

EC Tax Update – September 2006

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2006/114

Umsetzung von Gemeinschaftsrecht

Vertragsverletzungsverfahren der Kommission

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen eine wahre Flut von Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten eingeleitet oder fortgeführt. Diese Verfahren betreffen im Einzelnen:¹⁾

- Die Einschränkung der steuerlichen Begünstigungen für den Aufbau einer Zusatzrente („Riester-Rente“) auf unbeschränkt Steuerpflichtige in Deutschland (Verstoß insb gegen das Diskriminierungsverbot des Art 12, die Freizügigkeit nach Art 18 EG bzw die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG – Klage beim EuGH);²⁾
- die spanische Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie, die automatisch von einem Missbrauch ausgeht, wenn die ausschüttungsempfangende EU-Muttergesellschaft im Eigentum einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft steht (Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie – 2. Stufe des Verfahrens);³⁾
- die Nichtannahme von Maßnahmen der Umsetzung der RL 2003/123/EG⁴⁾ zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie in Italien und Luxemburg (Klage beim EuGH);⁵⁾
- den Ausschluss von Spenden an gebietsfremde Wohltätigkeitsorganisationen von den für solche an inländische Wohltätigkeitsorganisationen vorgesehenen Steuerermäßigungen im Vereinigten Königreich (Verstoß insb gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG – 2. Stufe des Verfahrens);⁶⁾
- die diskriminierende Besteuerung von Zinszahlungen an gebietsfremde Darlehensgeber in Portugal, während Zahlungen an gebietsansässige Banken keiner Quellensteuer unterliegen (Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art 49 EG bzw die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG – Klage beim EuGH);⁷⁾
- die mangelnde Umsetzung des Urteils in der Rs *Kommission/Italien*⁸⁾ betreffend die Erstattung von ohne Rechtsgrund gezahlten Abgaben durch Italien (Verfahren gem Art 228 EG);⁹⁾
- die luxemburgischen Steuervergünstigungen für sog 1929-Holdinggesellschaften (Verstoß gegen das Beihilfenverbot des Art 87 EG);¹⁰⁾
- den reduzierten Mehrwertsteuersatz für Kinderwindeln in Tschechien, Ungarn, Malta, Polen und Portugal (Verstoß gegen die 6. MwSt-RL – 1. Stufe des Verfahrens);¹¹⁾
- die belgische diskriminierende Grunderwerbsbesteuerung in Flandern, im Rahmen derer nur inländische Grunderwerbssteuer beim Neuerwerb

eines Hauses Anrechnung findet, nicht jedoch in anderen Mitgliedstaaten entrichtete Grunderwerbssteuer (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG, die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG bzw die allgemeine Freizügigkeit nach Art 18 EG – 2. Stufe des Verfahrens);¹²⁾

- die Besteuerung von ausländischen Dividenden in Belgien, zumal eine ausländische Quellensteuer nicht angerechnet wird und damit ausländische Dividenden einer höheren Steuerbelastung unterliegen als inländische Dividenden (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG bzw die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG – 2. Stufe des Verfahrens);¹³⁾
- die aliquote Nichtberücksichtigung von persönlichen Abzügen in Belgien, wenn Gebietsansässige befreite Auslandseinkünfte erzielen (Verstoß gegen die in *De Groot*¹⁴⁾ insofern ausgelegte Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG bzw die

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 Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist jeweils die nach Ansicht der Kommission verletzte Vorschrift des Gemeinschaftsrechts sowie der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG angegeben.
- 2) IP/06/919 (4. 7. 2006).
- 3) IP/06/933 (5. 7. 2006).
- 4) RL 2003/123/EG des Rates v 22. 12. 2003 zur Änderung der RL 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 7/41 ff (13. 1. 2004).
- 5) IP/06/934 (5. 7. 2006).
- 6) IP/06/964 (10. 7. 2006).
- 7) IP/06/971 (11. 7. 2006).
- 8) EuGH 9. 12. 2003, C-129/00, Slg 2003, I-14637, *Kommission/Italien*.
- 9) IP/06/972 (11. 7. 2006).
- 10) IP/06/1021 (19. 7. 2006).
- 11) IP/06/1031 (19. 7. 2006).
- 12) IP/06/1044 (20. 7. 2006).
- 13) IP/06/1045 (20. 7. 2006). Die Kommission greift damit die derzeit in der Rs *Kerckhaert und Morres* (C-513/04) anhängige belgische Rechtslage auf; in seinen Schlussanträgen zu dieser Rs hat GA *Geelhoed* in der konkreten Situation eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit deshalb verneint, weil die belgischen Anteilhaber eine Steuergutschrift (avoir fiscal) von Frankreich erhielten und damit insgesamt besser gestellt seien, als belgische Investoren in belgischen Gesellschaften; obiter hat der Generalanwalt aber auch – und entgegen der Ansicht der Kommission – die Ansicht vertreten, dass die Nichtgewährung einer Anrechnung der ausländischen Quellensteuer eine bloße „Quasibeschränkung“ sei, die nicht auf Basis der Grundfreiheiten beseitigt werden könne; siehe Schlussanträge GA *Geelhoed* 6. 4. 2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, und dazu bereits *G. Kofler/Schindler*, Belgium Can Disregard French Withholding Tax on Dividends, ECJ Advocate General Says, Tax Notes Int'l 459 (Aug. 7, 2006).
- 14) EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

- Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG – 2. Stufe des Verfahrens);¹⁵⁾
- bestimmte Mehrwertsteuerregeln in Deutschland (betreffend Dienstleistungen von Testamentsvollstreckern), Griechenland (betreffend Anforderungen an das Erstellen und Aufbewahren von Rechnungen), Irland (betreffend Steuerfreiheit öffentlicher Einrichtungen) und Italien (betreffend Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug);¹⁶⁾
 - die diskriminierende Besteuerung von Dividendenzahlungen ins Ausland durch Belgien, Spanien, Italien, Luxemburg, den Niederlanden und Portugal, die sämtliche Auswärtsausschüttungen an EU- oder EWR-Anteilsinhaber einer Quellenbesteuerung zwischen 5% und 25% unterwerfen, während innerstaatliche Ausschüttungen nicht oder nur sehr niedrig besteuert werden (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG bzw die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG – 2. Stufe des Verfahrens).¹⁷⁾

taxlex-EC 2006/115

Reverse Charge

Kommission lehnt Ersuchen Deutschlands und Österreichs ab

Die Europäische Kommission hat die in Anwendung von Art 27 der 6. MwSt-RL gestellten Ersuchen Deutschlands und Österreichs um Ermächtigung zur generellen Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft)¹⁸⁾ abgelehnt, das darauf abzielt, das Problem des Mehrwertsteuerbetrugs zu bekämpfen. Art 27 der 6. MwSt-RL gestattet es, Ausnahmeregelungen von den harmonisierten allgemeinen Grundsätzen des MwSt-Rechts zu genehmigen, wenn diese zweckentsprechend, restriktiv und verhältnismäßig sind. Die Kommission vertritt allerdings die Ansicht, dass die einzige Möglichkeit, derart weit reichende Maßnahmen („radikale Änderung des MwSt-Systems“) einzuführen, der Rückgriff auf Art 93 EG ist, der eine Anhörung des Europäischen Parlaments und des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses erfordert.¹⁹⁾

taxlex-EC 2006/116

Ermächtigung

Ermäßigter Mehrwertsteuersatz auf arbeitsintensive Dienstleistungen

Die Europäische Kommission schlägt vor, 17 Mitgliedstaaten zu ermächtigen, bis 31. 12. 2010 auf bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen wie die Renovierung von Privatwohnungen, Friseurdienste, die Reinigung von Fenstern, die häusliche Pflege und kleinere Reparaturarbeiten weiterhin bzw erstmals einen ermäßigten MwSt-Satz anzuwenden.²⁰⁾ Mit diesem Vorschlag soll die RL 2006/18/EG²¹⁾ umgesetzt werden.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2006/117

C-439/04, *Kittel* und C-440/04, *Recolta*

Vorsteuerabzug bei (Karussell)betrug

In der Rs *Kittel ua* geht es um das Recht auf Vorsteuerabzug im Rahmen eines Karussellbetrugs. In diesem Zusammenhang stellte sich einerseits die Frage, wie sich eine nationale zivilrechtliche Norm, wonach Verträge mit rechtswidrigem Grund unheilbar nichtig sind, auf das Recht auf Vorsteuerabzug auswirkt und andererseits, ob es maßgeblich ist, dass der Steuerpflichtige vom Karussellbetrug Kenntnis hat oder nicht. In teilweiser Abkehr von den Schlussanträgen des GA *Colomer*²²⁾ kommt der EuGH in seinem Urteil vom 6. 7. 2006²³⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 17 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach der dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstößt, zum Verlust des Rechts auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Nichtigkeit auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug beruht.

Steht dagegen aufgrund objektiver Umstände fest, dass die Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so hat das nationale Gericht diesem Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern.

Anmerkung: Mit dem gegenständlichen Urteil entwickelt der EuGH seine Rsp zu missbräuchlichen Praktiken im Mehrwertsteuer-Recht weiter. Er stellt fest, dass in Erfüllung des für das Mehrwertsteuer-Recht zentralen Grundsatzes der Neutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften nicht zulässig ist. Nationale Regelungen, wonach der einer Lieferung zugrunde liegende Kaufvertrag nichtig ist, sind daher unbeachtlich. Der EuGH knüpft dabei zunächst an seine Ausführungen in der Rs *Optigen*²⁴⁾ an, wonach ein

15) IP/06/1048 (20. 7. 2006).

16) IP/06/1058 (25. 7. 2006).

17) IP/06/1060 (25. 7. 2006); dieser Rechtsstandpunkt entspricht demjenigen, den die Kommission bereits in ihrer Mitteilung „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM (2003) 810 endg, eingenommen hat.

18) Siehe dazu die Mitteilung der Kommission an den Rat gem Art 27 Abs 3 der RL 77/388/EWG, KOM (2006) 404 endg.

19) IP/06/1023 (19. 7. 2006).

20) IP/06/1057 (25. 7. 2006).

21) 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 f (22. 2. 2006).

22) Schlussanträge GA *Colomer* 14. 3. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel*.

23) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04, *Kittel* und C-440/04, *Recolta*.

24) EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen Ltd ua*.

Umsatz, der selbst nicht mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ausschließlich nach objektiven Kriterien zu beurteilen ist und bei Erfüllung dieser Kriterien grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies gilt nach den gegenständlichen Aussagen des EuGH nicht nur dann, wenn – wie in der Rs *Optigen* – in der Lieferkette ein anderer (vorausgehender oder nachfolgender) Umsatz mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist und der Steuerpflichtige hiervon weder Kenntnis hatte noch haben konnte, sondern auch für Umsätze, die im Rahmen eines vom Verkäufer begangenen Betrugs getätigt werden. In diesem Sinn kommt der EuGH zum Ergebnis, dass im Fall einer Lieferung (unabhängig davon, ob sie zivilrechtlich nichtig ist oder nicht) an einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz Teil eines Betrugs ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Wenn der Steuerpflichtige hingegen aufgrund objektiver Umstände wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem mit einem Betrug behafteten Umsatz beteiligt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen. Abweichend von den Ausführungen des GA *Colomer*, wonach bei Kenntnis des Steuerpflichtigen nur bei einer zusätzlichen Bereicherung der Vorsteuerabzug zu versagen ist, gilt dies nach dem EuGH unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige aus dem Weiterverkauf der Gegenstände bereichert ist oder nicht. Das Recht auf Vorsteuerabzug wird künftig somit zu einer Beweisfrage, wobei das Kriterium „hätte wissen müssen“ wohl an der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gemessen werden wird.

taxlex-EC 2006/118

C-346/04, *Robert Hans Conijn*

Abzugsfähigkeit von Steuerberaterkosten beschränkt Steuerpflichtiger

In der Rs *Robert Hans Conijn* hatte der EuGH zu beurteilen, ob ein beschränkt Steuerpflichtiger im Quellenstaat Steuerberatungskosten als Sonderausgaben absetzen kann, auch wenn er in diesem Staat nicht mehr als 90% seines Welteinkommens erzielt. Im konkreten Fall erzielte der in den Niederlanden ansässige Abgabepflichtige Einkünfte aus einer Beteiligung an einer deutschen Kommanditgesellschaft. Während allerdings unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen Steuerberatungskosten in vollem Umfang steuerlich absetzen können, wird beschränkt Steuerpflichtigen gem § 50 Abs 1 dEStG der Abzug von privat veranlassenen Steuerberatungskosten versagt, auch wenn diese Aufwendungen ausschließlich die aus dem Quellenstaat erzielten Einkünfte betreffen. Die deutsche Regierung gab als Begründung für die unterschiedliche steuerliche Behandlung an, dass die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen wegen des komplexen nationalen Steuerrechts erforderlich sei. Den Schlussanträgen von GA *Léger*²⁵⁾ folgend erachtet auch der EuGH die vorliegende Bestimmung als gemeinschaftswidrig und stellte fest, dass das nationale Steuersystem für gebietsfremde Steuerpflichtige ebenso komplex sei. Der EuGH

kommt somit in seinem Urteil vom 6. 7. 2006²⁶⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 43 EG) steht einer nationalen Vorschrift entgegen, die einer beschränkt steuerpflichtigen Person nicht erlaubt, die Steuerberatungskosten, die ihr für die Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung entstanden sind, nicht in gleicher Weise wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Person von ihren steuerpflichtigen Einkünften als Sonderausgaben abzuziehen.

Anmerkung: Anders als in Deutschland ermöglicht § 102 Abs 2 EStG in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen – soweit diese (freiwillig oder verpflichtend) eine Veranlagung vornehmen – den Abzug von Sonderausgaben, wenn diese sich auf das Inland beziehen.²⁷⁾

taxlex-EC 2006/119

C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*

Einheitliche Lieferung von befreiten und nicht befreiten Gegenständen

In der Rs *Talacre Beach Caravan Sales Ltd* geht es um britische Rechtsvorschriften, wonach – auf Basis des Art 28 Abs 2 lit a der 6. MwSt-RL – einzeln angeführte Gegenstände (Lieferung von bestimmten Wohnwagen) dem Nullsteuersatz unterliegen, aber in den gleichen Rechtsvorschriften Gegenstände benannt sind, die nicht dem Nullsteuersatz unterliegen sollen (insb die dazugehörige Innenausstattung der Wohnwagen). Fraglich war hierzu, ob beim Verkauf eines unter den Nullsatz fallenden Wohnwagens samt Innenausstattung von einer einheitlichen Lieferung auszugehen ist, deren umsatzsteuerliches Schicksal sich nach der Hauptleistung und somit idR nach dem Verkauf des Wohnwagens bestimmt (mit dem Ergebnis, dass der Nullsatz auch für die Innenausstattung Anwendung findet) oder ob die beiden Leistungen getrennt behandelt werden müssen. Den Schlussanträgen der GA *Kokott*²⁸⁾ folgend, kommt der EuGH in seinem Urteil vom 6. 7. 2006²⁹⁾ zum Ergebnis, dass eine getrennte Behandlung der Leistungen – wie nach den britischen Regelungen vorgesehen – zulässig ist:

Die Tatsache, dass bestimmte Gegenstände eine einheitliche Lieferung bilden, die zum einen eine Hauptleistung, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats unter eine die Rückerstattung der gezahlten Steuer vorsehende Ausnahmeregelung im Sinne von Art 28 Abs 2 lit a [der 6. MwSt-RL] fällt, und zum anderen Gegenstände umfasst, die nach dem genannten Recht von dieser Ausnahmeregelung ausgeschlossen sind, hindert den betreffenden Mitgliedstaat nicht daran, auf die Lieferung dieser ausgeschlossenen Gegenstände Mehrwertsteuer zum Normalsatz zu erheben.

Anmerkung: Der EuGH stellt fest, dass der allgemein gültige Grundsatz, wonach eine einheitliche Leistung umsatzsteuerlich entsprechend der Haupt-

25) Schlussanträge GA *Léger* 9. 3. 2006, C-346/04, *Robert Hans Conijn*.

26) EuGH 6. 7. 2006, C-346/04, *Robert Hans Conijn*.

27) Für eine differenzierte gemeinschaftsrechtliche Analyse dieser Bestimmung siehe *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 206 ff.

28) Schlussanträge GA *Kokott* 4. 5. 2006, C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*.

29) EuGH 6. 7. 2006, C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*.

leistung einheitlich besteuert wird, durchbrochen werden kann. Wie bereits GA *Kokott* verweist der EuGH darauf, dass die zur Besteuerung einheitlicher Lieferungen ergangene Rsp³⁰) zu Art 13 der 6. MwSt-RL und nicht zu Ausnahmeregelungen (wie etwa Art 28 der 6. MwSt-RL) ergangen ist. Zwar ergibt sich aus dieser Rsp, dass auf eine einheitliche Lieferung grundsätzlich ein Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist. Sollte es dadurch aber zur Ausweitung der Anwendung einer Steuerbefreiung kommen (die allgemein eng auszulegen sind, weil sie selber eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung darstellen) steht nach Ansicht des EuGH einer gesonderten Besteuerung bestimmter Bestandteile dieser Lieferung nichts entgegen, wenn für diese Bestandteile eine gezielte Ausnahmeregelung besteht. Der Ausnahmeregelung zur Besteuerung einzelner Gegenstände kommt somit Vorrang vor dem Grundsatz der steuerfreien Besteuerung einheitlicher Leistungen zu.

taxlex-EC 2006/120

C-89/05, *United Utilities plc*

Mehrwertsteuerbefreiung bei Wetten

In der Rs *United Utilities* geht es um die Frage, ob die in Art 13 Teil B lit f der 6. MwSt-RL vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung für Wetten auch auf Call-Center-Dienstleistungen Anwendung findet, die eine Person gegenüber dem Organisator von Telefonwetten erbringt und die im Wesentlichen in der Annahme der Wetten im Namen des Wettorganisations bestehen. Unter Hinweis darauf, dass es sich bei den angesprochenen Dienstleistungen um keinen Wettumsatz handelt, verneint der EuGH in seinem Urteil vom 13. 7. 2006³¹) diese Frage und kommt zu folgendem Ergebnis:

Art 13 Teil B lit f [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass Call-Center-Dienstleistungen, die zugunsten eines Organisators von Telefonwetten erbracht werden und die die Annahme der Wetten im Namen des Wettorganisations durch das Personal des Erbringers dieser Dienstleistungen einschließen, keine Wettumsätze im Sinne dieser Vorschrift darstellen und dass ihnen daher nicht die in dieser Vorschrift vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung zugute kommen kann.

Anmerkung: Der EuGH entwickelt seine Rsp zur Frage der Steuerbefreiung von „outgesourcten“ Leistungen fort.³²) Der Gerichtshof hat erst jüngst in der Rs *Abbey National*³³) iZm administrativen und buchhalterischen Leistungen, die eine Fondsgesellschaft an Dritte ausgelagert hat, entschieden, dass diese nur dann ebenfalls wie die Leistungen der Fondsgesellschaft selbst steuerbefreit sind, wenn sie ein im Großen und Ganzen eingeständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind. In der Rs *Arthur Andersen*³⁴) ist der EuGH zum Ergebnis gekommen, dass von Versicherungen ausgelagerte Back-Office Tätigkeiten nicht unter die Steuerbefreiung für Versicherungsumsätze fallen. In seiner Begründung verweist der EuGH im gegenständlichen Urteil auf die unterschiedlichen Ziele der Steuerbefreiungen. So lag in seiner Vorjudikatur der Zweck der Steuerbefreiung darin eine günstigere Besteuerung zB aus sozialen

Gründen zu erreichen, während der Zweck der Steuerbefreiung bei Glücksspielen praktischer Natur ist, da sich Glücksspiele generell schlecht für die Anwendung der Mehrwertsteuer eignen.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2006/121

C-333/05, *Németh*

Gemeinschaftsrechtliche Aspekte der ungarischen Zulassungssteuer

In der Rs *Németh* geht es um die Klärung mehrerer Fragen rund um die ungarische Zulassungssteuer, speziell hinsichtlich deren Qualifikation als Zoll oder Abgabe gleicher Wirkung (Art 23 bzw 25 EG), deren Vereinbarkeit mit Art 90 EG und Art 33 der 6. MwSt-RL. Die in Rede stehende Steuer wird auf jedes Fahrzeug bei der ersten Inbetriebnahme im Straßenverkehr in Ungarn erhoben und bemisst sich nach den technischen Merkmalen des Fahrzeugs und seiner Einstufung nach Umweltschutzerwägungen unabhängig von seinem Wert. GA *Sharpston* kommt in ihren Schlussanträgen vom 13. 7. 2006³⁵) zu folgendem Ergebnis:

– Eine Steuer, die auf Kraftfahrzeuge bei ihrer ersten Inbetriebnahme im Straßenverkehr in einem Mitgliedstaat unabhängig vom Ort ihrer Herstellung und mit Ausnahme eingeführter Fahrzeuge, die nicht für die Verwendung im Straßenverkehr bestimmt sind, erhoben wird, ist kein Einfuhrzoll oder Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Art 23 EG und 25 EG und ist nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang im Sinne von Art 33 Abs 1 [der 6. MwSt-RL] verbunden.

– Wird eine solche Steuer unterschiedslos auf in dem Mitgliedstaat, der sie erhebt, hergestellte Neufahrzeuge und auf in anderen Mitgliedstaaten hergestellte Fahrzeuge erhoben und fördert sie nicht den Absatz der Erstgenannten gegenüber dem der Letztgenannten, so ist sie insoweit mit Art 90 Abs 1 EG vereinbar.

– Eine Steuer, die auf Gebrauchtkraftfahrzeuge bei ihrer ersten Inbetriebnahme im Straßenverkehr in einem Mitgliedstaat erhoben wird und deren Betrag ohne Berücksichtigung des gegenwärtigen Wertverlustes des Fahrzeugs berechnet wird, so dass sie bei der Anwendung auf derartige Fahrzeuge, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden, die Reststeuer übersteigt, die im Wert gleichartiger Gebrauchtfahrzeuge, die bereits im Inland zugelassen sind, enthalten ist, ist in Bezug auf diese den Restbetrag übersteigende Steuer mit Art 90 Abs 1 EG unvereinbar.

30) Vgl etwa EuGH 13. 7. 1989, 173/88, *Henriksen*, wo der EuGH die Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auf die iZm dem Wohnhaus vermieteten Parkplätze erstreckt hat, obwohl die Vermietung von Parkplätzen als solche steuerpflichtig ist; ebenso im U v 25. 2. 1999, C-349/96, *CPP*, iZm Versicherungsleistungen.

31) EuGH 13. 7. 2006, C-89/05, *United Utilities*.

32) Vgl hierzu bereits EuGH 4. 5. 2006, C-169/04, *Abbey National*; 13. 12. 2001, C-235/00, *CSC*; EuGH 5. 6. 1997, C-2/95, *SDC* sowie EuGH 3. 3. 2005, C-472/03, *Arthur Andersen*.

33) EuGH 4. 5. 2006, C-169/04, *Abbey National*.

34) EuGH 3. 3. 2005, C-472/03, *Arthur Andersen*.

35) Schlussanträge GA *Sharpston* 13. 7. 2006, C-333/05, *Németh*.

– In Ermangelung anderer inländischer Erzeugnisse, die nicht mit neuen oder gebrauchten Kraftfahrzeugen gleichartig sind, dennoch aber mit ihnen, wenn auch nur teilweise, mittelbar oder potenziell im Wettbewerb stehen, ist kein Raum für eine Beurteilung einer solchen Steuer nach Art 90 Abs 2 EG.

– Eine Steuer, die nur von Personenkraftwagen und Wohnmobilen erhoben wird und die zu Sätzen erhoben wird, die nach Maßgabe von deren technischen Merkmalen festgesetzt werden, die nur dann erhoben wird, wenn ein Fahrzeug im Straßenverkehr in einem Mitgliedstaat in Betrieb genommen wird, und die keine Bestimmung für den Abzug gleichartiger Steuern enthält, die auf einer früheren Stufe entrichtet worden sind, kann nicht als Umsatzsteuer im Sinne von Art 33 Abs 1 [der 6. MwSt-RL] Rates angesehen werden.

Anmerkung: Siehe zu diesem Verfahren auch die Schlussanträge der GA Sharpston in der Rs *Nádasdi*³⁶⁾, wo es ebenfalls um gemeinschaftsrechtliche Aspekte der ungarischen Zulassungssteuer – insb um deren Vereinbarkeit mit Art 90 EG – geht.

taxlex-EC 2006/122

C-329/05, Gerold Meindl

Ehegattensplitting bei ausländischen steuerfreien Einkünften

In der Rs *Gerold Meindl* wird der Frage nachgegangen, inwieweit Ehepaare, bei denen ein Ehegatte steuerfreie Einkünfte aus einem anderen Staat erzielt, die die entsprechend der *Schumacker*-Doktrin festgelegten Schwellenwerte übersteigen, in Deutschland gemeinsam veranlagt werden können. GA Léger kam in seinen Schlussanträgen vom 13. 7. 2006³⁷⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 52 des Vertrags (nach Änderung jetzt Art 43 EG) ist dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass einem in Deutschland wohnenden Steuerpflichtigen eine Zusammenveranlagung mit seinem in Österreich wohnenden Ehegatten, von dem er nicht getrennt lebt, deshalb versagt wird, weil dieser sowohl mehr als 10% der gemeinsamen Einkünfte als auch mehr als 24 000 DM erzielt, während diese Einkünfte nach österreichischem Recht steuerfrei sind.

Anmerkung: Der GA begründet seine Rechtsauffassung in Anlehnung an die Rs *Wallentin*³⁸⁾ damit, dass die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand aufgrund der Verweigerung des Ehegattensplittings weder in Deutschland noch aufgrund der ausschließlich steuerfreien Einkünfte in Österreich berücksichtigt werden.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2006/123

C-174/06, CO.GE.P.

Vermietung von Grundstücken

Der *Corte Suprema di Cassazione* (Italien) legt mit seinem Vorlagebeschluss vom 3. 4. 2006 dem EuGH in der Rs *CO.GE.P.*³⁹⁾ folgende Frage vor:

Liegt ein gem Art 13 Teil B lit b [der 6. MwSt-RL] von der Mehrwertsteuer ausgenommener Fall der Vermietung von Grundstücken vor, wenn durch einen Verwaltungsakt einer öffentlichen Einrichtung, die ein Unternehmen führt, und [in]

einen Vertrag einer Person auf Antrag das Recht zur ausschließlichen oder nichtausschließlichen Nutzung einer im Staatseigentum stehenden Sache auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung, die deutlich unter dem Wert der Sache liegt, übertragen wird, ohne dass dabei Dienstleistungen erbracht werden, die die Einräumung des Nutzungsrechts überwiegen, wie dies bei der Vergabe einer Konzession an Staatseigentum nach nationalem Recht der Fall ist?

taxlex-EC 2006/124

C-164/06, Nissan Italia, und C-165/06, Leasys

Italienische „IRAP“

Die *Commissione tributaria provinciale* Rom ersucht den EuGH mit Beschluss vom 27. 3. 2006 in den Rs *Leasys*⁴⁰⁾ und *Nissan Italia*⁴¹⁾ um Vorabentscheidung über folgende Frage:

Ist Art 33 [der 6. MwSt-RL] (in der durch die RL 91/680/EWG geänderten Fassung) dahin auszulegen, dass er es verbietet, den Nettoproduktionswert aus der gewohnheitsmäßigen Ausübung einer selbständig organisierten Tätigkeit, die auf die Erzeugung von oder den Handel mit Gegenständen oder auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichtet ist, der IRAP zu unterwerfen?

Anmerkung: Eine gleich lautende Vorlagefrage wurde dem EuGH von der *Commissione tributaria provinciale* Rom bereits in der Rs *Diagram APS*⁴²⁾ vorgelegt. Die Frage nach der Vereinbarkeit der „IRAP“, einer regionalen italienischen Steuer auf die Produktion, den Handel und die Erbringung von Dienstleistungen, mit Art 33 der 6. MwSt-RL ist bereits Gegenstand der Rs *Banca Popolare di Cremona*. In ihren Schlussanträgen zu dieser Rs vertritt die GA Stix-Hackl⁴³⁾ die Auffassung, dass die „IRAP“ den Charakter einer Umsatzsteuer hat und daher nach Art 33 der 6. MwSt-RL verboten ist.⁴⁴⁾

taxlex-EC 2006/125

C-185/06, British Telecommunications plc

Verzinsten Rückzahlung rechtsgrundlos erhobener Steuern

Mit seinen Vorlagefragen in der Rs *British Telecommunications plc*⁴⁵⁾ möchte der britische *Court of Appeal* (Civil Division) vom EuGH in Erfahrung bringen, ob das gemeinschaftsrechtliche Recht des Steuerpflichtigen auf Rückzahlung rechtsgrundlos erhobener Beträge, das der EuGH ua in den Rs *Metallgesellschaft und Hoechst*⁴⁶⁾ judiziert hat, auch dann be-

36) Schlussanträge GA Sharpston 13. 7. 2006, C-290/05, *Nádasdi*.

37) Schlussanträge GA Léger 13. 7. 2006, C-329/05, *Gerold Meindl*.

38) EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, Slg 2004, I-6443.

39) ABl C 154/7 (1. 7. 2006).

40) ABl C 154/7 (1. 7. 2006).

41) ABl C 154/6 (1. 7. 2006).

42) Rs C-118/06, ABl C 121/5 (20. 5. 2006).

43) Schlussanträge GA Stix-Hackl 14. 3. 2006, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*.

44) Siehe bereits *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC 2006/57.

45) ABl C 154/9 f (2. 7. 2006).

46) EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 84.

steht, wenn der Steuerpflichtige aufgrund eines Irrtums einen solchen Betrag freiwillig entrichtet hat; weiters möchte der *Court of Appeal* wissen, ob das Gemeinschaftsrecht allenfalls zur Verzinsung solcher Beträge verpflichtet, und, falls ja, ob es sich hier um ein Recht auf einfache Zinsen oder ein solches auf Zinseszinsen handelt.

taxlex-EC 2006/126

C-194/06, *Orange European Smallcap Fund N.V.*

Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Dividenden an einen holländischen Investmentfonds

Die erste Vorlagefrage des niederländischen *Hoge Raad* in der Rs *Orange European Smallcap Fund N.V.*⁴⁷⁾ läuft darauf hinaus, ob es Art 56 EG verbietet, dass eine Ermäßigung, die einem steuerlichen Anlageorganismus wegen in einem anderen Mitgliedstaat einbehaltener Quellensteuer auf die von dem steuerlichen Anlageorganismus erhaltenen Dividenden zu gewähren ist, a) auf den Betrag beschränkt, den eine in den Niederlanden wohnende natürliche Person aufgrund eines mit dem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Steuerabkommens hätte anrechnen lassen können; b) beschränkt wird, wenn und soweit es sich bei den Anteilinhabern des steuerlichen Anlageorganismus um nicht in den Niederlanden wohnende natürliche oder nicht der niederländischen Körperschaftsteuer unterworfen juristische Personen handelt. Weiters erbittet der *Hoge Raad* Klärung, wie der Begriff der „Direktinvestition“ in Art 57 EG zu verstehen ist und wie weit die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten reicht. Schließlich möchte der *Hoge Raad* wissen, ob die Antworten je nach Höhe der Besteuerung oder Entlastungsverpflichtung des Empfängerstaats weitergeleiteter Ausschüttungen unterschiedlich ausfallen würden.

taxlex-EC 2006/127

C-221/06, *Stadtgemeinde Frohnleiten*

Altlastenbeitrag und Gemeinschaftsrecht

Mit seiner Vorlagefrage in der Rs *Stadtgemeinde Frohnleiten*⁴⁸⁾ ersucht der VwGH⁴⁹⁾ um Klärung, ob die Art 10, 12, 23, 25, 49 oder 90 EG einer nationalen Abgabenvorschrift entgegen stehen,

welche die Ablagerung von Abfällen auf einer Deponie einer Abgabe (Altlastenbeitrag) unterwirft, aber eine Befreiung von dieser Abgabe für die Ablagerung von Abfällen vorsieht, die nachweislich im Zuge der Sicherung oder Sanierung von kontaminierten Flächen (Verdachtsflächen oder Altlasten) anfallen, wenn die Flächen (Verdachtsfläche oder Altlast) in im Gesetz vorgesehenen behördlichen Registern (verdachtsflächenkataster oder Altlastenatlas) eingetragen sind, wobei in diese Register nur Flächen im Inland eingetragen werden können, sodass auch die Abgabenbefreiung nur für die Ablagerung von Abfällen möglich ist, die von im Inland gelegenen Verdachtsflächen oder Altlasten stammen.

taxlex-EC 2006/128

C-248/06, *Kommission/Spanien*

Diskriminierung ausländischer Forschungstätigkeit

In der Rs *Kommission/Spanien*⁵⁰⁾ bemängelt die Kommission, dass Spanien für den Abzug von Ausgaben für im Ausland durchgeführte Tätigkeiten im Bereich der Forschung, Entwicklung und technischen Innovation eine Regelung beibehalten hat, die ungünstiger ist, als die für in Spanien getätigte Ausgaben geltende Regelung.

Anmerkung: Die Kommission erblickt in den spanischen Regelungen einen Verstoß gegen Art 43 und 49 EG über die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit sowie gegen die entsprechenden Vorschriften des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (Art 31 und 36 EWRA). So sei die territoriale Beschränkung, die darin bestehe, dass nur die Ausgaben für Tätigkeiten im Bereich der Forschung, Entwicklung und technischen Innovation, die tatsächlich im spanischen Hoheitsgebiet durchgeführt worden seien, von der Körperschaftsteuer abgezogen werden könnten, ein Umstand, der die Niederlassungsfreiheit der spanischen Unternehmen beschränke, die Investitionen im Bereich der Forschung, Entwicklung und technischen Innovation im Ausland tätigten, und diejenigen Unternehmen begünstige, die diese Investitionen in Spanien tätigten, insbesondere diejenigen, die ihren Hauptsitz in einem anderen Mitgliedstaat hätten und über eine Zweitniederlassung in Spanien tätig seien. Darin liege eine ungerechtfertigte Behinderung der im EG-Vertrag und im EWR-Abkommen vorgesehenen Freiheit der Niederlassung und des freien Dienstleistungsverkehrs. Diese Argumentation hat viel für sich, zumal der EuGH bereits in den Rs *Société Baxter*⁵¹⁾ und *Laboratoires Fournier*⁵²⁾ mit ähnlichen Beschränkungen der Abzugsfähigkeit von Forschungsaufwendungen im Ausland befasst war und in beiden Fällen zum Ergebnis kam, dass eine Begünstigung für inländische Sachverhalte im Bereich der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen zum Nachteil grenzüberschreitender (wirtschaftlicher) Sachverhalte grundsätzlich nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht.⁵³⁾

47) ABI C 178/15 f (29. 7. 2006).

48) ABI C 178/22 (29. 7. 2006).

49) VwGH 27. 4. 2006, 2005/07/0027 (EU 2006/0001).

50) ABI C 178/26 f (29. 7. 2006).

51) EuGH 8. 7. 1999, C-254/97, Slg 1999, I-4809, *Société Baxter*.

52) EuGH 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*.

53) Siehe dazu mwN G. Kofler, *Laboratoires Fournier*: Beschränkung einer Steuervergünstigung für Forschungsaufwendungen auf das Inland widerspricht der Dienstleistungsfreiheit, ÖStZ 2005, 198 (198 ff).