begriff der baren Zuzahlung iSd Art 2 lit d [der FusionsRL], mögen sie auch von den Beteiligten von vornherein geplant gewesen und in engem zeitlichen Zusammenhang zum Erwerb jener Beteiligung getätigt worden sein.*

2) *Um die Anwendung des Titels II [der FusionsRL] auf einen konkreten Einzelfall ganz oder teilweise zu versagen oder rückgängig zu machen, bedarf es nicht notwendigerweise einer spezifischen Bestimmung zur Umsetzung von Art 11 Abs 1 lit a [der FusionsRL]. Vielmehr ist zu diesem Zweck auch der Rückgriff auf allgemeine Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts – einschließlich allgemeiner Grundsätze des nationalen Verfassungs- oder Verwaltungsrechts – möglich, sofern diese im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht und insb mit Wortlaut und Zielen [der FusionsRL] sowie ihres Art 11 Abs 1 lit a ausgelegt und angewendet werden. Eine unmittelbare Anwendung von Art 11 Abs 1 lit a [der FusionsRL] zulasten des Einzelnen ist hingegen ebenso unzulässig wie der unmittelbare Rückgriff auf ein allgemeines gemeinschaftsrechtliches Verbot des Rechtsmissbrauchs.*

taxlex-EC 2007/43

Rs C-335/05, Rizeni Letoveho Provozu

Vorsteuererstattung an Unternehmer aus Drittstaaten

Der gegenständlichen Rs liegt der Sachverhalt zugrunde, wonach das tschechische Unternehmen *Rizeni Letoveho Provozu UR SP* im Jahr 2002 in Deutschland steuerpflichtige Dienstleistungen bezog. Hinsichtlich der bezahlten deutschen Umsatzsteuer stellte das tschechische Unternehmen in Deutschland einen Antrag auf Vorsteuererstattung, welcher allerdings mit dem Argument abgelehnt wurde, dass im relevanten Bezugszeitraum 2002 gegenüber der Tschechischen Republik keine für die Erstattung erforderliche Gegenseitigkeit iSv Art 2 Abs 2 der 13. MwSt-RL³³⁾ bestand. Strittig war in diesem Zusammenhang,

ob die den MS gem Art 2 Abs 2 der 13. MwSt-RL eingeräumte Möglichkeit, die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige aus Drittstaaten von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch Drittländer abhängig zu machen, auch im Verhältnis zu Drittstaaten ausgeübt werden kann, die – wie im relevanten Zeitraum die Tschechische Republik – sich als Vertragsparteien des Allgemeinen Übereinkommens über den Handel mit Dienstleistungen (General Agreement on Trade in Services, GATS) auf die Meistbegünstigungsklausel des Art II Abs 1 GATS berufen können. GA Mengozzi bejaht dies in seinen Schlussanträgen v 15. 2. 2007³⁴⁾ und kommt zu folgendem Ergebnis:

Art 2 Abs 2 [der 13. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass die dort den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis, die Erstattung der Mehrwertsteuer, die von nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Steuerschuldern gezahlt wurde, von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch Drittländer abhängig zu machen, gegenüber allen Drittstaaten geltend gemacht werden kann, einschließlich der Staaten, die sich als Mitglieder des Allgemeinen Übereinkommens über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) auf die Meistbegünstigungsklausel nach Art II Abs 1 dieses Übereinkommens berufen können.

Anmerkung: In seinen Schlussanträgen verweist GA Mengozzi ua darauf, dass nach stRsp des EuGH die WTO-Übereinkünfte (zu denen ua das GATS gehört) wegen ihrer Natur und ihrer Struktur grundsätzlich nicht zu den Vorschriften gehören, an denen der GH die Rechtmäßigkeit von Handlungen der Gemeinschaftsorgane misst.³⁵⁾ Aus den gleichen Gründen hält der GH auch die Bestimmungen der WTO-Übereinkommen als nicht geeignet, für den Einzelnen Rechte zu begründen, auf die er sich nach dem Gemeinschaftsrecht unmittelbar vor den Gerichten berufen könnte.

taxlex-EC 2007/44

Rs C-464/05, Geurts und Vogten

Regional differenzierende Erbschaftssteuerbefreiung

Die Rs *Geurts und Vogten* betrifft eine Bestimmung des belgischen Erbschaftssteuerrechts, welche eine Erbschaftssteuerbefreiung für Anteile an einer

31) RL 90/434/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl L 225 S 01 (20. 8. 1990) idF RL 2005/19/EG des Rates v 17. 2. 2005, ABl L 58 S 19 ff (4. 3. 2005).

32) Schlussanträge GA Kokott, 8. 2. 2007, Rs C-321/05, *Hans Markus Kofoed*.

33) Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates v 17. 11. 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, ABl L 326 S 40 (21. 11. 1986).

34) Schlussanträge GA Mengozzi 15. 2. 2007, Rs C-335/05, *Rizeni Letoveho Provozu*.

35) EuGH 23. 11. 1999, Rs C-149/96, *Portugal/Rat*; EuGH 14. 12. 2000, Rs C-300/98 und C-392/98, *Dior*; EuGH 2. 5. 2001, Rs C-307/99, *OGT Fruchthandels-gesellschaft*; EuGH 1. 3. 2005, C-377/02, *Van Parys*.

oder Forderungen gegen eine Familiengesellschaft unter der Voraussetzung vorsieht, dass die Gesellschaft in den drei dem Tod vorausgehenden Jahren zumindest fünf Arbeitnehmer in der Flämischen Region beschäftigt hat. Die Steuerpflichtigen erhielten eine zum Nachweis der Erfüllung der Voraussetzungen erforderliche Bescheinigung jedoch allein deshalb nicht, weil die Arbeitnehmer der betroffenen Gesellschaft in den Niederlanden beschäftigt waren. GA *Kokott* stellt in ihren Schlussanträgen v 15. 2. 2007³⁶⁾ die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer solchen Bestimmung fest:

Art 43 EG steht einer Bestimmung im Erbschaftsteuerrecht einer Region eines Mitgliedstaats entgegen, wonach die Anteile an einer Familiengesellschaft oder eine Forderung gegen eine solche Gesellschaft von der Erbschaftsteuer befreit sind, wenn die Gesellschaft in den drei dem Tod des Erblassers vorausgehenden Jahren mindestens fünf Arbeitnehmer beschäftigt hat und die Erben die Beschäftigung fünf Jahre im Anschluss daran aufrechterhalten, diese Befreiung jedoch auf den Fall beschränkt ist, dass die Arbeitnehmer in der betreffenden Region beschäftigt sind.

Anmerkung: GA *Kokott* prüfte erstmals die Vereinbarkeit einer erbschaftsteuerlichen Bestimmung mit der Niederlassungsfreiheit. In den Rs *Barbier*³⁷⁾ bzw *van Hilten-van der Heijden*³⁸⁾ wurden die relevanten erbschaftsteuerlichen Regelungen am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit geprüft. Grund hierfür war, dass die GA auf Basis der jüngsten EuGH-Rsp³⁹⁾ die Konformität mit der Niederlassungsfreiheit

als vorrangig gegenüber jener mit der Kapitalverkehrsfreiheit ansah.⁴⁰⁾ In ihren Schlussanträgen ist die GA explizit davon ausgegangen, dass es sich bei dem Kriterium des Beschäftigungsorts von Arbeitnehmern um ein verstecktes Kriterium einer Diskriminierung ähnlich jenem der Ansässigkeit von Staatsangehörigen handelt. Eine Ungleichbehandlung verstoße nämlich auch dann gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die betreffende Regelung zwar nicht unmittelbar an den Ort der Niederlassung der Gesellschaft anknüpft, aber aufgrund anderer Kriterien faktisch in erster Linie Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen MS betrifft. In der Praxis seien nämlich kaum Fälle vorstellbar, in denen ein Unternehmen dauerhaft fünf Mitarbeiter in der Flämischen Region beschäftigt, ohne dort über eine Niederlassung – zumindest in Form einer Betriebsstätte – zu verfügen.⁴¹⁾

36) Schlussanträge GA *Kokott* 15. 2. 2007, Rs C-464/05, *Geurts und Vogten*.

37) EuGH 11. 12. 2003, Rs C-364/01, *Barbier*, Slg 2003, I-15013.

38) EuGH 23. 2. 2006, Rs C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Slg 2006- I-1957.

39) Vgl ua EuGH, 21. 11. 2002, Rs C-436/00, *X und Y*, Slg 2002, I-10829; EuGH 3. 10. 2006, Rs C-452/04, *Fidium Finanz*.

40) Schlussanträge GA *Kokott* 15. 2. 2007, Rs C-464/05, *Geurts und Vogten*, Tz 22 ff.

41) Schlussanträge GA *Kokott* 15. 2. 2007, Rs C-464/05, *Geurts und Vogten*, Tz 33 f.