

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
NOVEMBER 2007

11

513 – 552

Top Thema

## Herstellergarantien – Kostenüberwälzung auf Vertriebsgesellschaft im Konzern zulässig?

Unternehmenssteuerrecht

Portfolio-Dividenden aus Drittstaaten

Highlights des Wartungserlasses zu den  
Umgründungssteuerrichtlinien (Art III bis VI)

Legislative WKO

Neues zur Ausländerbeschäftigung und  
Arbeitsverfassung

Infocenter WKO

Mitverschulden an einer  
ungerechtfertigten Entlassung

**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



Helwig Aubauer  
Thomas Neumann  
Günter Steinlechner

MANZ

# EC Tax Update – November 2007

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

## URTEILE DES EUGH

taxlex-EC 2007/116

### C-76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, und C-318/05, Kommission/Deutschland

#### Abzugsfähigkeit von Schulgeld und Dienstleistungsfreiheit

In den Rs *Schwarz und Gootjes-Schwarz*<sup>1)</sup> und *Kommission/Deutschland*<sup>2)</sup> geht es um die Frage, ob es dem Gemeinschaftsrecht (Art 18, 39, 43 und 49 EG) widerspricht, dass in den Streitjahren Schulgeldzahlungen an bestimmte deutsche Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet gem § 10 Abs 1 Nr 9 dEStG als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden konnten. In beiden Urteilen v 11. 9. 2007 bestätigt der EuGH die Gemeinschaftswidrigkeit der vorliegenden Bestimmung.

Der Tenor in der Rs *Schwarz und Gootjes-Schwarz* lautet wie folgt:

*Wenn Steuerpflichtige eines Mitgliedstaats ihre Kinder zur Schulausbildung in eine Schule schicken, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet und im Wesentlichen aus privaten Mitteln finanziert wird, ist Art 49 EG dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die vorsieht, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte Privatschulen im Inland als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können, diese Möglichkeit aber in Bezug auf Schulgeldzahlungen an Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten generell ausschließt.*

*Wenn Steuerpflichtige eines Mitgliedstaats ihre Kinder zur Schulausbildung in eine Schule in einem anderen Mitgliedstaat schicken, deren Leistungen nicht unter Art 49 EG fallen, steht Art 18 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die vorsieht, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte Schulen im Inland als Sonderausgaben einkommensteuermindernd berücksichtigt werden können, diese Möglichkeit aber in Bezug auf Schulgeldzahlungen an Schulen in anderen Mitgliedstaaten generell ausschließt.*

Der Tenor in der Rs *Kommission/Deutschland* lautet wie folgt:

*Die Bundesrepublik Deutschland hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen, dass sie Schulgeldzahlungen für den Besuch von Schulen in anderen Mitgliedstaaten generell von dem in § 10 Abs 1 Nr 9 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 19. Oktober 2002 vorgesehenen Sonderausgabenabzug ausgeschlossen hat.*

**Anmerkung:** Der EuGH bekräftigte in diesen beiden Urteilen seine Rsp zu der Frage, unter welchen Umständen eine Bildungstätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die in den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit fällt. Ist für die Ausbildung ein Entgelt zu leisten,<sup>3)</sup> dh wird der Unterricht an Bildungseinrichtungen im Wesentlichen aus privaten Mitteln, insb durch die Schüler oder deren Eltern,<sup>4)</sup> finanziert, liegt eine Dienstleistung iSd Art 50 EG vor.<sup>5)</sup> Hingegen stellt der Unterricht im Rahmen

des staatlichen Bildungssystems, das ganz oder hauptsächlich aus öffentlichen Mitteln finanziert wird, keine Dienstleistung iSd Art 50 EG dar. Eine Kostenbeteiligung durch den Schüler führt diesbezüglich zu keiner abweichenden Beurteilung.<sup>6)</sup>

taxlex-EC 2007/117

### C-409/04, Teleos ua

#### Nachweispflichten bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung

In der Rs *Teleos* geht es um Fragen iZm der Befreiung von ig Lieferungen. Im gegenständlichen Fall lieferten mehrere britische Unternehmen Mobiltelefone an ein spanisches Unternehmen. Vereinbarungs gemäß sollte das spanische Unternehmen die Mobiltelefone nach Spanien bzw Frankreich transportieren. Das spanische Unternehmen übermittelte für jede Lieferung einen gestempelten und unterschriebenen CMR-Frachtbrief im Original zum Nachweis dafür, dass die Mobiltelefone an ihrem Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet eingetroffen waren. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts bestand für die britischen Unternehmen kein Anlass, an den Angaben in den Frachtbriefen oder an deren Echtheit zu zweifeln. Die britischen Steuerbehörden entdeckten im Zuge ihrer Ermittlungen allerdings, dass die CMR-Frachtbriefe zahlreiche falsche Angaben zum Bestimmungsort, zum Frachtführer und zu den angeblich verwendeten Fahrzeugen enthielten, und ka-

Dr. Hannes Gurtner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. Ines Hofbauer, Steuerberaterin, ist Managerin bei Leitner + Leitner und 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) EuGH 11. 9. 2007, C-76/05, *Herbert Schwarz und Marga Gootjes-Schwarz*. Vgl auch Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 21. 9. 2006, C-76/05, *Herbert Schwarz und Marga Gootjes-Schwarz*.
- 2) EuGH 11. 9. 2007, C-318/05, *Kommission/Deutschland*. Vgl auch Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 21. 9. 2006, C-318/05, *Kommission/Deutschland*.
- 3) EuGH 27. 9. 1988, 263/86, *Humbel und Edel*, Slg 1988, 5365, Rn 17; EuGH 12. 7. 2001, C-157/99, *Smits und Peerbooms*, Slg 2001, I-5473, Rn 58; EuGH 3. 10. 2003, C-136/00, *Danner*, Slg 2002, I-8147, Rn 26; EuGH 22. 5. 2003, C-355/00, *Freskot*, Slg 2003, I-5263, Rn 55; EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, *Skandia und Ramstedt*, Slg 2003, I-6817, Rn 23.
- 4) Eine hauptsächliche Finanzierung durch die Schüler oder ihre Eltern ist jedoch nicht Tatbestandsvoraussetzung. Nach ständiger Rsp verlangt Art 50 nämlich nicht, dass die Dienstleistung von demjenigen bezahlt wird, dem sie zugutekommt. Vgl ua EuGH 26. 4. 1988, 352/85, *Bond van Adverteerders ua*, Slg 1988, 2085, Rn 16; EuGH 11. 4. 2000, C-52/96 und C-191/97, *Deliège*, Slg 2000, I-2549, Rn 56; EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, *Skandia und Ramstedt*, Slg 2003, I-6817, Rn 24.
- 5) EuGH 7. 12. 1993, C-109/92, *Wirth*, Slg 1993, I-6447, Rn 17.
- 6) EuGH 27. 9. 1988, 263/86, *Humbel und Edel*, Slg 1988, 5365, Rn 18.

men deswegen zur Ansicht, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nicht verlassen haben. Die britischen Steuerbehörden versagten in der Folge die Steuerbefreiung für die vermeintlichen ig Lieferungen.

Strittig war somit, ob für die Annahme einer ig Lieferung bzw eines ig Erwerbs die tatsächliche Verbringung der Ware über die Grenze erforderlich ist. Zudem stellte sich die Frage, ob dem Lieferer die Befreiung versagt werden kann, wenn sich der vom Erwerber erstellte Nachweis für die Verbringung über die Grenze nachträglich als falsch erweist, ohne dass der Lieferer die Unrichtigkeit kannte oder kennen musste. Den Schlussanträgen von GA Kokott<sup>7)</sup> folgend kommt der EuGH in seinem Urteil v 27. 9. 2007<sup>8)</sup> zu folgendem Ergebnis:

1. Die Art 28 a Abs 3 UAbs 1 und 28 c Teil A Buchst a UAbs 1 [der 6. MwSt-RL] sind im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“, „versandt“ dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.

2. Art 28 c Teil A Buchst a UAbs 1 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.

3. Wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgibt, kann dies einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, ist jedoch kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer maßgeblicher Beweis.

**Anmerkung:** Nach Ansicht des EuGH verstieße es gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Mitgliedstaat – in Übereinstimmung mit den von ihm festgelegten Regelungen – zunächst die vom Lieferer als Nachweis für die ig Lieferung vorgelegten Unterlagen akzeptiert, den Lieferanten jedoch später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben.

Zwar rechtfertigt das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten. Die Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der

Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein. Statt der Steuerhinterziehung vorzubeugen, schützt überdies eine Regelung, die dem Lieferanten unabhängig davon, ob er an dem Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht unbedingt vor Betrug und Missbrauch durch den Erwerber. Wäre dieser von jeglicher Verantwortung befreit, könnte er nämlich dazu verleitet werden, die Gegenstände nicht nach Orten außerhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern und sie nicht in den vorgesehenen Bestimmungsmitgliedstaaten zur Umsatzsteuer zu erklären.

In diesem Zusammenhang stellen die Umstände, dass der Lieferant gutgläubig war, dass er alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung dar, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann.

taxlex-EC 2007/118

C-146/05, Collée

### Buchnachweis bei innergemeinschaftlicher Lieferung

In diesem Vorabentscheidungsersuchen legte der BFH dem EuGH die Frage vor, ob es zulässig ist, die Steuerfreiheit einer – unstreitig getätigten – ig Lieferung allein deshalb zu versagen, weil der zugrunde liegende Buchnachweis nicht rechtzeitig geführt wurde. Wie bereits GA Kokott<sup>9)</sup> in ihren Schlussanträgen verneinte dies der EuGH in seinem Urteil v 27. 9. 2007<sup>10)</sup>:

Art 28 c Teil A Buchst a UAbs 1 [der 6. MwSt-RL] ist in dem Sinn auszulegen, dass er der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats verwehrt, die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung zu versagen, der Nachweis einer solchen Lieferung sei nicht rechtzeitig erbracht worden.

Bei der Prüfung des Rechts auf Befreiung einer solchen Lieferung von der Mehrwertsteuer muss das vorliegende Gericht die Tatsache, dass der Steuerpflichtige zunächst bewusst das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung verschleiert hat, nur dann berücksichtigen, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens besteht und diese vom Steuerpflichtigen nicht vollständig beseitigt worden ist.

**Anmerkung:** Mit dem gegenständlichen Urteil dürfte die bisherige Streitfrage, ob dem Buchnachweis materiell-rechtliche Wirkung für die Steuerbefreiung zukommt (so Ansicht deutsche und österreichische Finanzverwaltung) oder ob er als bloße Ordnungsvorschrift lediglich die Funktion einer Beweislastregel hat,<sup>11)</sup> endgültig zugunsten letzterer Sichtweise entschieden sein. In diese Richtung geht auch bereits

7) Schlussanträge GA Kokott 11. 1. 2007, C-409/04, *Teleos ua.*

8) EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos ua.*

9) Schlussanträge GA Kokott 11. 1. 2007, C-146/05, *Collée.*

10) EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, *Collée.*

11) Siehe auch *Pichler*, Vorabentscheidungsersuchen des BFH zum Buchnachweis, taxlex 2005, 368.

das Erk des VfGH v 12. 12. 2003<sup>12)</sup>, wonach die Ver-  
sagung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung al-  
lein aufgrund eines fehlenden Buchnachweises über-  
schießend und mit dem Gleichheitssatz nicht verein-  
bar ist, soweit die Voraussetzungen im Übrigen erfüllt  
sind.

In seiner Begründung verweist der EuGH darauf,  
dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf  
Steuerbefreiung einer ig Lieferung im Wesentlichen  
von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig  
macht, ohne die materiellen Anforderungen zu be-  
rücksichtigen und insb ohne in Betracht zu ziehen,  
ob diese erfüllt sind, über das hinausgeht, was erfor-  
derlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer si-  
cherzustellen.

Da sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass un-  
bestreitbar eine ig Lieferung ausgeführt wurde, erfor-  
dert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass  
im Ausgangsverfahren die Mehrwertsteuerbefreiung  
gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen  
erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimm-  
ten formellen Anforderungen nicht genügt hat. An-  
ders verhielte es sich nur, wenn der Verstoß gegen  
die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis  
verhinderte, dass die materiellen Anforderungen er-  
füllt wurden; dies scheint im Ausgangsverfahren je-  
doch nicht der Fall zu sein.

Im Übrigen kann nach dem EuGH die Anforde-  
rung, dass die erforderlichen Aufzeichnungen unmit-  
telbar nach der Ausführung des Umsatzes vorgenom-  
men werden, ohne dass dafür jedoch eine konkrete  
Frist vorgesehen ist, den Grundsatz der Rechtssicher-  
heit in Frage stellen, der Teil der Gemeinschafts-  
rechtsordnung ist und der von den Mitgliedstaaten  
bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Ge-  
meinschaftsrichtlinien einräumen, beachtet werden  
muss.

taxlex-EC 2007/119

### C-184/05, *Twob International*

#### Mitwirkungspflichten der Finanz- verwaltung bei einer inner- gemeinschaftlichen Lieferung

In der Rs *Twob International* geht es um die Mit-  
wirkungspflichten der Finanzverwaltung bei der  
Überprüfung des Gelangens der Ware in einen ande-  
ren EU-Mitgliedstaat. Konkret stellte sich die Frage,  
ob die Finanzverwaltung verpflichtet ist, Auskünfte  
in einem anderen Mitgliedstaat einzuholen, wenn  
ein Steuerpflichtiger selbst nicht nachweisen kann,  
dass er eine steuerbefreite ig Lieferung ausgeführt hat,  
weil der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Er-  
werber – im Rahmen eines Abholfalls – ihm die er-  
forderlichen Erklärungen oder Dokumente hierfür  
nicht übermittelt hat. Wie bereits GA *Kokott* in ihren  
Schlussanträgen<sup>13)</sup> verneint auch der Gerichtshof in  
seinem Urteil v 27. 9. 2007<sup>14)</sup> eine derartige Mitwir-  
kungspflicht der Finanzverwaltung und kommt zu  
folgendem Ergebnis:

*Art 28 c Teil A Buchst a UAbs 1 [der 6. MwSt-RL] in  
Verbindung mit der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom  
19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen*

*den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich  
der direkten und indirekten Steuern in der durch die Richtli-  
nie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 geänderten  
Fassung und der Verordnung (EWG) Nr 218/92 des Rates  
vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwal-  
tungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung ist  
dahin auszulegen, dass die Finanzbehörden des Mitgliedstaats  
des Beginns des Versands oder der Beförderung von Gegen-  
ständen nicht verpflichtet sind, die Behörden des vom Lieferan-  
ten angegebenen Bestimmungsmitgliedstaats um Auskunft zu  
ersuchen.*

**Anmerkung:** Wie bereits GA *Kokott* verweist der  
EuGH darauf, dass es Sache des Lieferanten der Ge-  
genstände ist, den Nachweis dafür zu erbringen, dass  
die Voraussetzungen für eine steuerbefreite ig Liefe-  
rung erfüllt sind. Eine Pflicht zur Einholung von Aus-  
künften für die Finanzbehörde des Abgangsmitglied-  
staates von der Behörde des vom Lieferanten angege-  
benen Bestimmungsmitgliedstaates lehnt der EuGH  
ab. Er verweist darauf, dass die Amtshilfe-RL und  
die VO über die Zusammenarbeit der Verwaltungs-  
behörden nicht erlassen wurden, um ein System des  
Informationsaustauschs zwischen den Finanzverwal-  
tungen der Mitgliedstaaten einzuführen, das diesen  
die Feststellung des innergemeinschaftlichen Charak-  
ters von Lieferungen eines Steuerpflichtigen ermög-  
licht, der selbst nicht in der Lage ist, die insoweit er-  
forderlichen Beweise vorzulegen. Ferner sind die  
Auskünfte, deren Einholung die Amtshilfe-RL den  
zuständigen Behörden eines Mitgliedstaates erlaubt,  
gerade jene, die ihnen notwendig erscheinen, um  
den korrekten Betrag der Steuer gemäß den von ih-  
nen selbst anzuwendenden Rechtsvorschriften ord-  
nungsgemäß festzusetzen. Diese Richtlinie berührt  
in keiner Weise die Befugnis dieser Behörden, ua zu  
prüfen, ob die in diesen Rechtsvorschriften festgele-  
gten Voraussetzungen für die Befreiung eines Geschäfts  
erfüllt sind.

### SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2007/120

### C-101/05, *A*

#### Kapitalverkehrsfreiheit und grenzüberschreitende Gewinnausschüttung

In der Rs *A* wird jene schwedische Bestimmung ei-  
ner gemeinschaftsrechtlichen Prüfung unterzogen,  
wonach eine Gewinnausschüttung in Form von Ak-  
tien einer Tochtergesellschaft steuerbefreit ist, wenn  
die Tochtergesellschaft eine schwedische Aktiengesell-  
schaft oder eine Gesellschaft eines Landes ist, welches  
EWR-Mitglied ist oder mit Schweden ein Steuerab-  
kommen geschlossen hat, das eine Vorschrift über ei-  
nen Informationsaustausch enthält. GA *Bot* kommt  
in seinen Schlussanträgen v 11. 9. 2007<sup>15)</sup> zu folgen-  
dem Ergebnis:

*Die Art 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass  
Rechtsvorschriften, nach denen die Befreiung von der Einkom-*

12) VfGH 12. 12. 2003, B 916/02.

13) Schlussanträge GA *Kokott* 11. 1. 2007, C-184/04, *Twob International*.

14) EuGH 27. 9. 2007, C-184/04, *Twob International*.

15) Schlussanträge GA *Bot* 11. 9. 2007, C-101/05, *A*.

mensteuer auf Dividenden, die in Form von Aktien einer Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, nur gewährt werden kann, wenn die ausschüttende Muttergesellschaft ihren Sitz in einem Land des Europäischen Wirtschaftsraums oder in einem Staat hat, mit dem der Mitgliedstaat ein Steuerabkommen geschlossen hat, das eine Vorschrift über den Informationsaustausch enthält, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen.

Eine solche Beschränkung ist durch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit von Steuerkontrollen sicherzustellen, gerechtfertigt, wenn die Steuerbefreiung von Voraussetzungen abhängig ist, die von den nationalen Steuerbehörden nicht mit eigenen Mitteln geprüft werden können und die Informationen erfordern, die allein die zuständigen Behörden des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz hat, beschaffen können.

**Anmerkung:** Der Generalanwalt hatte sich auch mit der Thematik der zeitlichen Wirkung von Art 57 Abs 1 EG auseinandersetzen. Gemäß dieser Bestimmung soll eine die Kapitalverkehrsfreiheit an sich verletzende Regelung im Verhältnis zu Drittstaaten sachverhättnis nicht gemeinschaftswidrig sein, wenn die maßgebliche Bestimmung am 31. 12. 1993 bereits bestanden hat. In der Rs *Holböck*<sup>16)</sup> wurden Änderungen einer solchen Bestimmung nach diesem Stichtag, welche zu keinen abweichenden Rechtsfolgen führten, als zulässig erachtet, sodass in einem solchen Fall weiterhin von einer vor dem 1. 1. 1994 eingeführten Bestimmung auszugehen ist. Wird jedoch eine Bestimmung, die zu diesem Stichtag bestanden hat, aufgehoben und nachträglich (unverändert) wieder eingeführt, so soll es sich nicht mehr um eine Bestimmung, welche am 31. 12. 1993 bereits bestanden hat, handeln.<sup>17)</sup> Die entsprechende Ausnahmeregelung soll daher nicht zur Anwendung gelangen.

taxlex-EC 2007/121

### C-256/06, *Jäger*

#### Erbschaftssteuerdiskriminierung von ausländischem Grundvermögen

Das deutsche Erbschaftssteuerrecht nimmt eine Differenzierung in der Besteuerung zwischen in- und ausländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, welches im Erbfall übertragen wird, vor. Zum einen wird ausländisches Grundvermögen in Höhe des Verkehrswertes der Bemessungsgrundlage zugerechnet, wohingegen inländisches Grundvermögen mit dem Einheitswert, welcher im Durchschnitt lediglich 10% des Verkehrswertes beträgt, bewertet wird.<sup>18)</sup> Zum anderen wird vom Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ein sachlicher Freibetrag abgezogen und der hiervon verbleibende Wert nur mit 60% angesetzt. Beide Vorteile werden ausländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen verwehrt.<sup>19)</sup> Herr Jäger, der in Frankreich lebt, hatte von seiner in Deutschland wohnenden Mutter Grundbesitz in Frankreich, der land- und forstwirtschaftlich genutzt wurde, geerbt. Er erhob Klage gegen obige Bestimmungen wegen Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit. Auch GA *Mazák* erachtete diese Bestimmungen in seinen Schlussanträgen v 11. 9. 2007<sup>20)</sup> als gemeinschaftswidrig:

*Unter Umständen wie denen der vorliegenden Rechtsache schließt Art 56 Abs 1 des Vertrags zur Gründung der Europäi-*

*schen Gemeinschaft (früher Art 73 b Abs 1 EG-Vertrag) für Zwecke der Erbschaftsteuer eine innerstaatliche Regelung aus, wonach*

*a) in einem anderen Mitgliedstaat belegen land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) zu bewerten ist, während für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v. H. der gemeinen Werte erreichen, und*

*b) der Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Höhe eines besonderen Freibetrags außer Ansatz bleibt und der verbliebene Wert lediglich zu 60 v. H. anzusetzen ist.*

**Anmerkung:** Nachdem der VfGH bereits die Verfassungswidrigkeit einer Differenzierung in der Bewertung von in- und ausländischem Grundvermögen für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung festgestellt hat,<sup>21)</sup> befürwortet der Generalanwalt nun auch die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der analogen Bestimmungen des deutschen Erbschaftssteuerrechts. Eine Differenzierung nach dem Belegenheitsort des Grundstückes sei demnach weder für die Wertermittlung des Grundbesitzes noch für die Gewährung von absoluten oder prozentuellen Freibeträgen zulässig. Die Förderung eines wirtschaftlichen Ziels, zB die Förderung von Land- und Forstwirtschaft im Inland, sei kein Rechtfertigungsgrund.<sup>22)</sup> Weiters ist anzumerken, dass der Generalanwalt der Frage nachzugehen hatte, zu welchem Zeitpunkt im Rahmen eines Eigentumsübergangs im Erbwege die Kapitalverkehrsfreiheit in Anspruch genommen wird. Hierzu sprach er sich für den Anfall des Nachlasses beim Erben als maßgebende Kapitalbewegung aus. Der Erwerbszeitpunkt durch die Erblasserin sei hingegen nicht relevant.<sup>23)</sup> Diese Frage ist insb für die Bestimmung der maßgeblichen Rechtslage von Bedeutung.

taxlex-EC 2007/122

### C-368/06, *Cedilac SA*

#### Zulässigkeit verzögerter VSt-Rückzahlung

In der vom französischen Conseil d'État dem EuGH vorgelegten Rs *Cedilac SA* geht es um die Frage, ob eine zeitlich gestaffelte Vorsteuerückzahlung durch Frankreich gemeinschaftswidrig ist. Art 17 Abs 1 der 6. MwSt-RL<sup>24)</sup> sieht vor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Eine Ausnahme gem Art 28 Abs 3 lit d der 6. MwSt-RL gestattete es Frankreich jedoch ursprünglich, dass die auf bestimmte Lieferungen entfallenden Vorsteuern erst im darauffolgenden Monat abgezogen werden dürfen. Die nationale Bestimmung wurde von Frankreich am

16) EuGH 24. 5. 2007, C-157/05, *Winfried L. Holböck*.

17) Rn 107 ff der Schlussanträge.

18) § 12 dErbStG.

19) § 13 a dErbStG.

20) Schlussanträge GA *Mazák* 11. 9. 2007, C-256/06, *Theodor Jäger*.

21) VfGH 7. 3. 2007, G54/06 ua.

22) Rn 51 f der Schlussanträge.

23) Rn 28 ff der Schlussanträge.

24) Nunmehr Art 167 der RL 2006/112 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

1. 7. 1993 aufgehoben, um zu einem System des sofortigen Vorsteuerabzugs – wie von Art 17 der 6. MwSt-RL vorgesehen – überzugehen. Um eine zu starke Belastung des Staatshaushalts durch die Rückzahlung von Vorsteuern für zwei Monate gleichzeitig zu verhindern, wurde als begleitende Regelung vorgesehen, dass die Vorsteuerforderungen für Juni 1993 gegen den Fiskus gestaffelt bis zum Jahr 2002 zurückgezahlt werden. Die Vorsteuerforderungen gegen die Staatskasse konnten weder abgetreten noch veräußert werden, waren geringfügig verzinst und der Steuerpflichtige trug das Risiko des Wertverlusts der Forderung. Fraglich war, ob eine derartige begleitende Regelung mit der 6. MwSt-RL vereinbar ist. GA Mazák bejaht dies in seinen Schlussanträgen v 18. 9. 2007:<sup>25)</sup>

Die Art 17, 18, 28 Abs 3 Buchst d und 28 Abs 4 [der 6. MwSt-RL] schließen Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitigen grundsätzlich nicht aus.

**Anmerkung:** Nach Ansicht des GA fand die von Frankreich durchgeführte Reform freiwillig statt, da es gemeinschaftsrechtlich nicht zu den entsprechenden Änderungen verpflichtet war. Ein Mitgliedstaat darf bestehende Abweichungen von der 6. MwSt-RL iSd Art 28 Abs 3 lit d zwar nicht verlängern, kann diese Abweichungen aber teilweise oder schrittweise aufheben. Wie der EuGH bereits in der Rs *Kommission/Frankreich*<sup>26)</sup> entschieden hat, ist die Regelung eines Mitgliedstaates, die einen bestehenden Ausschusstatbestand ändert, indem sie ihn einschränkt, und die dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näherkommt, durch die Ausnahmenvorschrift des Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL gedeckt. Die von Frankreich vorgesehene gestaffelte Rückzahlung stellt daher nach Ansicht des GA eine gemeinschaftskonforme Übergangsbestimmung dar.

## VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2007/123

### C-302/07, *J D Wetherspoon*

#### Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen

Die Rs *J D Wetherspoon*<sup>27)</sup> behandelt ein Vorabentscheidungsersuchen des VAT and Duties Tribunal London, in welchem dem EuGH verschiedene Fragen iZm der Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen vorgelegt werden:

1. Richtet sich das Runden von Mehrwertsteuerbeträgen ausschließlich nach nationalem Recht oder vielmehr nach Gemeinschaftsrecht? Bestätigen insbesondere die Art 2 Abs 1 und 2 [der 1. MwSt-RL] und Art 11 Teil A Abs 1 Buchst a und/oder Art 12 Abs 3 Buchst a und/oder Art 22 Abs 3 Buchst b [der 6. MwSt-RL] (in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung), dass das Runden unter das Gemeinschaftsrecht fällt?

2. Insbesondere:

i) Steht das Gemeinschaftsrecht der Anwendung einer nationalen Regelung oder Praxis der nationalen Steuerbehörden entgegen, wonach ein bestimmter Mehrwertsteuerbetrag aufgerundet werden muss, wenn der Bruchteil der kleinsten Einheit der betreffenden Währung größer oder gleich 0,50 ist (beispielsweise 0,5 Pence muss auf den nächsten ganzen Penny aufgerundet werden)?

ii) Schreibt das Gemeinschaftsrecht vor, dass den Steuerpflichtigen das Abrunden eines Mehrwertsteuerbetrags zu gestatten ist, der einen Bruchteil der kleinsten verfügbaren Währungseinheit umfasst?

3. Auf welcher Ebene muss bei einem Verkaufspreis, in dem die Mehrwertsteuer enthalten ist, nach dem Gemeinschaftsrecht bei der Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer abgerundet werden: auf der Ebene jedes einzelnen Stücks, jeder einzelnen Warengattung, jeder einzelnen Lieferung (wenn ein Korb mehrere Lieferungen umfasst), jedes Gesamtbetrags eines Umsatzes/Korbs, jedes Mehrwertsteuer-Abrechnungszeitraums oder auf einer sonstigen Ebene?

4. Sind für die Beantwortung einer der Fragen die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität maßgeblich, insbesondere unter Berücksichtigung des Zugeständnisses der zuständigen Steuerbehörden im Vereinigten Königreich, dass nur bestimmte Unternehmen die abzurechnenden Mehrwertsteuerbeträge abrunden dürfen?

taxlex-EC 2007/124

### C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*

#### Vergleichbarkeit ausländischer Gesellschaftsformen und Quellenbesteuerung

Mit seinem Vorabentscheidungsersuchen in der Rs *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*<sup>28)</sup> möchte der finnische Korkein hallinto-oikeus vom EuGH in Erfahrung bringen, ob Art 43, 48 EG sowie Art 56, 58 EG dahin auszulegen sind,

dass für die Verwirklichung der dort garantierten Grundfreiheiten eine Aktiengesellschaft oder ein Investmentfonds finnischen Rechts und eine SICAV luxemburgischen Rechts als vergleichbar angesehen werden müssen, obwohl eine der SICAV vollständig entsprechende Gesellschaftsform dem finnischen Recht unbekannt ist, wenn gleichzeitig zu berücksichtigen ist, dass die SICAV, die eine Gesellschaft luxemburgischen Rechts ist, nicht in der Liste der Gesellschaften genannt ist, die unter Art 2 Buchst a [der Mutter-Tochter-RL] fallen – an die die in der vorliegenden Rechtssache anzuwendende finnische Quellensteuerregelung angepasst ist –, und darüber hinaus zu berücksichtigen ist, dass die SICAV nach den luxemburgischen innerstaatlichen Steuervorschriften von der Einkommensteuer befreit ist. Verstößt es unter diesen Umständen gegen die genannten Artikel des EG-Vertrags, dass die in Luxemburg ansässige SICAV als Dividendenempfängerin in Finnland nicht von der auf die Dividenden zu entrichtenden Quellensteuer befreit ist?

#### Gebühren & Verkehrssteuern

Update und Spezialfragen – plus: alle Neuerungen durch die Gebührenrichtlinie des BMF – Business Circle Fachseminar am 4. Dezember 2007

ARCOTEL Kaiserwasser, 1220 Wien, Wagramer Straße 8

Referenten: MR Dr. Gerhard Glega; RA/StB Dr. Gerald Toifl

www.businesscircle.at

25) Schlussanträge GA Mazák 18. 9. 2007, C-368/06, *Cedilac SA*.

26) Urteil v 14. 6. 2001, C-345/99.

27) ABl C 211/20 f (8. 9. 2007).

28) ABl C 211/21 (8. 9. 2007).