

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

Topthema

## Ansprüche des Fiskus bei zu hoher KESt Gutschrift

Unternehmenssteuerrecht

### Passivischer Ausweis von Drohverlustrückstellungen

Internationales Steuerrecht

### Factoring im internationalen Konzern

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

### Höherversicherung in der Pensionsversicherung

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

### Personalentsendung (Teil 1)

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
APRIL 2006

04

197 – 244

**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 – April 2006<sup>1)</sup>

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

## RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2006/33

### **Mehrwertsteuer: Richtlinie des Rates**

#### **Änderung der 6. MwSt-RL in Bezug auf die ermäßigten Mehrwertsteuersätze**

Mit der RL 2006/18/EG des Rates v 14. 2. 2006<sup>2)</sup> wird die 6. MwSt-RL rückwirkend ab 1. 1. 2006 in folgenden Punkten geändert:

- Den Mitgliedstaaten wird die Möglichkeit eingeräumt, wie bereits bei Lieferungen von Erdgas und Elektrizität auch auf Lieferungen von Fernwärme einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.
- Die Geltungsdauer der versuchsweise eingeführten ermäßigten Steuersätze für arbeitsintensive Dienstleistungen (Art 28 Abs 6 der 6. MwSt-RL) wird bis zum 31. 12. 2010 verlängert. Die Regelung soll künftig für alle Mitgliedstaaten – dh auch für jene, die bisher noch nicht Gebrauch gemacht haben – gleichermaßen anwendbar sein.

taxlex-EC 2006/34

### **Mehrwertsteuer: Ermächtigung des Rates**

#### **Verlängerung der Geltungsdauer von Maßnahmen zur Verhinderung der Mehrwertsteuerhinterziehung im Abfallsektor**

Mit der Entscheidung des Rates v 14. 2. 2006<sup>3)</sup> werden die Entscheidungen 98/161/EG, 2004/228/

EG, 2004/295/EG betreffend umsatzsteuerliche Ausnahmeregelungen im Abfallsektor für die Niederlande, Spanien und Italien bis zum 31. 12. 2009 bzw bis zum Inkrafttreten einer Sonderregelung für die Anwendung der MwSt im Abfallrecyclingsektor verlängert.

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, Univ.-Ass. *DDr. Georg Kofler*, LL.M. (NY) ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) Die in der letzten Ausgabe (taxlex 3, 2006) gewählte Überschrift (EC Tax Update Februar 2006) ist dahingehend zu korrigieren, als es sich tatsächlich um den Monat März gehandelt hat. Daher lautet die Überschrift in der Ausgabe taxlex 4, 2006 folgerichtig „April“.
- 2) RL 2006/18/EG des Rates v 14. 2. 2006 zur Änderung der RL 77/388/EWG in Bezug auf die ermäßigten Mehrwertsteuersätze, ABl L 51/12 (22. 2. 2006).
- 3) E des Rates vom 14. 2. 2006 zur Änderung der Entscheidungen 98/161/EG, 2004/228/EG und 2004/295/EG hinsichtlich der Verlängerung der Geltungsdauer von Maßnahmen zur Verhinderung der Mehrwertsteuerhinterziehung im Abfallsektor, ABl L 51/17 (22. 2. 2006).

taxlex-EC 2006/35

**Mehrwertsteuer: Ermächtigung des Rates****Abweichende Steuerbemessungsgrundlage für die Niederlande**

Mit seiner E v 27. 2. 2006<sup>4)</sup> erteilte der Rat den Niederlanden eine befristete Ermächtigung, abweichend von Art 11 der 6. MwSt-RL, als Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Investitionsgütern oder der Erbringung von Dienstleistungen, durch die die Investitionsgüter dem Leistungsempfänger zur Verfügung gestellt werden, anstelle der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung den Normalwert iSd Art 11 Teil A Abs 1 lit d der 6. MwSt-RL anzusetzen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- der Empfänger verfügt über kein vollständiges oder fast vollständiges Recht auf Vorsteuerabzug;
- Leistungserbringer und Leistungsempfänger sind direkt oder indirekt verbundene Personen im Sinne der nationalen Rechtsvorschriften;
- eine Reihe von Tatsachen gestatten es, aus den Umständen des Falls zu schließen, dass die Beziehungen zwischen diesen verbundenen Personen die gem Art 11 Teil A Abs 1 lit a der 6. MwSt-RL bestimmte Steuerbemessungsgrundlage beeinflusst haben.

Für die Zwecke dieses Artikels gelten als Investitionsgüter diejenigen Gegenstände, die das Königreich der Niederlande gem Art 20 Abs 4 der 6. MwSt-RL als solche definiert, und, sofern sie von dieser Definition nicht erfasst werden, hochwertige, abschreibungsfähige Dienstleistungen.

**Anmerkung:** Grundsätzlich gilt als Bemessungsgrundlage für die MwSt der Wert der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung. Dies gilt auch dann, wenn die Gegenleistung unter den Selbstkosten des Leistenden liegt und kein Missbrauch vorliegt.<sup>5)</sup> Zwischen verbundenen Personen wird eine Umgehung oft durch zu niedrige Bewertung von Leistungen erreicht, insbesondere wenn der Leistungsempfänger nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Durch die gegenständliche Ausnahmegenehmigung wird das MwSt-Aufkommen durch eine Art „Mindestbemessungsgrundlage“ gesichert.

**URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH**

taxlex-EC 2006/36

**C-533/03, Kommission/Rat****Rechtsgrundlage der VO 1798/2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer**

In der Rs *Kommission/Rat* ging es darum, dass die Kommission mit einer auf Art 230 EG gestützten Nichtigkeitsklage die Nichtigkeitsklärung der Verordnung 1798/2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der MwSt<sup>6)</sup> und die Aufhebung der VO 218/92<sup>7)</sup> sowie der RL 2002/93/EG<sup>8)</sup> zur Änderung der RL 77/799 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten

und indirekten Steuern beantragte. Nach Ansicht der Kommission seien die betroffenen Rechtsakte auf eine unrichtige Rechtsgrundlage (nämlich Art 93 und 94 EG) gestützt. Da die richtige Rechtsgrundlage vielmehr Art 95 EG sei, müssten die betreffenden Rechtsakte zur Wahrung des durch den EG-Vertrag geschaffenen institutionellen Gleichgewichts für nichtig erklärt werden.

Die Klage der Kommission wurde vom EuGH am 26. 1. 2006<sup>9)</sup> abgewiesen. Nach Ansicht des EuGH handelt es sich bei den angesprochenen Rechtsakten um „Bestimmungen über die Steuern“ iSv Art 95 Abs 2 EG, welche vom Anwendungsbereich des Art 95 EG ausgeschlossen sind. Der Begriff „Bestimmungen über die Steuern“ deckt wegen seines allgemeinen Charakters nicht nur alle Gebiete des Steuerrechts ohne Unterscheidung der Art der betroffenen Steuern oder Abgaben ab, sondern auch alle Aspekte dieses Rechtsgebiets, ob es sich nun um materielle Regelungen oder Verfahrensregelungen handelt.

taxlex-EC 2006/37

**C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede****Vermittlung von Kinderbetriebsdiensten: Voraussetzungen für Steuerfreiheit**

In der Rs *Stichting Kinderopvang Enschede* geht es um eine Einrichtung zur Betreuung von Kindern im Vorschulalter und zur außerschulischen Betreuung von Schulkindern, die zugleich Eltern den Kontakt zu unabhängigen Tageseltern vermittelt, die die gleichen Leistungen erbringen. Im letztgenannten Fall verrechnet sie den Eltern einen Stundensatz zusätzlich zu dem Satz, den diese an die Tageseltern zahlen. Fraglich ist, ob dieser Stundensatz der MwSt unterliegt, oder ob die Dienstleistungen der Einrichtung als Vermittler zwischen Eltern und Tageseltern als Dienstleistungen von der MwSt befreit sind, die eng mit der Sozialfürsorge, der Kinderbetreuung oder der Kindererziehung verbunden sind. Der Gerichtshof folgte in seiner Entscheidung den Schlussanträgen von GA *Jacobs*<sup>10)</sup> und kam in seinem U v 9. 2. 2006<sup>11)</sup> zu folgendem Ergebnis:

4) Entscheidung des Rates vom 27. 2. 2006 zur Ermächtigung des Königreichs der Niederlande zur Anwendung einer von Art 11 der 6. RL 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung, ABl L 65/45 (7. 3. 2006).

5) Vgl EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Scandic*.

6) VO 1798/2003 des Rates v 7. 10. 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der MwSt und zur Aufhebung der VO 218/92, ABl L 264/1 ff (15. 10. 2003).

7) VO 218/92 des Rates v 27. 1. 1992 über die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung, ABl L 24/1 ff (1. 2. 1992).

8) RL 2003/93/EG des Rates v 7. 10. 2003 zur Änderung der RL 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern, ABl L 264/23 (15. 10. 2003).

9) EuGH 26. 1. 2006, C-533/03, *Kommission/Rat*.

10) Schlussanträge GA *Jacobs* 15. 9. 2005, C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*.

11) EuGH 9. 2. 2006, C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*.

Artikel 13 Teil A Absatz 1 lit g und h in Verbindung mit Absatz 2 lit b [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass Dienstleistungen, die eine Einrichtung des öffentlichen Rechts oder eine von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung als Vermittler zwischen Personen, die einen Kinderbetreuungsdienst suchen, und Personen, die einen solchen Dienst anbieten, erbringt, nur dann nach diesen Bestimmungen von der Mehrwertsteuer befreit werden können, wenn

– der Kinderbetreuungsdienst selbst die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach diesen Bestimmungen erfüllt;

– dieser Dienst von einer solchen Art oder Qualität ist, dass für die Eltern ein gleichwertiger Dienst ohne Mitwirken eines Vermittlungsdienstes, wie er Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, nicht gewährleistet ist;

– diese Vermittlungsdienste nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, ihrem Erbringer zusätzliche Einkünfte durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit mehrwertsteuerpflichtigen gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

**Anmerkung:** Steuerbefreiungen in der 6. MwSt-RL beziehen sich oft auf bestimmte Grundleistungen sowie die damit „eng verbundenen“ Leistungen. Die Anwendung der Steuerbefreiung auf die „eng verbundenen“ Dienstleistungen setzt nach Auffassung des EuGH eine Steuerbefreiung des „Grundumsatzes“ voraus. Eine Dienstleistung ist dann „eng verbunden“, wenn die betreffende Dienstleistung zur Ausübung der von der Steuer befreiten Tätigkeit unerlässlich ist. Auf den konkreten Fall bezogen bedeutet dies, dass die von der Stiftung als Vermittler erbrachten Dienstleistungen nur dann von der Steuer befreit sind, wenn sie für den Kinderbetreuungsdienst unerlässlich sind. Die Ausführungen des EuGH sind insbesondere auch bei der Interpretation der nationalen Befreiungsbestimmungen – das nationale UStG spricht zB in § 6 Abs 1 Z 18 von „unmittelbar in Zusammenhang stehenden Umsätzen“ – zu beachten.

taxlex-EC 2006/38

### C-305/03, Kommission/Vereinigtes Königreich

#### Versteigerung von Kunstgegenständen: kein ermäßigter Steuersatz für Provision der Auktionatoren

Die Kommission beantragte mit der vorliegenden Vertragsverletzungsklage die Feststellung, dass das Vereinigte Königreich dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag verstoßen hat, dass es entgegen den Art 2 Abs 1, Art 5 Abs 4 c, Art 12 Abs 3 und Art 16 Abs 1 der 6. MwSt-RL einen ermäßigten Steuersatz auf die bei der Versteigerung von Kunstgegenständen, die im Rahmen der vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, an die Auktionatoren gezahlte Provision angewandt hat. Den Schlussanträgen der GA Kokott<sup>12)</sup> folgend verneinte der EuGH in seinem U v 9. 2. 2006<sup>13)</sup> die Vereinbarkeit der britischen Regelung mit der 6. MwSt-RL. Da es sich bei der Versteigerung von Kunstgegenständen im Rahmen der vorübergehenden Verwendung um einen inländischen Umsatz

handelt, ist die Provision der Auktionatoren nach Ansicht des EuGH mit dem normalen Steuersatz zu versteuern.

taxlex-EC 2006/39

### C-255/02, Halifax plc ua

#### Umsätze zum alleinigen Zweck der Erlangung eines Steuervorteils

In der Rs Halifax plc ua geht es um die Frage, ob einerseits ein Umsatz, dessen alleiniger Zweck darin besteht, den Abzug von Vorsteuern zu ermöglichen, eine „wirtschaftliche“ Tätigkeit iSd Art 4 Abs 2 der 6. MwSt-RL darstellt, und ob andererseits die Lehre vom Rechtsmissbrauch auf dem Gebiet der MwSt angewandt werden kann, so dass in gewissen Fällen Ansprüche auf Vorsteuerabzug nicht anerkannt werden können. Den Schlussanträgen des GA Maduro<sup>14)</sup> folgend bejahte der Gerichtshof in seinem U v 21. 2. 2006<sup>15)</sup> die gestellten Fragen und kam zu folgendem Ergebnis:

1. Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen sind, selbst wenn sie ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 1 [der 6. MwSt-RL], wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen.

2. Die Sechste Richtlinie ist dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

3. Ist eine missbräuchliche Praxis festgestellt worden, so sind die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte.

**Anmerkung:** Der EuGH hat mit diesem U klar gestellt, dass auch auf dem Gebiet der MwSt das grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gilt. Weiters stellte er klar, dass das Missbrauchsverbot dann nicht gilt, wenn das gewählte Verhalten eine andere Erklärung hat als nur die Erlangung von Steuervorteilen. Liegt Missbrauch vor, sind alle missbräuchlichen Vorgänge auszublenden und es ist jene Lage herzustellen, die ohne die missbräuchliche Praxis bestanden hätte. Wird aufgrund eines miss-

12) Schlussanträge GA Kokott 24. 2. 2005, C-305/03, Kommission/Vereinigtes Königreich.

13) EuGH 9. 2. 2006, C-353/03, Kommission/Vereinigtes Königreich.

14) Schlussanträge GA Maduro 7. 4. 2005, C-255/02, C-223/03, C-419/02, Halifax plc et al.

15) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, Halifax plc et al.

bräuchlichen Steuersparplans einer zu diesem Zweck zwischengeschalteten Gesellschaft der Vorsteuerabzug versagt, sind aber auch die Steuern auf die damit zusammenhängenden Ausgangsumsätze der Zwischengesellschaft abzuziehen. Auf das Problem der danach verbleibenden Steuerschuld kraft Rechnungsausstellung geht der EuGH nicht mehr ein. Gleichzeitig gewährt der EuGH dem – ohne missbräuchliche Praxis – als (wirtschaftlichen) Leistungsempfänger anzusehenden Steuerpflichtigen das Vorsteuerabzugsrecht, ohne auf die Problematik des Fehlens einer ordnungsgemäßen Rechnung einzugehen.

taxlex-EC 2006/40

### C-223/03, *University of Huddersfield*

#### Umsätze zum alleinigen Zweck der Erlangung eines Steuervorteils

Wie bereits *Halifax plc ua*<sup>16)</sup> betrifft auch die Rs *University of Huddersfield* die Frage, ob ein Umsatz, dessen alleiniger Zweck darin besteht, einen Steuervorteil zu erlangen, eine „wirtschaftliche“ Tätigkeit iSd Art 4 Abs 2 der 6. MWSt-RL darstellt. Den Schlussanträgen des GA *Maduro*<sup>17)</sup> folgend bejaht der Gerichtshof mit Urteil vom 21. 2. 2006<sup>18)</sup> diese Frage und kommt zu folgendem Ergebnis:

*Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen sind, selbst wenn sie ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Artikel 2 Nummer 1, 4 Absätze 1 und 2, 5 Absatz 1 und 6 Absatz 1 [der 6. MWSt-RL], wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen.*

taxlex-EC 2006/41

### C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd*

#### Pauschale Vorauszahlungen unterliegen nicht der Mehrwertsteuer

Die Rs *BUPA Hospitals* betrifft im Wesentlichen die Frage, ob Vorauszahlungen für künftige Lieferungen (von pharmazeutischen Erzeugnissen und Prothesen) als Anzahlungen iSd Art 10 Abs 2 Uabs 2 der 6. MwSt-RL der MwSt unterliegen, wenn die künftigen Liefergegenstände im Zeitpunkt der Vorauszahlung noch nicht genau bestimmt sind und erst auf spätere Anweisung des Käufers – unter Auswahl aus einer zwischen Käufer und Verkäufer erstellten Liste – geliefert werden. Wiederum den Schlussanträgen des GA *Maduro*<sup>19)</sup> folgend verneinte der Gerichtshof in seinem Urteil vom 21. 2. 2006<sup>20)</sup> das Vorliegen einer Anzahlung iSd Art 10 der 6. MwSt-RL:

*Artikel 10 Absatz 2 Unterabsatz 2 [der 6. MWSt-RL] erfasst nicht pauschale Vorauszahlungen wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, die für Gegenstände geleistet werden, die gattungsmäßig in einer Liste angeführt werden, die jederzeit im gegenseitigen Einvernehmen zwischen Käufer und Verkäufer geändert werden kann und von der der Käufer gegebenenfalls Artikel auf der Grundlage einer Vereinbarung wählen kann, die er jederzeit einseitig mit der Folge kündigen kann, dass ihm der nicht verwendete Teil der Vorauszahlung in voller Höhe erstattet wird.*

**Anmerkung:** Der EuGH stellt mit diesem U klar, dass Zahlungen für nicht hinreichend konkretisierte Leistungen noch nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Diese Rechtsansicht wurde bereits bisher auch für die Erstaussgabe von Gutscheinen angewendet.<sup>21)</sup>

taxlex-EC 2006/42

### C-152/03, *Hans-Jürgen und Monique Ritter-Coulais*

#### Grenzüberschreitende Verwertung von Vermietungsverlusten

Die Eheleute Ritter-Coulais erzielten in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, waren aber in Frankreich ansässig. Die von ihnen beantragte Berücksichtigung der (fiktiven) negativen Einkünfte aus der Nutzung von in Frankreich gelegenen unbeweglichen Vermögen im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts wurde von der deutschen Finanzverwaltung allerdings verweigert. Der Gerichtshof äußerte sich in seinem U v 21. 2. 2006<sup>22)</sup> nicht zur – vom BFH<sup>23)</sup> explizit vorgelegten – Frage, ob überhaupt eine Verlusthereinverrechnung gemeinschaftsrechtlich geboten ist, sondern kam aufgrund der konkreten Ausgangsfrage lediglich zu dem Schluss, dass eine derartige Bestimmung diskriminierend wirke, da positive Einkünfte aus der Nutzung desselben unbeweglichen Vermögens bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts berücksichtigt würden.

*Artikel 48 EWG-Vertrag (später Artikel 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren betroffenen entgegensteht, wonach natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einem Mitgliedstaat beziehen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind, keinen Anspruch darauf haben, dass bei der Festsetzung des Steuersatzes für diese Einkünfte in diesem Staat Verluste aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, die sich auf ein von ihnen selbst zu Wohnzwecken genutztes Wohnhaus in einem anderen Mitgliedstaat beziehen, während positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich eines solchen Hauses berücksichtigt würden.*

**Anmerkung:** Eine Berücksichtigung ausländischer Verluste ist in Deutschland – anders als im österreichischen Recht nach § 2 Abs 8 EStG<sup>24)</sup> –

16) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax plc et al.*

17) Schlussanträge GA *Maduro* 7. 4. 2005, C-255/02, C-223/03, C-419/02, *Halifax plc et al.*

18) EuGH 21. 2. 2006, C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation.*

19) Schlussanträge GA *Maduro* 7. 4. 2005, C-255/02, C-223/03, C-419/02, *Halifax plc et al.*

20) EuGH 21. 2. 2006, C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd.*

21) Vgl *Ruppe*, UStG<sup>3</sup> (2005) § 19 Tz 48; Rz 4 und Rz 2607 UStR 2000.

22) EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, *Hans-Jürgen und Monique Ritter-Coulais.*

23) BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795; dazu ausführlich *Cordewener*, ET 2003, 294 (294 ff); *Cordewener*, IStR 2003, 413 (413 ff); *Kessler* in *Lehner* (Hrsg), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht (2004) 83 (98 ff).

24) Eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57; dazu etwa *Kanduth-Kristen* in *H. Kofler/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Kommentar zur Steuerreform 2005 (2005) § 2 EStG Rz 52 ff.

nicht möglich. Trotz einer entsprechenden Vorlagefrage hat sich der EuGH allerdings aufgrund der konkreten Sachverhaltsgestaltung nicht zur Frage der Verlusteinerrechnung geäußert, sondern auf Basis der Arbeitnehmerfreizügigkeit lediglich entschieden, dass Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden müssen, sofern entsprechende Gewinne ebenfalls für die Progressionsberechnung herangezogen würden. Obwohl die Berücksichtigung beim negativen Progressionsvorbehalt nur ein *Minus* gegenüber der tatsächlichen bemessungsgrundlagenbezogenen Verlustereinnahme darstellt, kann in der Entscheidung des EuGH in der Rs *Ritter-Coulais* keine prinzipielle Ablehnung der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zur Verlustereinnahme erblickt werden. Vielmehr spricht nunmehr die – zu Tochtergesellschaften ergangene, aber in ihrer Grundüberlegung wohl auch auf die Betriebsstättenproblematik übertragbare – Rechtsprechung in *Marks & Spencer*<sup>25)</sup> dafür, dass zwar die primäre Verlustberücksichtigungsverpflichtung dem Betriebsstättenstaat obliegt und eine sofortige Verlustereinnahme nicht erforderlich ist, umgekehrt aber im Fall der Nicht(mehr)verwertbarkeit des Verlusts im Betriebsstättenstaat zumindest in die subsidiäre Berücksichtigungspflicht des Stammhausstaats eingreift.

taxlex-EC 2006/43

### C-513/03, van Hilten-van der Heijden

#### Erbschaftssteuer und Kapitalverkehrsfreiheit

In der Rs *van Hilten-van der Heijden* hatte der Gerichtshof die Frage zu beurteilen, inwieweit eine Regelung der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wonach ein niederländischer Staatsangehöriger, der seinen Wohnsitz aus den Niederlanden verlegt, die niederländische Staatsangehörigkeit allerdings behält, für die Besteuerung seines Nachlasses noch als in den Niederlanden wohnhaft gilt, wenn er innerhalb von 10 Jahren nach seinem Fortzug verstirbt. Der EuGH hat in seinem U v 23. 2. 2006<sup>26)</sup> diesbezüglich wie folgt judiziert:

*Artikel 73 b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG) ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegensteht, nach der der Übergang des Nachlasses eines Angehörigen dieses Mitgliedstaats, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes aus dem betreffenden Mitgliedstaat verstorben ist, so besteuert wird, wenn auch unter Befreiung in Höhe der von anderen Staaten erhobenen Erbschaftsteuer, als wäre der Erblasser in diesem Staat wohnen geblieben.*

**Anmerkung:** Die der Prüfung unterzogenen Regelung sieht einerseits die gleiche Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen für Staatsangehörige vor, die ihren Wohnsitz in das Ausland verlegen und für solche, die im betreffenden Mitgliedstaat ansässig bleiben.<sup>27)</sup> Diesbezüglich wirkt sie daher nicht beschränkend, da nichtansässige Staatsangehörige nicht davon abgehalten werden, von einem anderen Mitgliedstaat aus Investitionen in dem betreffenden Mitgliedstaat zu tätigen. Ansässige Staatsangehörige wie-

derum werden nicht darin behindert, Investitionen in einem anderen Mitgliedstaat zu tätigen. Überdies erachtete der EuGH eine Differenzierung anhand der Staatsangehörigkeit bei sonst gleichen Ausgangskriterien als zulässig.

taxlex-EC 2006/44

### C-253/03, CLT-UFA SA

#### Rechtsformneutralität und deutscher Betriebsstättensteuersatz

Die luxemburgische CLT-UFA unterhielt im Streitjahr in Deutschland eine Zweigniederlassung, deren Gewinne gem § 23 Abs 2 und 3 dKStG aF mit 42% besteuert wurden. Die Gesellschaft wandte eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit ein, da die Gewinne einer objektiv vergleichbaren Tochtergesellschaft bei Ausschüttung lediglich einer Besteuerung in Höhe von 30% bzw 33,5% unterworfen worden wäre. Im Thesaurierungsfall wäre die Steuerbelastung einer Tochtergesellschaft bei 45% gelegen, diese konnte aber regelmäßig durch ein „Schütt-aus-hol-zurück“-Verfahren wesentlich reduziert werden; allerdings war Deutschland im fraglichen Zeitraum durch die Mutter-Tochter-RL noch die Erhebung einer 5%igen Quellensteuer auf die Ausschüttung von Tochtergesellschaften gestattet. Den Schlussanträgen von GA Léger<sup>28)</sup> folgend kam der EuGH in seinem U v 23. 2. 2006<sup>29)</sup> zu folgenden Ergebnissen:

*Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und Artikel 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, mit einem höheren Steuersatz belastet werden als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet.*

*Es ist Sache des nationalen Gerichts, den Steuersatz, der auf die Gewinne einer Zweigniederlassung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anzuwenden ist, nach Maßgabe des Steuersatzes zu ermitteln, der im Fall der Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft insgesamt anzuwenden gewesen wäre.*

**Anmerkung:** Die Rs *CLT-UFA* wirft – nach *Avoir Fiscal*<sup>30)</sup> und *Saint-Gobain*<sup>31)</sup> – weiteres Licht auf das Prinzip der Rechtsformneutralität im Betriebsstättenstaat. So erscheint durch dieses Urteil zunächst gesichert, dass ein höherer Steuersatz auf Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften als auf inländische Ge-

25) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-0000, *Marks & Spencer*, dazu G. Kofler, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff); s auch Lang, SWI 2006, 3 (3 ff); Lang, ET 2006, 54 (54 ff).

26) EuGH 23. 2. 2006, C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*.

27) Siehe dazu bereits *Hohenwarter/Plansky*, SWI 2005, 417 (417 ff); *Schnitzer*, IStR 2005, 493 (495 ff); *Weber* in *Lang/Schuch/Starlinger* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 261 (263 ff).

28) Schlussanträge GA Léger 14. 4. 2005, C-253/03, *CLT-UFA SA*.

29) EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*.

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

31) EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

sellschaften gemeinschaftsrechtlich unzulässig ist.<sup>32)</sup> Aus dem Urteil in *CLT-UFA* lässt sich weiters ableiten, dass für eine Betriebsstätte einer natürlichen Person auf der Basis der „Freiheit der Rechtsformwahl“ nicht jene Begünstigungen in Anspruch genommen werden, für die das nationale Steuerrecht oder Abkommensrecht des Betriebsstättenstaates den Kapitalgesellschaftscharakter des Zurechnungsobjekts voraussetzt, wie es insbesondere bei Schachtelprivilegien der Fall ist.<sup>33)</sup> Nach wie vor ungeklärt ist aber zB der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Betriebsstättengewinnermittlung; angesichts der unklaren abkommensrechtlichen Ausgangslage des Art 7 Abs 2 OECD-MA<sup>34)</sup> finden sich hier aber sowohl auf gemeinschaftsrechtlicher als auch auf abkommensrechtlicher Ebene klare Tendenzen in Richtung einer weitreichenden Unabhängigkeitsfiktion auch für unternehmensinterne Sachverhalte.<sup>35)</sup>

taxlex-EC 2006/45

### C-471/04, *Keller Holding*

#### Beteiligungskostenabzug iZm steuerbefreiten Schachteldividenden

Im Rahmen des ehemaligen deutschen Anrechnungssystems normierte § 8 b Abs 1 KStG, dass die Durchleitungen steuerfreier Auslandsdividenden (hier: nach Art 15 Abs 2 Satz 3 des alten DBA Deutschland-Österreich steuerfreie Ausschüttungen einer österreichischen Gesellschaft – Keller Wien) durch eine deutsche Gesellschaft (Keller Grundbau) bei deren deutscher Muttergesellschaft (*Keller Holding*) steuerfrei ist. Damit einher ging allerdings nach § 3 c dEStG ein (partieller) Abzugsverbot der Fremdfinanzierungskosten für den Erwerb der Beteiligung an der deutschen Tochtergesellschaft. Zu einem solchen Abzugsverbot kam es bei rein nationalen Sachverhalten wegen des deutschen Anrechnungssystems nicht, obwohl die Vollanrechnung de facto die gleiche Wirkung wie eine Befreiung hatte. Das Hessische FG erachtete diese Rechtslage als den Art 43, 48 und 56 EG widersprechend, wenn die in Deutschland steuerfreien Beteiligungserträge in einem anderen EU-Staat steuerpflichtig sind.<sup>36)</sup> In der Revision hegte auch der BFH – insb basierend auf dem *Bosal-U* des EuGH<sup>37)</sup> – Zweifel, ob die unterschiedliche Behandlung unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften, die einerseits mittelbar an einer im Inland ansässigen Einzelgesellschaft und die andererseits mittelbar an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Einzelgesellschaft beteiligt sind, gemeinschaftsrechtskonform ist.<sup>38)</sup> Ohne Anhörung von Schlussanträgen erblickte der EuGH in seinem U v 23. 2. 2006<sup>39)</sup> in der deutschen Rechtslage einen Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit sowohl des EG-Vertrags für den Zeitraum ab dem Beitritt Österreichs zur EU (Streitjahr 1995) wie auch des EWR-Abkommens vor diesem Zeitraum (Streitjahr 1994):

*Die Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der Finanzierungsaufwendungen einer in diesem Mit-*

*gliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft für den Erwerb von Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig sind, soweit diese Aufwendungen auf Dividenden entfallen, die von der Steuer befreit sind, weil sie von einer in einem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat des genannten Abkommens ansässigen mittelbaren Tochtergesellschaft stammen, obwohl solche Aufwendungen dann abzugsfähig sind, wenn sie auf Dividenden entfallen, die von einer mittelbaren Tochtergesellschaft, die in demselben Mitgliedstaat wie dem Staat des Geschäftssitzes der Muttergesellschaft ansässig ist, ausgeschüttet werden und die faktisch ebenfalls von der Steuer entlastet sind.*

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2006/46

### C-494/04, *Heintz van Landewyck*

#### Steuererstattung bei verschwundenen Steuermarken

In der Rs *Heintz van Landewyck* geht es um die Frage, ob ein Unternehmen, das Tabakerzeugnisse in den Verkehr bringt, Anspruch auf Erstattung oder Verrechnung von Beträgen hat, die es für den Erwerb von Steuermarken gezahlt hat, die die als Verbrauch- und Mehrwertsteuer geschuldeten Beträge repräsentieren, wenn diese Steuermarken vor der Anbringung auf diesen Erzeugnissen verschwunden sind. Im kon-

32) So bereits bisher zB *Lausterer*, 4 EC Tax J. 1999, 45 (53 ff); *Schön*, EWS 2000, 281 (288); *Lausterer*, ISr 2001, 212 (212 ff).

33) So wohl auch EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, Slg 2006, I-0000, *CLT-UFA* – Tz 33; ablehnend auch *Kemmeren*, Principle of Origin in Tax Conventions (2001) 188; *Lüdicke* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (132); dazu ausf *Schnitzger*, ET 2004, 522 (524 ff); *Schnitzger*, ISr 2004, 821 (823 ff); *Schnitzger*, ISr 2005, 379 (388 f).

34) Zur derzeitigen abkommensrechtlichen Problemlage und den zwischen einer absoluten und einer eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion schwankenden Ansätzen vgl nur *Hemmelrath* in *Vogell/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Art 7 Rz 77 ff. Aufgrund der Wortgleichheit mit Art 7 Abs 2 OECD-MA pflanzt sich diese Auslegungsunsicherheit auch auf die Ebene der Schiedskonvention fort (s Art 4 Abs 2 des ÜbK 90/436/EWG, ABl L 225/10 ff [20. 8. 1990]; dazu auch *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> [2005] 589 f).

35) So auf Basis der Niederlassungsfreiheit *Hintsanen*, ET 2003, 114 (114 ff); ebenso *Prokisch* in *Vogell/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Art 4 Rz 12; zumindest rechtspolitisch in Richtung einer Gleichbehandlung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften *Europäische Kommission*, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, DOC(05)2306/B (9. 6. 2005) – Anh A, 6. Auch die Arbeiten auf OECD-Ebene gehen in Richtung einer weitreichenden „fiction of independence“; s *OECD*, Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – Part I (General Considerations) (2004) (abrufbar unter [www.oecd.org](http://www.oecd.org)), wo die OECD zur Anerkennung von quasivertraglichen Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte tendiert; s dazu etwa *Ditz*, ISr 2005, 37 (37 ff); *Bennet/Dunaboo*, Intertax 2005, 51 (54 ff).

36) Hessisches FG 10. 12. 2002, 4 K 1044/99, ISr 2003, 209.

37) EuGH 18. 9. 2003 C-168/01, Slg 2003 I-9409, *Bosal*; dazu etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/1175, 554 (554 ff).

38) BFH 14. 7. 2004, I R 17/03, BFHE 207, 152, BStBl 2005 II 53; s aus dem Schrifttum zB auch *Schnitzger*, FR 2003, 1149 (1152); *Lausterer*, ISr 2003, 705 (707).

39) EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*.

kreten Fall verweigerten die niederländischen Behörden die Erstattung der für die verschwundenen Steuermarken bezahlten Verbrauch- und Mehrwertsteuer und beriefen sich auf eine nationale Regelung, die das Risiko des Verschwindens von Steuermarken grundsätzlich dem Erwerber der Steuermarken aufbürdet und eine Erstattung von Verbrauchsteuer insbesondere nur dann vorsieht, wenn der Erwerber hinreichend sicher nachweisen kann, dass die Steuermarken nicht mehr existieren oder das Risiko ihrer Verwendung vernachlässigbar ist. Da der Erwerber dies im konkreten Fall nicht nachweisen konnte, erfolgte keine Erstattung der Verbrauchsteuer. Aus denselben Gründen versagten die Behörden auch die Erstattung der bezahlten MwSt. GA *Maduro* kam in seinen Schlussanträgen vom 16. 2. 2006<sup>40)</sup> zum Ergebnis, dass eine derartige Risikoverteilung weder gegen die Verbrauchsteuer-RL<sup>41)</sup> noch gegen die 6. MwSt-RL verstößt:

1. Die Bestimmungen [der Verbrauchsteuer-RL] hindern die Mitgliedstaaten nicht daran, eine rechtliche Regelung anzuwenden, nach der der Staat das finanzielle Risiko des Verlustes von Steuermarken denjenigen, die sie angefordert, und denjenigen zuweist, die sie entgegengenommen haben, und nach der er in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens den bei Anforderung der Steuermarken entrichteten Betrag nicht erstatten oder verrechnen muss. Eine solche rechtliche Regelung steht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang.

2. Artikel 27 Absatz 5 [der 6. MwSt-RL] sieht eine Ordnungsfrist vor und ist daher dahin auszulegen, dass ein Einzelnener eine Sonderform der Steuererhebung nicht deshalb für unanwendbar erklären lassen kann, weil die Frist, binnen deren die Mitgliedstaaten der Kommission das Bestehen einer solchen Sonderform der Steuererhebung mitzuteilen hatten, überschritten ist, sofern die Kommission tatsächlich die Möglichkeit hatte, die fragliche Form der Steuererhebung zu beurteilen und dazu Stellung zu nehmen.

3. Artikel 27 Absätze 1 und 5 [der 6. MwSt-RL] ist in dem Sinne auszulegen, dass eine Sonderform der Erhebung der Mehrwertsteuer auf Tabakerzeugnisse, wie sie in Artikel 28 des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehen ist, mit den Anforderungen des genannten Artikels 27 vereinbar ist und insgesamt gesehen nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Steuererhebung zu vereinfachen und Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen zu verhüten.

4. Das Fehlen einer Verpflichtung zur Erstattung von für Verbrauchsteuermarken gezahlten Beträgen, die den Beträgen der fälligen Mehrwertsteuer entsprechen, ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens mit der Sechsten Richtlinie und insbesondere mit deren Artikel 27 Absätze 1 und 5 vereinbar.

**Anmerkung:** In der Rs *British American Tobacco*<sup>42)</sup> hat der EuGH entschieden, dass der Diebstahl von Tabakerzeugnissen aus einem Steuerlager nicht als steuerbarer Umsatz iSd 6. MwSt-RL anzusehen ist. Dem mit dem Erwerb dieser gestohlenen Gegenstände grundsätzlich zulässigen Vorsteuerabzug steht aber nicht entgegen, dass die Mitgliedstaaten gem Art 20 Abs 1 b der 6. MwSt-RL eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge vorsehen können. Im konkreten Sachverhalt geht GA *Maduro* jedoch davon aus, dass sich aufgrund des anders gelagerten Sachverhalts der Anspruch auf Erstattung der beim Erwerb gezahlten

Mehrwertsteuer nicht a fortiori aus dem zitierten Urteil ergebe.

taxlex-EC 2006/47

### C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*

#### Grenzüberschreitende Steuergutschriften

Das Vereinigte Königreich befindet sich noch immer in den Nachwehen des U v 8. 3. 2001 in den Rs *Metallgesellschaft und Hoechst*,<sup>43)</sup> in denen der EuGH entschieden hatte, dass jene britischen Bestimmungen, die eine Option zur Gruppenbesteuerung – mit einem damit verbundenen Entfall von Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen (sog Advance Corporation Tax; ACT) – nur zuließen, wenn sowohl Mutter- als auch Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig sind, nicht im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG stehen. Im Gefolge dieses U sind im Vereinigten Königreich eine Reihe von Ansprüchen internationaler Konzerne gestellt worden. Diese Fälle sind in einer sog Group Litigation Order (ACT Group Litigation) zusammengefasst, im Rahmen derer nunmehr „Testfälle“ ausjudiziert werden. Im Rahmen dieser Group Litigation wurden vom britischen High Court (Chancery Division) am 25. 8. 2004 in der Rs *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* dem EuGH eine Reihe von Fragen zu grenzüberschreitenden Steuergutschriften vorgelegt.<sup>44)</sup>

Die ausführliche und komplexe Fragestellung des High Court läuft im Wesentlichen darauf hinaus, ob und inwieweit grenzüberschreitende Ausschüttungen einer ansässigen Tochtergesellschaft an eine ausländische Muttergesellschaft von einer Körperschaftsteuergutschrift begleitet werden müssen, wobei als mögliche Vergleichspaare einerseits gutschriftsberechtigte ansässige natürliche Personen und andererseits Gesellschaften herangezogen werden, die in Ländern ansässig sind, denen das Vereinigte Königreich eine solche Gutschrift im DBA zugestanden hat. Angesprochen ist damit auch die Zulässigkeit gemeinschaftsinterner abkommensrechtlicher Limitation on Benefits-Klauseln, die eine gebietsfremde Gesellschaft dann vom Vorteil einer Steuergutschrift ausschließen, wenn sie ihrerseits von Anteilshabern beherrscht wird, die aufgrund des auf sie anwendbaren Abkommens keine Berechtigung zu einer solchen Gutschrift hätten.

Basierend auf einer ausführlichen und kritischen Analyse des Verhältnisses zwischen den Grundfreiheiten und dem direkten Steuerrecht der Mitgliedstaaten kam GA *Geelhoed* in seinen Schlussanträgen

40) Schlussanträge GA *Maduro* 16. 2. 2005, C-494/04, *Heintz van Landeuyck*.

41) RL 92/12/EWG des Rates v 25. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl L 76/1 (23. 3. 1992).

42) EuGH 14. 7. 2005, C-435/03, *British American Tobacco und Newman Shipping*.

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

44) ABl C 273/17 f (6. 11. 2004).



vom 23. 2. 2006<sup>45</sup>) zu folgenden – teilweise allerdings wenig überzeugenden<sup>46</sup>) – Ergebnissen:

– Artikel 43 EG oder 56 EG schreibt eine vollständige oder teilweise Steuergutschrift hinsichtlich von ins Ausland überwiesenen Dividenden, die eine im Vereinigten Königreich gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine im Vereinigten Königreich gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, nicht vor, wenn diese Dividenden im Vereinigten Königreich nicht der Einkommensteuer unterliegen, sofern das Vereinigte Königreich nach einer Regelung der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Art für Dividenden, die im Vereinigten Königreich gebietsansässige Gesellschaften an im Vereinigten Königreich ansässige Einzelpersonen als Anteilseigner ausschütten, eine vollständige Steuergutschrift gewährt. Soweit das Vereinigte Königreich jedoch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen die Befugnis zur Erhebung der Einkommensteuer im Vereinigten Königreich auf an Gebietsfremde ausgeschüttete Dividenden ausübt, muss es gewährleisten, dass diesen Gebietsfremden die gleiche Behandlung – auch in Bezug auf steuerliche Vergünstigungen – wie Gebietsansässigen zuteil wird, die der gleichen Besteuerungskompetenz des Vereinigten Königreichs unterliegen.

– Es verstößt nicht gegen Artikel 43 EG oder 56 EG, wenn ein Mitgliedstaat wie das Vereinigte Königreich eine Bestimmung in einem DBA anwendet, die einer in einem bestimmten Mitgliedstaat (wie den Niederlanden) gebietsansässigen Muttergesellschaft Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift hinsichtlich relevanter Dividenden verleiht, jedoch einer in einem anderen Mitgliedstaat (wie Deutschland) gebietsansässigen Muttergesellschaft keinen solchen Anspruch verleiht, wenn das britisch-deutsche DBA keine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift enthält.

– Es verstößt nicht gegen Artikel 43 EG oder 56 EG, wenn das Vereinigte Königreich bei der Anwendung seiner DBA in den Niederlanden gebietsansässigen Muttergesellschaften keine teilweise Steuergutschrift gewährt, wenn diese von einem in Deutschland oder einem Drittland Gebietsansässigen beherrscht werden, jedoch Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift für die relevanten Dividenden i) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn diese von einem anderen in den Niederlanden Gebietsansässigen beherrscht wird, ii) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn diese von einem in einem Mitgliedstaat wie Italien Gebietsansässigen beherrscht wird, wenn das italienisch-niederländische DBA eine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift enthält, oder iii) in Italien gebietsansässigen Gesellschaften unabhängig davon gewährt, wer sie beherrscht.

## VORLAGEFRAGEN DER NATIONALEN GERICHTE UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2006/48

### C-401/05, VDP Dental Laboratory

#### Lieferung von Zahnersatz durch Zahntechniker

Mit seinen Vorlagefragen in der Rs *VDP Dental Laboratory* möchte der niederländische *Hoge Raad* vom EuGH in Erfahrungen bringen, ob nach Art 13 Teil A Abs 1 lit a der 6. MwSt-RL unter „unter die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahntechniker auch die Lieferung von Zahnersatz durch einen Steuerpflichtigen fällt, der mit dessen Herstellung einen Zahntechniker beauftragt“. Sollte diese Frage bejaht werden, wird weiters angefragt, ob Art 17 Abs 3 lit a

der 6. MwSt-RL mit solcherart befreiten Lieferungen ein Recht auf Vorsteuerabzug verbinden muss, soweit die Lieferungen in einem anderen Mitgliedstaat erfolgen, der sie nach Art 28 Abs 3 lit a iVm Anlage E Nr 2 der 6. MwSt-RL von der Befreiung ausgeschlossen hat.<sup>47</sup>)

taxlex-EC 2006/49

### C-13/06, Kommission/Griechenland

#### Mehrwertbesteuerung der Mitgliedsbeiträge zu einem Automobil- und Touringclub

Wie bereits unlängst angekündigt,<sup>48</sup>) hat die Kommission nunmehr Klage gegen Griechenland im Hinblick auf die Mehrwertbesteuerung der Mitgliedsbeiträge zum Automobil- und Touringclub ELPA, der für die Unfall- und Pannenhilfe zuständig ist, erhoben.<sup>49</sup>) Die Kommission geht hier davon aus, dass es sich dabei um eine befreite Versicherungstätigkeit nach Art 13 Teil B lit a der 6. MwSt-RL handle.

taxlex-EC 2006/50

### C-436/05, De Graaf und Daniels

#### Verpflichtung zur ertragsteuerlichen Outbound-Meistbegünstigung?

Unlängst hat der EuGH für Abkommenssituationen in den Rs *D*<sup>50</sup>) und *Bujara*<sup>51</sup>) die Verpflichtung

45) GA Geelhoed 23. 2. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-0000, *ACT Group Litigation*.

46) So wurden bisher beispielsweise *Limitation on Benefits*-Klauseln nicht nur innerhalb der Gemeinschaft (*Baker in Essers/de Bont/Kemmeren* [Hrsg], *The Compatibility of Anti-Abuse-Provisions in Tax Treaties with EC Law* [1998] 189 [201 ff]), sondern sogar in Drittstaatsabkommen auf Basis der *Open Skies-U* des EuGH für gemeinschaftsrechtswidrig gehalten (s zB *G. Kofler*, 35 *Tax Notes Int'l* 45 [45 ff mwN] [July 5, 2004]; *G. Kofler in Lang/Jirousek* [Hrsg], *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota [2005] 213 [213 ff]; *Terral Wattel*, *European Tax Law*<sup>4</sup> [2005] 75 und 194 ff); der GA erwähnt die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH allerdings nicht einmal.

47) ABl C 36/19 (11. 2. 2006).

48) „Indirekte Steuern: Kommission klagt gegen Griechenland im Zusammenhang mit der Erhebung der MwSt auf Autoschutzbriefer und der Zulassungssteuer auf Kraftfahrzeuge“, IP/06/41 (16. 1. 2006); s bereits „MwSt: Kommission führt Vertragsverletzungsverfahren gegen Griechenland, Spanien, Frankreich und Polen fort“, IP/04/1507 (20. 12. 2004).

49) ABl C 36/21 (11. 2. 2006).

50) EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, Slg 2005, I-0000, *D*; dazu etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2005/949, 432 (432 ff); *Lang*, SWI 2005, 365 (365 ff); *Petricz*, *ecolex* 2005, 642 (642 ff); *Schindler*, *taxlex* 2005, 459 (459 ff); s aus dem internationalen Schrifttum insb *Weber*, *Intertax* 2005, 420 (420 ff); *van Thiel*, *Intertax* 2005, 454 (454 ff); *G. Kofler/Schindler*, *ET* 2005, 530 (530 ff); *de Graaf/Janssen*, *EC Tax Rev* 2005, 173 (173 ff); *O'Shea*, *EC Tax Rev* 2005, 190 (190 ff); *Wattel*, *BTR* 2005, 575 (575 ff).

51) EuGH 27. 10. 2005, C-8/04, Slg 2005, I-0000, *Bujara*. Der EuGH hat die Rs *Bujara* aufgrund des vorangegangenen und die Rechtsfragen klärenden Urteils in der Rs *D* im verkürzten Verfahren nach Art 104 § 3 seiner Verfahrensordnung (Verfahrensordnung des EuGH v 19. 6. 1991, ABl L 176/7 [4. 7. 1991]) am 27. 10. 2005 per B entschieden. Am 15. 12. 2005 hat der EuGH allerdings mit Hinweis auf die am 5. 12. 2005 erfolgte Rücknahme der Vorlage durch das nationale Gericht die Streichung der Rs *Bujara* aus dem Re-

des Quellenstaats abgelehnt, zwei aus verschiedenen Mitgliedstaaten stammende Investoren im Sinne einer Inbound-Meistbegünstigung gleich zu behandeln und damit die jeweils günstigste Abkommenrechtslage zu gewähren. Erst in jüngerer Zeit ist aber die durch *D* und *Bujara* nicht zweifelsfrei geklärte Frage in das gemeinschaftsrechtliche Blickfeld gerückt, ob sich ein Steuerpflichtiger im Sinne einer Outbound-Meistbegünstigung auf Basis der Grundfreiheiten gegenüber seinem Ansässigkeitsstaat auf das jeweils günstigste DBA, das dieser mit einem anderen Mitgliedstaat oder gar einem Drittstaat geschlossen hat, berufen kann<sup>52)</sup> oder ob sich ein potentieller

Anwendungsbereich einer Outbound-Meistbegünstigung gerade auch außerhalb von Abkommenssituationen (zB bei § 10 Abs 4 KStG) auf tun könnte.<sup>53)</sup>

In der Rs *De Graaf* und *Daniels* wird nunmehr ausdrücklich die Frage nach einer solchen Outbound-Meistbegünstigungsverpflichtung aufgeworfen,<sup>54)</sup> wenngleich aus dem Vorlagebeschluss nicht deutlich hervorgeht, ob die Ungleichbehandlung aus einem DBA oder dem nationalen Recht resultiert. Konkret möchte das vorlegende belgische Gericht nämlich unter anderem wissen,

„ob sich ein Einwohner eines Mitgliedstaats, der seine Berufstätigkeit nahezu vollständig in einem anderen Mitgliedstaat (A) ausübt, auf den Grundsatz der ‚Meistbegünstigung‘ berufen [kann], wenn der Mitgliedstaat für andere Einwohner, die ihre Berufstätigkeit ebenfalls nahezu vollständig in einem dritten Mitgliedstaat (B) ausüben, eine steuerlich günstigere Behandlung vorsieht“.

---

gister beschlossen. Diese verwirrende Situation beruht offenbar darauf, dass einerseits dem nationalen Gericht bei der Zurückziehung am 5. 12. 2005 der B des EuGH v 27. 10. 2005 noch nicht bekannt war, und dass andererseits der EuGH seinen eigenen – noch nicht auf der Webpage des EuGH veröffentlichten – B v 27. 10. 2005 bei der Streichung der Rs am 15. 12. 2005 übersehen hat.

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

---

53) Dazu vor allem *Haslinger*, SWI 2005, 170 (170 ff); *Schnitger*, FR 2005, 1079 (1079 ff); *Cordewener* in *Cordewener/Enchelmaier/Schindler* (Hrsg), *Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten* (2006) 147 (167 ff).

54) ABl C 36/24 (11. 2. 2006).