

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
JUNI 2007

06

237-276

Top Thema

## Änderungen im EStG durch das BBG 2007

Unternehmenssteuerrecht

### Chancenpotentiale bei Umwandlung einer GmbH in ein Einzelunternehmen

Finanzstrafrecht

### Finanzstrafgesetznovelle 2007

Verfahrensrecht & BAO

### Poker im Visier der Finanzverwaltung?

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

### Abfertigungsberechnung bei Teilzeitbeschäftigten

Infocenter WKO

### Der Arbeitsraum im Arbeitnehmerschutz

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 – Mai 2007

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

## BREAKING NEWS

taxlex-EC 2007/45

### Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich

#### Durchschnittssteuersatzberechnung nach § 33 Abs 10 EStG gemeinschaftsrechts- widrig?

Die Kommission hat unlängst mit einer begründeten Stellungnahme Österreich aufgefordert, eine Bestimmung des österreichischen Einkommensteuerrechts, die mit den Grundsätzen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit im Binnenmarkt und im EWR unvereinbar ist, zu ändern.<sup>1)</sup> Nach der in der Pressemitteilung nicht ausdrücklich genannten Vorschrift des § 33 Abs 10 EStG können nämlich Gebietsansässige, die befreites Einkommen aus dem Ausland beziehen, unter bestimmten Bedingungen nicht den vollen Steuerabzug bei ihren persönlichen Ausgaben geltend machen, wie es Gebietsansässigen mit inländischem Einkommen sehr wohl möglich ist. Geht nicht innerhalb von zwei Monaten eine zufriedenstellende Antwort Österreichs ein, kann die Kommission beschließen, den EuGH anzurufen.

**Anmerkung:** Das *De-Groot-Urteil*<sup>2)</sup>, auf das auch die Kommission in ihrer Stellungnahme verweist, hat deutlich aufgezeigt, dass der Ansässigkeitsstaat personen- und familienbezogene Begünstigungen – sowohl im Bereich der Bemessungsgrundlage als auch im Bereich des Tarifs – unbeschränkt Steuerpflichtigen unabhängig von der Gefahr eines Salary-Splitting nur mehr dann und insoweit verwehren darf, als die Berücksichtigungsverpflichtung nach der *Schumacker-Rechtsprechung* auf den Tätigkeitsstaat übergegangen ist oder sie dieser ganz oder teilweise freiwillig übernommen hat.<sup>3)</sup> Die in *De Groot* als gemeinschaftswidrig erkannte niederländische Bestimmung findet ihr österreichisches Pendant in § 33 Abs 10 EStG: Ist nämlich bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts bei Auslandseinkünften oder bei der Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrags ausländischer Steuern ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gem § 33 Abs 10 EStG im Wesentlichen nach Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen tariflichen Begünstigungen zu ermitteln.<sup>4)</sup> Entgegen der früheren Rsp des VwGH<sup>5)</sup> werden also durch § 33 Abs 10 EStG Absetzbeträge im Ergebnis anteilig den in- und ausländischen Einkünften zugeordnet: Resultat dieses Vorgehensweise ist daher – wie im *De-Groot-Fall* –, dass persönliche Begünstigungen nur im anteiligen Verhältnis der in Österreich erzielten Einkünfte berücksichtigt werden.<sup>6)</sup> Diese Reflexwirkungen auf die abkommensrechtlichen Entlastungsmechanismen im Hinblick auf tarifliche personen- und familienbezogene Be-

günstigungen<sup>7)</sup> entsprechen daher offensichtlich nicht dem Gemeinschaftsrecht.<sup>8)</sup>

## RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2007/46

### Kommission

#### Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten eingeleitet oder fortgeführt. Diese Verfahren betreffen<sup>9)</sup>

- die französischen Mindestpreise für Zigaretten (Verstoß gegen RL 95/59/EG<sup>10)</sup> – Klage beim EuGH;<sup>11)</sup>

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. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Assistenzprofessor im International Tax Law Program an der New York School of Law.

- 1) „Direkte Steuern: Kommission fordert von Österreich Einstellung der diskriminierenden Regelung der Einkommensteuer“, IP/07/414 (26. 3. 2007).
- 2) EuGH 12. 12. 2002, Rs C-385/00, *De Groot*, Slg 2002, I-11819.
- 3) EuGH 12. 12. 2002, Rs C-385/00, *De Groot*, Slg 2002, I-11819; siehe zu dieser Konsequenz des *De-Groot-U* auch *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 98.
- 4) Zur diesbezüglichen Anwendung des § 33 Abs 10 EStG siehe etwa ErläutRV 1237 BlgNR 18. GP 55; Rz 813 LStR 2002; *H. J. Aigner/Reinisch*, SWI 2002, 467 (470); VwGH 7. 8. 2001, 97/114/0109, *ecolex* 2002/55 (Anm G. Kofler).
- 5) So zB VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283, ÖStZB 1991, 537; VwGH 11. 3. 1992, 90/13/0131, ÖStZB 1992, 742.
- 6) Siehe zur alten Rechtslage auch *G. Kofler*, ÖStZ 2003/315, 184 (187 m FN 41).
- 7) Demgegenüber erscheint die von der hM vertretene Ansicht gemeinschaftsrechtskonform, dass außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben ausschließlich den inländischen Teil der Bemessungsgrundlage vermindern; s Rz 7601 EStR 2000; VwGH 11. 10. 1977, 1830/77, ÖStZB 1978, 90.
- 8) Ebenso *H. J. Aigner/Reinisch*, SWI 2002, 467 (471); *Mühlemer*, SWI 2003, 61; *G. Kofler*, ÖStZ 2003/315, 184 (187); *H.-J. Aigner/Reinisch*, SWI 2003, 539; aA *Loukota*, SWI 2003, 488; anders auch der UFS Klagenfurt 29. 6. 2005, RV/0026-K/05, allerdings basierend auf dem – im gegebenen Zusammenhang mit einer Diskriminierung verfehlten – Argument, dass den Mitgliedstaaten die Tarifgestaltung gemeinschaftsrechtlich freistehe.
- 9) 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.
- 10) Richtlinie 95/59/EG des Rates v 27. 11. 1995 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer, ABl L 291/40 ff (6. 12. 1995).
- 11) „Verbrauchsteuern auf Zigaretten: Klage beim EuGH gegen Mindestpreise für den Kleinverkauf“, IP/07/373 (21. 3. 2007). Die Kommission ergreift damit Maßnahmen zunächst gegen Frankreich, das Mindestpreise für den Kleinverkauf von Zigaretten festgesetzt hat (s auch „Verbrauchsteuern auf Zigaretten: Europäische Kommission verwart

- die Ausweitung der MwSt-Amnestie in Italien auf das Jahr 2002 (Verstoß gegen die 6. MwSt-RL – Klage beim EuGH);<sup>12)</sup>
- den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Lieferungen von Hörbüchern in Schweden (Verstoß gegen RL 2006/112 – 2. Stufe des Verfahrens);<sup>13)</sup>
- irische Steuerregelungen, wonach Lizenzgebühren für Patente nur dann steuerbefreit sind, wenn die zu dem Patent führende Forschung in Irland erfolgt ist (Verstoß gegen Art 43, 48 und 49 EG und die entsprechenden Vorschriften des EWR-Abk – 2. Stufe des Verfahrens);<sup>14)</sup>
- die diskriminierende deutsche Quellensteuerregelung für das Einkommen bestimmter Gruppen nicht gebietsansässiger Steuerpflichtiger, insb von Künstlern und Sportlern (Verstoß gegen Art 49 EG – 2. Stufe des Verfahrens);<sup>15)</sup>
- die diskriminierende Nichtanwendung der „remitance base taxation“ durch Irland gegenüber den aus dem Vereinigten Königreich transferierten Einkünften (Verstoß gegen Art 56 EG bzw Art 40 EWR-Abk – 1. Stufe des Verfahrens).<sup>16)</sup>

## URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2007/47

### **Rs C-292/04, *Meilicke ua***

#### **Die Anrechnung von Körperschaftsteuer bei der Besteuerung von Dividenden sowie die zeitliche Wirkung von EuGH-Urteilen**

Die Rs *Meilicke* geht der Frage nach, ob das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungssystem<sup>17)</sup> mit seiner Nichtanrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung, welches bis 2001 in Geltung stand, der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht.<sup>18)</sup> Analog dem Urteil des EuGH in der Rs *Manninen*<sup>19)</sup> ging GA *Tizzano* in seinen Schlussanträgen v 10. 11. 2005<sup>20)</sup> von der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung aus. Der GA befürwortete in seinen Schlussanträgen allerdings auch eine zeitliche Beschränkung der Wirkung des Urteils auf den Tag nach der Urteilsverkündung in der Rs *Verkooijen*,<sup>21)</sup> da seiner Ansicht nach einerseits die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen besteht, die insb mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhängt, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten nationalen Regelung eingegangen worden sind, und andererseits vor dem Urteil in der Rs *Verkooijen* eine objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Gemeinschaftskonformität einer solchen Bestimmung bestand.<sup>22)</sup> GA *Stix-Hackl* schlug in ihren – ausschließlich zur zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen ergangenen – Schlussanträgen<sup>23)</sup> dem EuGH hingegen vor, die Wirkung des Urteils nicht zu beschränken. In seinem U v 6. 3. 2007<sup>24)</sup> lehnte der EuGH die Beschränkung der zeitlichen Wirkung ab und urteilte betreffend die Nichtanrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung wie folgt:

*Die Art 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung entgegenstehen, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein*

*in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner dann in den Genuss einer Steuergutschrift kommt, die nach Maßgabe des für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes berechnet wird, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben Mitgliedstaat hat, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.*

**Anmerkung:** Das bis 2001 in Deutschland gültige Anrechnungssystem war solcherart ausgestaltet, dass jenen Steuerpflichtigen, die in inländische Kapitalanteile investierten, die auf Ebene der Gesellschaft geleisteten Steuerzahlungen quasi als Vorauszahlung auf die persönliche progressive Einkommensteuer angerechnet wurde. Eine derartige Möglichkeit bestand jedoch für die im Ausland geleistete Körperschaftsteuer nicht. Nachdem der EuGH bereits für das finnische Anrechnungssystem<sup>25)</sup> die Gemeinschaftswidrigkeit feststellte, bestätigte der Gerichtshof die zahlreichen europarechtlichen Bedenken<sup>26)</sup> betreffend die Anrechnungssysteme nun auch für – die mittlerweile abgeschaffte – deutsche Regelung. Unter dem Eindruck dieser Ver-

mitgliedstaaten wegen der Festsetzung von Mindestpreisen für den Kleinverkauf“, IP/06/483 [10. 4. 2006]). Da derartige Mindestpreise auch in Österreich vorgesehen sind (siehe die Mindestpreisregelungsverordnung BGBI II 2006/171), wird man dieses Verfahren auch hierzulande aufmerksam verfolgen müssen. Unter Rückgriff auf die Rsp (EuGH 19. 10. 2000, Rs C-216/98, *Kommission/Griechenland*, Slg 2000, I-8921) vertritt die Kommission die Auffassung, dass solche Mindestpreise gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen, den Wettbewerb verzerren und ausschließlich die Gewinnspannen der Hersteller sichern: RL 95/59/EG legt nämlich fest, dass Hersteller und/oder Importeure von Tabakwaren ihre Kleinverkaufspreise frei bestimmen können; die Festsetzung eines Kleinverkaufsmindestpreises schränkt dieses Recht ein und verstößt daher nach Ansicht der Kommission gegen diese RL. Das als Argument angeführte Ziel des Gesundheitsschutzes durch eine Verringerung des Tabakkonsums könne nach Ansicht der Kommission auch durch eine Erhöhung der Verbrauchsteuern auf Billigzigaretten erreicht werden.

- 12) „MwSt: Vertragsverletzungsverfahren gegen Italien und Schweden“, IP/07/402 (23. 3. 2007); zur Klage betreffend die Steueramnestie für das Jahr 2003 s bereits die anhängige Rs C-132/06, *Kommission/Italien*.
- 13) „MwSt: Vertragsverletzungsverfahren gegen Italien und Schweden“, IP/07/402 (23. 3. 2007).
- 14) „Direkte Steuern: Kommission fordert Irland auf, diskriminierende Vorschriften über die steuerliche Behandlung von Lizenzgebühren für Patente abzuschaffen“, IP/07/408 (23. 3. 2007).
- 15) „Direkte Steuern: Kommission fordert Deutschland auf, diskriminierende Vorschriften für nicht gebietsansässige Steuerpflichtige abzuschaffen“, IP/07/413 (26. 3. 2007).
- 16) „Direkte Steuern: Kommission fordert Irland auf, die diskriminierende Besteuerung von aus dem Vereinigten Königreich stammenden Einkünften einzustellen, und bittet das Vereinigte Königreich um Auskunft über die auf seinem Hoheitsgebiet geltenden Vorschriften in diesem Bereich“, IP/07/445 (30. 3. 2007).
- 17) § 36 Abs 2 Nr 3 dEStG idF vor dem dStSEK dBGBl I 2000, 1433.
- 18) *Lüdicke* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (115 ff).
- 19) EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477.
- 20) Schlussanträge GA *Tizzano* 10. 11. 2005, Rs C-292/04, *Meilicke ua*.
- 21) EuGH 6. 6. 2000, Rs C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071.
- 22) Krit hierzu *Thömmes*, IWB Nr 8 v 26. 4. 2006, 375 ff, F 11 a, 1013 ff.
- 23) Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 5. 10. 2006, Rs C-292/04, *Meilicke ua*.
- 24) EuGH 6. 3. 2007, Rs C-292/04, *Meilicke ua*.
- 25) EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477.
- 26) Vgl ua *Terra/Wattel*, *European Tax Law*<sup>3</sup> (2001) 362 ff; *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*<sup>5</sup> (2002) 123 ff; *Hamaekers*, *APTB* 2003, 42 (48 f); *European Team of the IBFD*, *ET* 2003, 394 (402).



fahren sind zwischenzeitlich auch andere Mitgliedstaaten vom Anrechnungssystem abgekehrt.<sup>27)</sup> Diesbezüglich ist das Urteil daher vorwiegend für Altfälle von Interesse. Größere Bedeutung entfaltet die ablehnende Haltung des EuGH in Bezug auf die zeitliche Wirkung seiner Urteile. Im Unterschied etwa zur bloßen Anlassfallwirkung von VfGH-Erkenntnissen entfalten Urteile des EuGH ihre interpretative Wirkung (grundsätzlich) *ex tunc*.<sup>28)</sup> Ausnahmen hiervon sind – soweit ein einheitlicher Anwendungszeitpunkt in allen Mitgliedstaaten gewährleistet ist – prinzipiell möglich;<sup>29)</sup> der Rechtsauffassung von GA Tizzano in Richtung einer derartigen Beschränkung der zeitlichen Wirkungen schloss sich der EuGH in der Rs *Meilicke* jedoch nicht an.<sup>30)</sup>

taxlex-EC 2007/48

### **Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation***

#### **Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen bei Unterkapitalisierung**

Anhand von Musterverfahren haben die Commissioners of Inland Revenue dem EuGH die britischen „Thin Capitalisation Rules“ zur Überprüfung auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität vorgelegt. Zweifel waren insb im Anschluss an die Entscheidung des EuGH in der Rs *Lankhorst-Hohorst*<sup>31)</sup> aufgetreten. Die oftmals abgeänderten britischen Unterkapitalisierungsregeln unterscheiden sich jedoch in einigen wesentlichen Punkten von den deutschen Bestimmungen, zumal die deutschen Rechtsvorschriften vorsahen, dass nicht genau der Teil der Zahlung, der den Betrag überstieg, der unter marktüblichen Bedingungen gewährt worden wäre, sondern die gesamte Zahlung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft umqualifiziert wurde. In groben Zügen, wenngleich nicht in den Details, den Ausführungen von GA *Geelhoed*<sup>32)</sup> folgend, kam der EuGH in seinem Urteil v 13. 3. 2007<sup>33)</sup> zu folgenden Ergebnissen:

1. *Art 43 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die die Möglichkeit für eine gebietsansässige Gesellschaft beschränken, Zinsen auf ein Darlehen im Rahmen der Steuer abzuziehen, das von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen unmittelbaren oder mittelbaren Muttergesellschaft oder einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen, von einer solchen Muttergesellschaft kontrollierten Gesellschaft gewährt worden war, während sie eine gebietsansässige Gesellschaft, die von einer ebenfalls gebietsansässigen Gesellschaft ein Darlehen erhalten hat, nicht dieser Beschränkung unterwerfen; die genannte Bestimmung steht aber diesen Rechtsvorschriften dann nicht entgegen, wenn sie eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsehen, die die Feststellung erlaubt, ob eine rein künstliche Konstruktion zu ausschließlich steuerlichen Zwecken vorliegt, und dabei dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten – ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen –, gegebenenfalls Beweise für die wirtschaftlichen Gründe für das Geschäft beizubringen, und wenn die genannten Rechtsvorschriften im Fall des Nachweises einer solchen Konstruktion diese Zinsen nur insoweit als ausgeschüttete Gewinne behandeln, als sie den Betrag übersteigen, der unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart worden wäre.*

2. *Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, wie sie in der ersten Frage beschrieben worden sind, fallen dann nicht unter*

*Art 43 EG, wenn sie auf einen Fall angewendet werden, in dem einer gebietsansässigen Gesellschaft ein Darlehen von einer in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft gewährt wird, die selbst nicht die Darlehensnehmerin kontrolliert, sofern diese beiden Gesellschaften unmittelbar oder mittelbar von einer gemeinsamen verbundenen Gesellschaft kontrolliert werden, die in einem Drittstaat ansässig ist.*

3. *Die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung von Gerichtsverfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte sicherstellen sollen, einschließlich der Qualifizierung der von den geschädigten Personen bei den nationalen Gerichten erhobenen Klagen, sind mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten. Die nationalen Gerichte müssen jedoch gewährleisten, dass die Einzelnen über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, der es ihnen ermöglicht, die zu Unrecht erhobene Steuer und die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den betreffenden Mitgliedstaat gezahlten oder von diesem einbehaltenen Beträge zurückzuerlangen. Sonstige Schäden, die einer Person aufgrund eines einem Mitgliedstaat zuzurechnenden Verstosses gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, muss dieser unter den in Rn 51 des Urteils vom 5. 3. 1996, *Brasserie du Pêcheur und Factortame (C-46/93 und C-481/93)*, genannten Voraussetzungen ersetzen, was jedoch nicht ausschließt, dass die Haftung des Staates auf der Grundlage des nationalen Rechts unter weniger strengen Voraussetzungen ausgelöst werden kann.*

4. *Erweisen sich die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats als eine nach Art 43 EG verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, so kann das vorlegende Gericht bei der Bestimmung der ersatzfähigen Schäden prüfen, ob sich die Geschädigten in angemessener Form um die Verhinderung des Schadenseintritts oder um die Begrenzung des Schadensumfangs bemüht haben und ob sie insb rechtzeitig von allen ihnen zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten Gebrauch gemacht haben. Um jedoch zu verhindern, dass die Ausübung der Rechte, die den Einzelnen aus Art 43 EG erwachsen, unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird, kann das vorlegende Gericht prüfen, ob die Anwendung dieser Rechtsvorschriften, gegebenenfalls in Verbindung mit den einschlägigen Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen, in jedem Fall die Ansprüche der Klägerinnen gegen die Steuerverwaltung des betreffenden Mitgliedstaats zum Scheitern gebracht hätte.*

**Anmerkung:** Der EuGH fordert die prinzipielle Ermöglichung des Zinsenabzugs beim Darlehensnehmer für grenzüberschreitend gewährte Konzerndarlehen, soweit eine solche Möglichkeit in jenen Fällen offensteht, in denen Darlehensnehmer und Darlehensgeber im selben Mitgliedstaat ansässig sind. Wie bereits in der Rs *Cadbury Schweppes*<sup>34)</sup> er-

27) MwN *Kofler*, taxlex-EC 2006/4.

28) Vgl bspw. EuGH 27. 3. 1980, Rs C-61/79, *Denkavit italiana*, Slg 1980, I-1205.

29) Vgl. EuGH 15. 9. 1998, Rs C-231/96, *Edis*, Slg 1998, I-4951; 13. 2. 1996, Rs C-197/94 und C-252/94, *Bautiaa und Société française maritime*, Slg 1996, I-505.

30) Dazu ausf. und mwN *Lang*, IStR 2007, 235f.

31) EuGH 12. 12. 2002, C-342/00, *Lankhorst-Hohorst*, Slg 2002, I-11779.

32) Schlussanträge GA *Geelhoed* 29. 6. 2006, Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

33) EuGH 13. 3. 2007, Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

34) EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*; vgl. dazu *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC

laubt der EuGH aber den Mitgliedstaaten, bei Missbrauchsverdacht künstlichen Konstruktionen, die ausschließlich aus Gründen der Steuervermeidung geschaffen wurden, die steuerliche Anerkennung zu versagen. Der EuGH betont aber erneut, dass derartige Missbrauchsüberlegungen von den Mitgliedstaaten nur selektiv angewendet werden dürfen. Insb müssen diese den StPfl ermöglichen, ohne übermäßige Verwaltungszwänge die wirtschaftlichen Gründe darlegen zu können. Weiters hat das innerstaatliche Recht den StPfl einen effektiven Rechtsbehelf auf gerichtlicher Ebene zur Verfügung zu stellen.

taxlex-EC 2007/49

## **Rs C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH**

### **Vorsteuererstattung hinsichtlich einer irrtümlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer**

In der Rs *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* geht es darum, dass ein italienisches Unternehmen gegenüber der Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (Reemtsma) aus Deutschland eine Werbeleistung erbrachte und hierfür (irrtümlich) eine Rechnung mit italienischer Umsatzsteuer ausstellte, die von der Reemtsma auch bezahlt und vom italienischen Unternehmen an das italienische Finanzamt abgeführt wurde. Dies, obwohl der Leistungsort der Werbeleistung richtigerweise in Deutschland gelegen wäre und es zum Übergang der Steuerschuld auf Reemtsma hätte kommen müssen. Reemtsma stellte in der Folge in Italien einen Antrag auf Erstattung der bezahlten Mehrwertsteuer nach der 8. MwSt-RL.

In diesem Zusammenhang wurden dem EuGH die Fragen vorgelegt, ob bzw unter welchen Voraussetzungen Mehrwertsteuer, die irrtümlich in Rechnung gestellt und entrichtet worden ist, nach der 8. MwSt-RL erstattet werden kann, auch wenn sie nach der 6. MwSt-RL (bzw RL 2006/112) nicht abzugsfähig gewesen wäre, und ob ein gebietsfremder StPfl berechtigt sein muss, die Erstattung unmittelbar bei der Behörde zu beantragen, die die Steuer erhoben hat, oder ob es genügt, dass er Anspruch auf mittelbares Vorgehen in der Weise hat, dass er die Erstattung von dem Lieferanten verlangen kann, der die Steuer in Rechnung gestellt hat (und der wiederum die Erstattung bei der Steuerbehörde beantragen kann). Den Schlussanträgen von GA *Sharpston*<sup>35)</sup> folgend kam der Gerichtshof in seinem U v 15. 3. 2007<sup>36)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*Die Art 2 und 5 [der 8. MwSt-RL] sind dahin auszulegen, dass nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die dem Dienstleistungsempfänger irrtümlich in Rechnung gestellt und an den Fiskus des Mitgliedsstaats des Orts dieser Dienstleistungen gezahlt worden ist, nicht erstattungsfähig ist.*

*Abgesehen von den in Art 21 Abs 1 [der 6. MwSt-RL] ausdrücklich vorgesehenen Fällen ist nur der Dienstleistungserbringer gegenüber den Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Orts der Dienstleistungen als Schuldner der Mehrwertsteuer anzusehen.*

*Die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung stehen nationalen Rechtsvorschriften wie denen im Ausgangsverfahren, nach denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann, nicht entgegen. Für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird, müssen die Mitgliedstaaten jedoch, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen. Die nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der direkten Steuern sind für diese Antwort ohne Bedeutung.*

**Anmerkung:** Irrtümlich in Rechnung gestellte Umsatzsteuer führt zu einer Steuerschuld kraft Rechnung. Für den Leistungsempfänger besteht in derartigen Fällen nach den Aussagen des EuGH in den Rs *Genius Holding*<sup>37)</sup> und *Schmeink & Cofreth*<sup>38)</sup> allerdings kein Recht auf Vorsteuerabzug. Entsprechend dem vorliegenden Urteil gilt dies ebenso im Rahmen einer Vorsteuererstattung durch ausländische Unternehmer. Ein direkter Anspruch des Leistungsempfängers gegen die ausländische Finanzbehörde besteht nach Ansicht des Gerichtshofs jedoch dann, wenn die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird (zB wegen Insolvenz des Leistenden).

taxlex-EC 2007/50

## **Rs C-383/05, Raffaele Talotta**

### **Mindestbemessungsgrundlagen bei pauschaler Einkommensschätzung**

Nach belgischem Steuerrecht bestimmen sich im Fall mangelnder Nachweise des Steuerpflichtigen die Einkünfte oder Gewinne bei jedem Steuerpflichtigen nach den normalen Einkünften oder Gewinnen von mindestens drei vergleichbaren Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung bestimmter betrieblicher Faktoren (eingesetztes Kapital, Zahl der Arbeitnehmer, genutzte Fläche etc). Darüber hinaus kommen aber von der Branche abhängige Mindestbemessungsgrundlagen zur Anwendung, die nur für Gebietsfremde gelten. Der EuGH kommt – den Schlussanträgen von GA *Mengozzi*<sup>39)</sup> inhaltlich folgend – in seinem U v 22. 3. 2007<sup>40)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*Art 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 43 EG) steht einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der sich aus Art 342 § 2 des Code des impôts sur les revenus 1992 und Art 182 des Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des im-*

2006/133; Lang, SWI 2006, 273; Bieber, taxlex 2006, 702; Marschner, FJ 2007, 17.

35) Schlussanträge GA *Sharpston* 8. 6. 2006, Rs C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*.

36) EuGH 15. 3. 2007, Rs C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*.

37) EuGH 13. 12. 1989, Rs C-342/87, *Genius Holding*.

38) EuGH 19. 9. 2000, Rs C-454/98, *Schmeink & Cofreth, Strobel*.

39) Schlussanträge GA *Mengozzi* 16. 11. 2006, Rs C-383/05, *Raffaele Talotta*.

40) EuGH 22. 3. 2007, Rs C-383/05, *Raffaele Talotta*.

*pôts sur les revenus 1992 ergebenden entgegen, die Mindestbemessungsgrundlagen nur für gebietsfremde Steuerpflichtige vorsieht.*

taxlex-EC 2007/51

## **Rs C-347/04, Rewe Zentralfinanz**

### **Nichtanerkennung von Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen**

Die Rs *Rewe Zentralfinanz* betrifft die Frage, ob eine diskriminierende Einschränkung des steuerlichen Abzugs von Verlusten, die sich aus Wertabschreibungen auf den Beteiligungsbuchwert von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften ergeben, der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr widerspricht.<sup>41)</sup> Nach der fraglichen deutschen Rechtslage kann eine Teilwertabschreibung von Beteiligungen an bestimmten, insb. passiv tätigen Auslandsgesellschaften wegen § 2 a Abs 1 Satz 1 Nr 1 dEStG steuerlich nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, obwohl die Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an einer solchen Tochtergesellschaft unstreitig dem Grund nach abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 6 Abs 1 Nr 2 Satz 2 dEStG) darstellen, sofern keine ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen iSd § 26 Abs 8 dKStG vorliegen. Stammt die im gegenständlichen Fall geltend gemachten Betriebsausgaben hingegen aus der Abschreibung auf inländische Beteiligungen, könnten sie uneingeschränkt mit positiven Einkünften des Steuerpflichtigen ausgeglichen werden oder – soweit die Verluste die positiven Einkünfte überstiegen – im Rahmen des Verlustrücktrags oder Verlustvortrags gem § 10 d dEStG in anderen Jahren abgezogen werden. Den Schlussanträgen von GA *Poiães Maduro*<sup>42)</sup> folgend, kam der EuGH in seinem U v 29. 3. 2007<sup>43)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, unter denen eine Muttergesellschaft eine Beteiligung an einer gebietsfremden Tochtergesellschaft hält, die es ihr ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen Tochtergesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, stehen die Art 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Art 48 EG) einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die für eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft die Möglichkeiten einschränkt, Verluste aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften steuerlich auszugleichen.*

**Anmerkung:** Der EuGH stellte klar, dass es sich bei Teilwertabschreibungen auf eine Auslandsbeteiligung um Verluste der Muttergesellschaft handelt und insb. die steuerliche Berücksichtigung dieser Verluste auf Ebene der Muttergesellschaft zu keiner Verlustdoppelverwertung führt, da die Sphären der beiden Gesellschaften zu trennen sind. Derartige Verluste seien daher unter dem Gesichtspunkt, dass Teilwertabschreibungen auf Inlandsbeteiligungen – soweit diese nicht ausschüttungsbedingt sind – steuerlich abzugsfähig sind, steuerlich anzuerkennen, andernfalls der Gesellschaft ein Liquiditätsnachteil erwächst. Die Anerkennung eines Liquiditätsnachteils als Form der Diskriminierung war bislang umstritten.<sup>44)</sup> Der EuGH hielt aber fest, dass es der betei-

ligten Gesellschaft nicht zugemutet werden kann, den Verlustausgleich bis zur Erzielung positiver Einkünfte aus dieser Beteiligung aufzuschieben.

taxlex-EC 2007/52

## **Rs C-111/05, Aktiebolaget NN**

### **Lieferung und Verlegung eines Seekabels zwischen zwei Mitgliedstaaten**

Die Rs *Aktiebolaget NN* betrifft die Frage, wie die MwSt auf die Lieferung und Verlegung eines Glasfaserseekabels zwischen zwei durch internationale Gewässer getrennte Mitgliedstaaten zu berechnen ist. Einerseits geht es um die Einordnung einer solchen Leistung als Lieferung oder Dienstleistung unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Kosten des Kabels den eindeutig überwiegenden Teil der Gesamtkosten der Leistung ausmachen. Andererseits geht es um die Bestimmung des Leistungsorts der Leistung. Den Schlussanträgen von GA *Léger*<sup>45)</sup> folgend kam der Gerichtshof in seinem U v 29. 3. 2007<sup>46)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*1. Eine Leistung, die in der Lieferung und Verlegung eines Glasfaserkabels besteht, das zwei Mitgliedstaaten verbindet und teilweise außerhalb des Hoheitsgebiets der Gemeinschaft liegt, ist als eine Lieferung von Gegenständen iSd Art 5 Abs 1 [der 6. MwSt-RL] anzusehen, wenn das Kabel im Anschluss an vom Lieferer durchgeführte Funktionsprüfungen auf den Kunden übertragen wird, der dann als Eigentümer darüber verfügen kann, der Preis des Kabels den eindeutig überwiegenden Teil der Gesamtkosten dieser Leistung ausmacht und die Dienstleistungen des Lieferers sich auf die Verlegung des Kabels beschränken, ohne dieses der Art nach zu verändern oder den besonderen Bedürfnissen des Kunden anzupassen.*

*2. Art 8 Abs 1 lit a [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass die Befugnis zur Besteuerung der Lieferung und Verlegung eines Glasfaserkabels, das zwei Mitgliedstaaten verbindet und teilweise außerhalb des Hoheitsgebiets der Gemeinschaft liegt, dem einzelnen Mitgliedstaat sowohl in Bezug auf den Preis für das Kabel und das übrige Material als auch in Bezug auf die Kosten der mit der Verlegung dieses Kabels zusammenhängenden Dienstleistungen anteilig nach der Länge des sich auf seinem Hoheitsgebiet befindlichen Kabels zusteht.*

*3. Art 8 Abs 1 lit a [der 6. MwSt-RL] iVm Art 2 Nr 1 und Art 3 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass die Lieferung und Verlegung eines Glasfaserkabels, das zwei Mitgliedstaaten verbindet, bezüglich des Teils der Leistung, der in der ausschließlichen Wirtschaftszone, auf dem Festlandsockel und auf hoher See erbracht wird, nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.*

**Anmerkung:** Wie bereits der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen kommt auch der Gerichtshof unter Verweis auf seine Aussagen in der Rs *Levob Verze-*

41) Vorgelegt vom FG Köln 15. 7. 2004, 13 K 1908/00, FR 2004, 1118 = EFG 2004, 1609; siehe *Lüdicke* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (150).

42) Schlussanträge GA *Poiães Maduro* 31. 5. 2006, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG als Gesamtrechtsnachfolgerin der ITS Reisen GmbH*.

43) EuGH 29. 3. 2007, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG als Gesamtrechtsnachfolgerin der ITS Reisen GmbH*.

44) Vgl ua Schlussanträge GA *Léger* 16. 5. 2006, Rs C-290/04, *FKP Scarpio Konzertproduktionen GmbH*; Schlussanträge GA *Tizzano* 6. 4. 2006, Rs C-433/04, *Kommission/Belgien*.

45) Schlussanträge GA *Léger* 14. 9. 2006, Rs C-111/05, *Aktiebolaget NN*.

46) EuGH 29. 3. 2007, Rs C-111/05, *Aktiebolaget NN*.



keringen<sup>47)</sup> zum Ergebnis, dass es sich bei der Lieferung und Installation des Kabels (welche grundsätzlich zwei selbständige Hauptleistungen darstellen) um eine einheitliche Leistung in Form einer Lieferung mit Montage (Art 8 Abs 1 lit a der 6. MwSt-RL bzw Art 36 RL 2006/112) handelt. Dies entspricht einer Montagelieferung im Verständnis des österreichischen UStG. Nach Ansicht des EuGH ist das Verhältnis zwischen dem Preis des Gegenstands und dem der Dienstleistungen zwar nicht allein ausschlaggebend, stellt jedoch einen Anhaltspunkt dar, der für die Einstufung des Umsatzes relevant ist. Bei der Qualifizierung der gegenständlichen Leistung als Lieferung ist weiters zu berücksichtigen, dass sich die Dienstleistungen des Lieferers auf das Verlegen des betreffenden Kabels beschränken, ohne dieses der Art nach zu verändern oder den besonderen Bedürfnissen des Kunden anzupassen. Die Lieferung des Kabels steht daher gegenüber den erbrachten Dienstleistungen im Vordergrund. Die Aufteilung des Besteuerungsrechts entsprechend der Länge des sich auf dem jeweiligen Hoheitsgebiet befindlichen Kabels entspricht dem Wortlaut des Art 36 RL 2006/112. Anders als das österreichische UStG, welches bei Werk- und Montagelieferungen für die Bestimmung des Leistungsorts entsprechend allgemeinen Grundsätzen (§ 3 Abs 7 UStG) darauf abstellt, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, gilt nach Art 36 RL 2006/112 als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird.

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2007/53

### Rs C-363/05, *JP Morgan Fleming*

#### Verwaltung von Investmentfonds

Die Rs *JP Morgan Fleming* betrifft Fragen zu der in Art 13 Teil B lit d Z 6 der 6. MwSt-RL (seit 1. 1. 2007 Art 135 Abs 1 lit g RL 2006/112) vorgesehenen Steuerbefreiung für die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften. In dem in diesem Zusammenhang bereits ergangenen Urteil des EuGH in der Rs *Abbey National*<sup>48)</sup> hat der Gerichtshof konkretisiert, welche Tätigkeiten der Begriff der Verwaltung von Investmentfonds umfasst und unter welchen Bedingungen Verwaltungsleistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien sind, die Dritte einem Fonds erbringen. In dem Fall *Abbey National* ging es um offene Investmentfonds in Form des Trusts und Investmentgesellschaften in Satzungsform. Im vorliegenden Verfahren stellt sich nun die Frage, ob die Befreiung auch für bestimmte geschlossene Fonds gilt, nämlich die sog Investment-Trust-Companies (ITC). Offene und geschlossene Fonds unterscheiden sich im Wesentlichen dadurch, dass sich das Kapital offener Fonds durch die Ausgabe und Rücknahme von Anteilen durch den Fonds verändert, während geschlossene Fonds ein gleichbleibendes Kapital haben. Anlassfall für die Vorlagefrage war der Umstand, dass nach nationalem britischen Recht solche geschlossenen Fonds

wie ITC nicht unter die gegenständliche Steuerbefreiung fallen, offene Fonds hingegen schon. Fraglich war in diesem Zusammenhang, wie weit die Definitionsbefugnisse der Mitgliedstaaten reichen und welche Grenzen insb der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer ihnen dabei zieht. GA *Kokott* kommt in ihren Schlussanträgen v 1. 3. 2007<sup>49)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*Der Begriff „Sondervermögen“ in Art 13 Teil B lit d Nr 6 [der 6. MwSt-RL] kann auch geschlossene Investmentfonds wie Investment Trust Companies umfassen.*

*Art 13 Teil B lit d Nr 6 der Sechsten Richtlinie verleiht den Mitgliedstaaten die Befugnis, die Sondervermögen festzulegen, deren Verwaltung von der Steuer befreit ist. Bei der Ausübung dieser Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten den Wortlaut und die Ziele der Vorschrift sowie den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der gebietet, alle gleichartigen und deshalb miteinander in Wettbewerb stehenden Sondervermögen im Hinblick auf die Erhebung der Steuer gleich zu behandeln.*

*Art 13 Teil B lit d Nr 6 der Sechsten Richtlinie entfaltet unmittelbare Wirkung zugunsten derjenigen, die nach nationalem Recht unter Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht in den Genuss der in dieser Vorschrift vorgesehenen Mehrwertsteuerbefreiung kommen.*

**Anmerkung:** In ihrer Begründung verweist die Generalanwältin insb auf die mit der gegenständlichen Steuerbefreiung verfolgten Zielsetzung, wonach Kleinanlegern der Zugang zur Anlage in Wertpapieren über eine gemeinsame Anlage erleichtert werden soll, da aufgrund des geringen Anlagevolumens und der oftmals fehlenden Kenntnisse gerade für Kleinanleger die Anlage in Investmentfonds von besonderer Bedeutung ist. Nach Ansicht der Generalanwältin sind die steuerbegünstigten (offenen) Fondstypen mit geschlossenen Fonds (wie ITC) grundsätzlich vergleichbar und stehen mit diesen im Wettbewerb. Daher müsste auch die Verwaltung dieser Fondstypen von der Steuer befreit sein. Eine Ungleichbehandlung kann lediglich dann zulässig sein, wenn die verschiedenen Fondstypen nicht in gleicher Weise der Verwirklichung der Ziele der gegenständlichen Befreiung dienen. Geschlossene Fonds können demnach dann von der Befreiung ausgeschlossen werden, wenn der Anlegerschutz nicht auf einem vergleichbaren Niveau gesichert ist wie bei den Fonds, deren Verwaltung befreit ist. Letztere Frage ist nach Ansicht der Generalanwältin vom vorliegenden Gericht zu klären.

taxlex-EC 2007/54

### Rs C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen*, und Rs C-445/05, *Haderer*

#### Befreiung für Unterrichtsleistungen

In den Rs *Stichting Regionaal Opleidingen* und *Haderer* geht es um Fragen iZm der für Unterrichtsleistungen und damit eng verbundenen Dienstleistungen vorgesehenen Steuerbefreiung (Art 13 Teil A

47) EuGH 27. 10. 2005, Rs C-41/04, *Levob Verzekerings*.

48) EuGH 4. 5. 2006, Rs C-169/04, *Abbey National und Inscape Investment Fund*.

49) Schlussanträge GA *Kokott* 1. 3. 2007, Rs C-363/05, *JP Morgan Fleming*.

Abs 1 lit i und j der 6. MwSt-RL bzw seit 1. 1. 2007 Art 132 lit i und j RL 2006/112). Aufgrund des engen thematischen Zusammenhangs hat GA Sharpston die beiden Rs in ihren Schlussanträgen v 8. 3. 2007<sup>50</sup>) zusammengefasst.

Die Rs *Stichting Regionaal Opleidingen* behandelt die Frage, ob die oben angeführte Steuerbefreiung auch für den Fall gilt, dass eine Lehreinrichtung (deren schulische Zielsetzung anerkannt ist) anderen Lehreinrichtungen bei ihr angestellte Lehrer zur Verfügung stellt, um vorübergehende Engpässe beim Lehrpersonal auszugleichen. Nach dem Gestellungsvertrag wurde den Lehrern die Arbeit zwar von der anderen Einrichtung zugewiesen, das Gehalt des Lehrers wurde jedoch weiterhin von der die Lehrer zur Verfügung stellenden Einrichtung gezahlt, die der anderen Einrichtung die Selbstkosten ohne Gewinnaufschlag in Rechnung stellte. GA Sharpston kommt in ihren Schlussanträgen zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung unter bestimmten Voraussetzungen zur Anwendung gelangen kann:

*Art 13 Teil A Abs 1 lit i [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass die vorübergehende Gestellung eines Lehrers an eine Lehreinrichtung, damit er unter deren Verantwortung Unterricht erteilt, keine Erbringung von Unterricht, einer Aus- oder Fortbildung oder einer beruflichen Umschulung, wohl aber grundsätzlich eine damit eng verbundene Dienstleistung ist.*

*Um für die Befreiung von der Mehrwertsteuer gemäß dieser Bestimmung in Frage zu kommen, muss die betreffende Leistung von einer Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung erbracht werden und die Voraussetzungen des Art 13 Teil A Abs 2 lit b der Sechsten Richtlinie, wie sie vom Gerichtshof im Urteil *Stichting Kinderopvang Enschede* (C-415/04) erläutert wurden, sowie gegebenenfalls diejenigen des Art 13 Teil A Abs 2 lit a erfüllen.*

In der Rs *Haderer* geht es um die Frage, ob sich die angeführte Steuerbefreiung auch auf die Erteilung von Unterricht in einer Schule durch einen selbständigen Lehrer erstreckt. Konkret unterrichtete Herr *Haderer* als freier Mitarbeiter (ohne arbeitsrechtliches Beschäftigungsverhältnis) für das Land Berlin und wurde hierfür auf Stundenbasis bezahlt. GA Sharpston kommt in ihren Schlussanträgen zum Ergebnis, dass für die von Herrn *Haderer* an das Land Berlin erbrachten Leistungen die gegenständliche Steuerbefreiung nicht zur Anwendung gelangen kann:

*Art 13 Teil A Abs 1 lit j [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass der Begriff des von Privatlehrern erteilten Unterrichts nicht den Fall umfasst, dass ein selbständiger Lehrer mit einer Lehreinrichtung einen Vertrag schließt über die Unterweisung von Schülern oder Studenten im Rahmen von Kursen, die von der Einrichtung in ihren Räumlichkeiten und unter ihrer Verantwortung durchgeführt werden und für die die Schüler oder Studenten die Einrichtung und nicht den Lehrer bezahlen.*

**Anmerkung:** Die von der Generalanwältin angesprochene Bestimmung des Art 13 Teil A Abs 2 lit b der 6. MwSt-RL (seit 1. 1. 2007 Art 134 RL 2006/112) sieht vor, dass die für Unterrichtsleistungen vorgesehene Steuerbefreiung zum einen nur dann zur Anwendung gelangt, wenn die entsprechenden Dienstleistungen (hier Gestellung von Personal) „zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich sind“. Unter Bezugnahme auf die

Ausführungen des EuGH in der Rs *Stichting Kinderopvang Enschede*<sup>51)</sup> ist dies nach Ansicht der Generalanwältin so zu verstehen, dass die Gestellung von Lehrpersonal von einer solchen Art oder Qualität sein muss, dass ohne die zwischengeschaltete Einrichtung ein gleichwertiger Dienst nicht gewährleistet wäre. Es hat eine entsprechende Prüfung durch das nationale Gericht zu erfolgen. Zum anderen darf die Leistung nach Art 13 Teil A Abs 2 lit b zweiter Gedankenstrich der 6. MwSt-RL nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu erzielen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden. Sollte der EuGH den Schlussanträgen der Generalanwältin folgen, wonach Leistungen von Lehrern dann nicht unter die Steuerbefreiung fallen, wenn sie nicht direkt an die Schüler oder Studenten erbracht werden, sondern an eine Lehreinrichtung selbst, welche ihrerseits die Leistungen an die Schüler oder Studenten erbringt, ist zweifelhaft, ob die in § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG vorgesehene und vonseiten der österreichischen Finanzverwaltung akzeptierte Steuerbefreiung für Privatlehrer an öffentlichen bzw diesen gleichgestellten Schulen weiterhin als gemeinschaftskonform beibehalten werden kann.<sup>52)</sup>

taxlex-EC 2007/55

## **Rs C-298/05, *Columbus Container Services***

### **Treaty-Override und Grundfreiheiten: zur Vereinbarkeit des § 20 Abs 2 und Abs 3 dAStG mit EG-Recht**

Die Rs *Columbus Container* geht der Frage nach, inwieweit die deutschen Regelungen des § 20 Abs 2 und Abs 3 dAStG zulässig sind, welche einen einseitigen Switch-over von der – an sich im bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten – Befreiungsmethode auf die Anrechnungsmethode vorsehen, wenn die (passiven) Einkünfte im Ausland einer niedrig(er)en Besteuerung unterliegen. Der zugrunde liegende Sachverhalt stellt sich dergestalt dar, dass eine in Belgien ansässige Kommanditgesellschaft, deren Gesellschafter in Deutschland ansässige natürliche Personen sind, fast ausschließlich Finanzdienstleistungen innerhalb der Unternehmensgruppe erbringt. Die Tätigkeit der Gesellschaft kann damit als Verwaltung von Kapitalanlagen iSv § 10 Abs 6 Satz 2 dAStG qualifiziert werden. In Belgien wurde die Bemessungsgrundlage der KG im Weg der Kostenaufschlagsmethode ermittelt, wodurch sich eine Steuerbelastung von weniger als 30% des tatsächlich erzielten Gewinns ergab.<sup>53)</sup> Am 29. 3. 2007 legte GA Mengozzi seine Schlussanträge vor:<sup>54)</sup>

50) Schlussanträge GA Sharpston 8. 3. 2007, Rs C-434/05, *Stichting Regionaal Opleidingen*, und Rs C-445/05, *Haderer*.

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

52) Vgl Rz 877 ff UStR; bereits krit hierzu Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 6 Tz 315.

53) Vgl auch Lüdike, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 163; *Wimpissinger*, SWI 2006, 559.

54) Schlussanträge GA Mengozzi 29. 3. 2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*.



		deutsche Betriebsstätte	belgische Betriebsstätte	
			Variante 1: DBA-Freistellung	Variante 2: Wechsel zur Anrechnungsmethode
	belgische Bemessungsgrundlage	—	100	100
	KSt in Belgien (zB 10%)	—	(10)	(10)
	deutsche Bemessungsgrundlage	100	0	100
./.	ESt in Deutschland (25%)	(25)	(0)	(25)
+	Anrechnung der belgischen Steuer	—	—	10
=	Steuerbelastung in Deutschland	25	0	15
=	Gesamtsteuerbelastung	25	10	25

Tabelle 1

Art 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 43 EG) und Art 73 b EG-Vertrag (jetzt Art 56 EG) sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Ersatz der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode für die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens in diesem Staat ansässiger Personen vorsieht, die aus Kapitalanlagen in einer Betriebsstätte stammen, die von diesem Gebietsansässigen in einem anderen Mitgliedstaat, dessen Besteuerungsniveau niedriger als das im nationalen Steuerrecht des erstgenannten Mitgliedstaats vorgesehene Niveau ist, gegründet wurde und dort belegen ist, sofern eine solche Regelung nicht durch das Erfordernis der Bekämpfung künstlicher Gestaltungen gerechtfertigt ist, die dazu bestimmt sind, das nationale Recht zu umgehen. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob die Anwendung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Steuerregelung mit diesem Grund gerechtfertigt werden kann.

**Anmerkung:** Die vom FG Münster<sup>55)</sup> vorgelegte Rs *Columbus Container Services* wirft die Frage auf, ob der in § 20 Abs 2 und 3 dAStG vorgesehene Switch-over von der abkommensrechtlich vorgesehenen Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode im Fall von passiv tätigen, niedrig besteuerten Auslandsbetriebsstätten gemeinschaftswidrig ist. § 20 dAStG enthält ausdrücklich „Bestimmungen über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“, wobei nach § 20 Abs 1 zweiter Halbsatz dAStG die in § 20 Abs 2 und 3 enthaltenen Vorschriften „durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt“ werden, was zumindest für Abkommen ohne Aktivitätsvorbehalt ein „lupenreines Treaty-Overriding“<sup>56)</sup> darstellt. Simplifiziert lässt sich die Fragestellung wie in Tabelle 1 darstellen.

In diesem Licht erweist sich bereits der Einstieg in die gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheitsprüfung als schwierig, zumal erst nach der Feststellung einer tatbestandlichen Beeinträchtigung die vom FG Münster ausführlich untersuchten Fragen auf der Rechtfertigungsebene aufwerfen, ob zur Verteidigung eines Treaty-Override beispielsweise die Bekämpfung von Gestaltungsmissbräuchen<sup>57)</sup> oder die Kompensation von Beihilfen des DBA-Partnerstaats<sup>58)</sup> ins Treffen geführt werden kann. Gerade auf der vorgelagerten

Tatbestandsebene zeigt sich vor dem Hintergrund des Diskriminierungsverbots doch das offensichtliche Problem, einen Vergleichsmaßstab zu finden, zumal die Frage der Freistellung ausländischer Betriebsstättengewinne lediglich im grenzüberschreitenden, nicht aber im rein nationalen Kontext relevant ist: Der Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode führt ja vorderhand gerade zur Gleichbehandlung aus der Sicht des Herkunftsstaats, zumal es auch bei einer deutschen Betriebsstätte eines deutschen Steuerpflichtigen zu einer unmittelbaren Erfassung und Besteuerung des Betriebsstättenergebnisses nach deutschem Steuerrecht kommt und daher für den grenzüberschreitenden Vorgang kein ungünstigeres Ergebnis und damit auch keine vertikale Diskriminierung resultiert.<sup>59)</sup> Im Schrifttum wurde daher die Frage diskutiert, ob eine horizontale Vergleichspaarbildung und damit der Vergleich einer niedrig besteuert-

55) FG Münster 5. 7. 2005, 15 K 1114/99 F, IStR 2005, 631 (m Anm Ribbrock und Anm Körner); dazu auch Schnitzer, FR 2005, 1079; Lüdicke in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (163 ff); Körner, Intertax 2006, 32; Schnitzer, EC Tax Rev 2006, 151 (155 ff).

56) Siehe nur Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg), Außensteuerrecht<sup>6</sup> (1993) § 20 AStG Rz 35; vgl auch Scherer, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (1995) 213; Seer, IStR 1997, 481 (482); Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht (2000) 83 f.

57) Siehe dazu die Überlegungen des FG Münster 5. 7. 2005, 15 K 1114/99 F, IStR 2005, 631 (m Anm Ribbrock und Anm Körner).

58) Dies für gemeinschaftswidrige Beihilfen bejahend Scherer, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (1995) 221; dagegen sowohl für gemeinschaftskonforme wie auch gemeinschaftswidrige Beihilfen mit überzeugender Begründung FG Münster 5. 7. 2005, 15 K 1114/99 F, IStR 2005, 631 (m Anm Ribbrock und Anm Körner).

59) So nunmehr auch Schlussanträge GA Mengozzi 29. 3. 2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services*, Tz 72 ff. Siehe zuvor auch bereits Körner, IStR 2004, 697 (704); Schnitzer, FR 2005, 1079 (1081); Lüdicke in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (167); Schnitzer, EC Tax Rev 2006, 151 (157); Scheipers/Maywald, IStR 2006, 472 (474); so zutr bereits Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht (2000) 122 ff.

ten, passiven Betriebsstätte mit einer hoch besteuerten, aktiven Betriebsstätte zulässig sei. Geht man hier – wohl mit dem EuGH<sup>60)</sup> und nunmehr den Schlussanträgen in *Columbus Container*<sup>61)</sup> – von der grundsätzlichen Zulässigkeit einer horizontalen Vergleichspaarbildung aus, stellt sich in diesen Situationen die Frage, ob sich der inländische Steuerpflichtige bei Anwendung von § 20 Abs 2, 3 dAStG in horizontaler Perspektive im Sinn einer „Outbound-Meistbegünstigung“ darauf berufen kann, dass seine konkrete Auslandsinvestition nicht gegenüber einer hypothetischen Vergleichsinvestition in einem ausländischen „Normalsteuerstaat“ diskriminiert werden darf. Eine solche Diskriminierung darf aber nach den nunmehr vorliegenden Schlussanträgen nur mehr dort Platz greifen, wo es um die Bekämpfung künstlicher Gestaltungen geht.<sup>62)</sup>

Sollte der EuGH dieser Sichtweise folgen, gerät auch der österreichische „switch over“ von der originär nationalen Befreiung zur indirekten Anrechnung gem § 10 Abs 4 KStG in Bedrängnis. Nach dieser Bestimmung findet im Fall einer internationalen Schachtelbeteiligung ein Wechsel von der Befreiung ausländischer Dividenden nach § 10 Abs 2 KStG bzw der Veräußerungsgewinne nach § 10 Abs 3 KStG<sup>63)</sup> zur (bloßen) indirekten Anrechnung der ausländischen Steuervorbelastung statt, wenn die ausländische Tochtergesellschaft – grob formuliert – passiv tätig und niedrig besteuert ist.<sup>64)</sup> Wenngleich der Methodenwechsel für laufende Ausschüttungen womöglich – und trotz *FII Group Litigation*<sup>65)</sup> – schon auf Basis einer vertikalen Vergleichspaarbildung angreifbar erscheint, kann darauf schon mangels Befreiung von Veräußerungsgewinnen im rein nationalen Kontext nicht umfassend gebaut werden; es bedürfte daher insofern einer horizontalen Vergleichspaarbildung, um die Gemeinschaftswidrigkeit des § 10 Abs 4 KStG zu belegen: Durch § 10 Abs 4 KStG kommt es nämlich zu einem „switch over“ von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode und einer damit verbundenen „Heraufschleusung“ auf das österreichische Steuerniveau; allerdings fällt damit die steuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts im Ergebnis insofern nicht anders aus, als auch bei der rein innerstaatlichen Beteiligungsveräußerung keine Befreiung besteht. Fraglich ist daher, ob eine Differenzierung danach, ob die Auslandsbeteiligung sich in einem – aus österreichischer Sicht – „niedrig“ oder „normal“ besteuerten ausländischen Staat befindet, tragbar ist, zumal nur im ersten Fall der nachteilige Wechsel zur Anrechnungsmethode erfolgt und es im zweiten Fall bei der günstigeren Freistellung bleibt. Zumal bereits der an die ausländische Niedrigbesteuerung von Gewinnausschüttungen anknüpfende „switchover“ zur Steueranrechnung im vertikalen Vergleich zu Inlandsdividenden in erhebliche gemeinschaftsrechtliche Bedrängnis geraten ist<sup>66)</sup> und sich in vielen Fällen wohl keine tragfähigen Rechtfertigungsgründe für eine derartige pauschale Missbrauchsabwehr finden,<sup>67)</sup> kann daher die gemeinschaftsrechtliche Haltbarkeit des § 10 Abs 4 KStG unter dem Gesichtspunkt des Verbots horizontaler Diskriminierungen mit guten Gründen bezweifelt werden.<sup>68)</sup>

taxlex-EC 2007/56

**Rs C-97/06, Navicon****Steuerbefreiung für die Vercharterung von Schiffen**

In der Rs *Navicon* geht es um die Frage, ob der in der Steuerbefreiung des Art 15 Nr 5 der 6. MwSt-RL vorgesehene Begriff der Vercharterung in dem Sinn auszulegen ist, dass er nur die Vercharterung des gesamten Laderaums eines Schiffs (Vollvercharterung) umfasst, oder ob er auch die Vercharterung eines Teils oder Prozentsatzes des Laderaums eines Schiffs (Teilvercharterung) erfasst. Generalanwalt *Mazák* kommt in seinen Schlussanträgen v 29. 3. 2007<sup>69)</sup> zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung in beiden Fällen zur Anwendung gelangen muss:

1. *Der Begriff der Vercharterung, der in der Steuerbefreiung nach Art 15 Nr 5 [der 6. MwSt-RL] enthalten ist, ist in dem Sinne auszulegen, dass er sowohl die Vercharterung des gesamten Laderaums eines Schiffes (Vollvercharterung) als auch die Vercharterung eines Teils oder Prozentsatzes des Laderaums eines Schiffes (Teilvercharterung) umfasst.*

2. *Die Sechste Richtlinie steht einem nationalen Gesetz entgegen, das die Steuerbefreiung nur für die Vollvercharterung zulässt.*

- 60) Vgl EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Tz 44; ebenso zuvor Schlussanträge GA *Léger* 2. 5. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Tz 74, 77; s auch oben Kapitel VIII.B.3.
- 61) Schlussanträge GA *Mengozi* 29. 3. 2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services*, Tz 109 ff.
- 62) Schlussanträge GA *Mengozi* 29. 3. 2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services*, Tz 158 ff.
- 63) Trotz des unklaren Gesetzeswortlauts sind auch Veräußerungsgewinne von der aktuellen Fassung des § 10 Abs 4 KStG, in der lediglich auf die laufende Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs 2 KStG verwiesen wird, erfasst; dazu Rz 583 iVm Rz 582 ff KStR 2001; ebenso jüngst *Haslinger*, SWI 2005, 170 (mwN).
- 64) Zu den Einzelheiten dieser Bestimmung s etwa Rz 580 ff KStR 2001; zum Methodenwechsel ausf und mwN *G. Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 379 ff. Gegen die Anwendung des § 10 Abs 4 KStG, sofern sich die ausländische Niedrigbesteuerung aus einer gemeinschaftsrechtlich genehmigten Beihilfe ergibt, jüngst *G. Kofler*, RdW 2005/859, 784 (788 f).
- 65) EuGH 12. 12. 2006, Rs C-446/04, *FII Group Litigation*, Tz 67 f.
- 66) Siehe auch Schlussanträge GA *Tizzano* 25. 3. 2004, Rs C-315/02, *Lenz*, Slg 2004, I-7063, Tz 61.
- 67) *Haslinger*, SWI 2005, 170 (177 ff); s auch *Schnitzer*, FR 2005, 1079 (1083).
- 68) Ausf *Haslinger*, SWI 2005, 170; *Schnitzer*, FR 2005, 1079; *Schnitzer*, EC Tax Rev 2006, 151 (158 f); ebenso zuletzt *Cordeuener* in *Cordeuener/Enchelmaier/Schindler* (Hrsg), Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten (2006) 123 (140 f); zu den Bedenken gegen § 10 Abs 4 KStG siehe zB auch *Beiser*, GesRZ 2003, 187 (197 f); *Toifl*, RdW 2004/230, 250 (251); *Polivanova-Rosenauer/Toifl*, SWI 2004, 228 (237); *W. Loukota* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 125 (148 f); zwfl hingegen *Scheipers/Maywald*, IStR 2006, 472 (476).
- 69) Schlussanträge GA *Mazák* 29. 3. 2007, Rs C-97/06, *Navicon*.

taxlex-EC 2007/57

**Rs C-182/06, Lakebrink und Peters-Lakebrink****Berechtigung zum negativen Progressionsvorbehalt im Quellenstaat?**

Die Eheleute *Lakebrink*, welche in Deutschland ansässig sind, ihre überwiegenden Einkünfte iSd *Schumacker*-Doktrin<sup>70</sup>) aber aus einer nichtselbständigen Berufstätigkeit in Luxemburg beziehen, erlitten Verluste aus der Vermietung einer in Deutschland belegenen Immobilie. Diese Verluste wurden in Luxemburg bei der Ermittlung des Steuersatzes, der auf die in Luxemburg steuerpflichtigen Einkünfte anwendbar ist, nicht berücksichtigt. Eine Gleichstellung mit gebietsansässigen Steuerpflichtigen erfolgt für Gebietsfremde nämlich insofern nicht, als der Progressionsvorbehalt für die Festsetzung des Steuersatzes für die Einkünfte aus luxemburgischen Quellen und daneben nur für ausländische Einkünfte der Gebietsfremden aus Erwerbstätigkeit gilt, nicht jedoch für nicht in diese Kategorie fallende Einkünfte, zu denen, wie im vorliegenden Fall, die Einkünfte aus der Vermietung von Immobilien gehören. GA *Mengozzi* ging in seinen Schlussanträgen v 29. 3. 2007<sup>71</sup>) von einer nicht zu rechtfertigenden Diskriminierung von mit Gebietsansässigen gleichzustellenden gebietsfremden Steuerpflichtigen aus:

*Art 39 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie Art 57ter LIR entgegensteht, wonach ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in Luxemburg ansässig ist und aus luxemburgischer Quelle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, die den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens darstellen, Einkommensverluste aus der Vermietung von nicht selbst genutzten Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, nicht für die Bestimmung des auf seine Einkünfte aus luxemburgischer Quelle anwendbaren Steuersatzes geltend machen kann.*

**Anmerkung:** Der Gerichtshof hat sich mit einer ähnlichen Frage schon in der Rs *Ritter-Coulais*<sup>72</sup>) beschäftigt. Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich von jener Rs jedoch dadurch, dass die luxemburgische Regelung bei der Berechnung des anwendbaren Steuersatzes Erhöhungen des Einkommens eines Gebietsfremden aus der Vermietung von Häusern im Ausland nicht berücksichtigt und die Immobilie, welche die Verluste verursachte, nicht selbst genutzt, sondern vermietet wird. Der GA führt bei seiner Analyse auch überzeugend aus, dass seine Aussagen nicht im Widerspruch zu dem vom Gerichtshof mehrfach bestätigten Grundsatz der freien Aufteilung der Steueroberheit zwischen den Mitgliedstaaten (zB im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen) stehen.<sup>73</sup>) Nach dem bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Luxemburg steht dem Lagestaat (hier Deutschland) zwar das Besteuerungsrecht für (negative) Vermietungseinkünfte zu. Dies befreit allerdings jenen Staat, welcher gemäß der *Schumacker*-Doktrin dazu verpflichtet ist, die Gesamtsteuerkraft des StPfl im Rahmen einer Veranlagung zu berücksichtigen, nicht von seiner gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung, die Verluste im Sinn eines negati-

ven Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung des Steuersatzes einzubeziehen.

**VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN**

taxlex-EC 2007/58

**Rs C-527/06, R. H. H. Renneberg****Verlustberücksichtigung und Schumacker-Situation**

Die vom niederländischen Hoge Raad vorgelegte Rs *Renneberg*<sup>74</sup>) weist erhebliche Parallelen zu den Rs *Ritter-Coulais*<sup>75</sup>) und *Lakebrink*<sup>76</sup>) auf, geht es doch um die Frage der Berücksichtigung von Wohnsitzstaatsverlusten im Beschäftigungsstaat, wenn sich der Steuerpflichtige dort in einer *Schumacker*-Situation<sup>77</sup>) befindet. Konkret möchte der Hoge Raad wissen, ob es gemeinschaftsrechtlich unzulässig ist,

*das es einem Steuerpflichtigen, der aus einer von ihm bewohnten Eigentumswohnung in seinem Wohnstaat (per Saldo) negative Einkünfte hat und seine positiven Einkünfte, insb Arbeitseinkünfte, vollständig in einem anderen Mitgliedstaat als dem erzielt, in dem er wohnt, vom anderen Mitgliedstaat (dem Arbeitsstaat) verwehrt wird, die negativen Einkünfte von seinen steuerpflichtigen Arbeitseinkünften abzuziehen, während der Arbeitsstaat ein solches Abzugsrecht Gebietsansässigen einräumt.*

taxlex-EC 2007/59

**Rs C-11/07, Hans Eckelkamp****Diskriminierende Nichtberücksichtigung von Verbindlichkeiten bei der Erbschaftsbesteuerung**

Mit seiner Vorlage in der Rs *Eckelkamp*<sup>78</sup>) möchte der belgische Hof van Beroep te Gent vom EuGH in Erfahrung bringen, ob Art 12 iVm Art 17, 18 EG und Art 56 iVm Art 58 EG einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen,

*wonach im Fall des erbrechtlichen Erwerbs einer unbeweglichen Sache, die in einem Mitgliedstaat (Belegenheitsstaat) belegen ist, dieser eine Steuer auf den Wert dieser unbeweglichen Sache erhebt, wobei er einen Abzug in Höhe des Werts der auf dieser Sache ruhenden Lasten (wie zB durch eine hypothekarische Vollmacht bezüglich der unbeweglichen Sache gesicherte Verbindlichkeit) zwar für den Fall zulässt, dass der Erblasser bei seinem Tod im Belegenheitsstaat wohnte, nicht aber für den Fall, dass der Erblasser bei seinem Tod in einem anderen Mitgliedstaat (dem Wohnstaat) wohnte.*

70) EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225.71) Schlussanträge GA *Mengozzi* 29. 3. 2007, Rs C-182/06, *Lakebrink* und *Peters-Lakebrink*.72) EuGH 21. 2. 2006, Rs C-152/03, *Ritter-Coulais*, Slg 2006, I-1711.73) Vgl unter vielen EuGH 5. 7. 2005, Rs C-376/06, *D*, Slg 2005, I-5821.

74) ABl C 56/20 (10. 3. 2007).

75) EuGH 21. 2. 2006, Rs C-152/03, *Ritter-Coulais*, Slg 2006, I-1711.76) Schlussanträge GA *Mengozzi* 29. 3. 2007, Rs C-182/06, *Lakebrink* und *Peters-Lakebrink*.77) EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225.

78) ABl C 56/21 (10. 3. 2007).



taxlex-EC 2007/60

## Rs C-25/07, *Sosnowska*

### Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen

Die Rs *Sosnowska*<sup>79)</sup> betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des polnischen Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, in dem dem EuGH folgende Fragen vorgelegt werden:

*Gibt Art 5 Abs 3 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in Verbindung mit Art 2 der [1. MwSt-RL] und Art 18 Abs 4 der [6. MwSt-RL] einem Mitgliedstaat das Recht, in die innerstaatliche Regelung über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen die in Art 97 Abs 5 und 7 des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen niedergelegten Regelungen aufzunehmen?*

*Zählen die in Art 97 Abs 5 und 7 des Gesetzes vom 11. März 2004 über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen niedergelegten Regelungen zu den Sondermaßnahmen zur Verhütung bestimmter Formen von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nach Art 27 Abs 1 der [6. MwSt-RL]?*

taxlex-EC 2007/61

## Rs C-43/07, *D. M. M. A. Arens-Sikken*

### Diskriminierende Nichtberücksichtigung von Pflichtteilsschulden bei der Erbschaftsbesteuerung

In der Rs *Arens-Sikken*<sup>80)</sup> möchte der niederländische Hoge Raad vom EuGH im Wesentlichen wissen, ob es die Kapitalverkehrsfreiheit einem Mitgliedstaat verbietet, einen kraft Erbrecht eintretenden Erwerb eines in einem Mitgliedstaat belegenen Grundstücks, das zum Nachlass eines – zum Zeitpunkt seines Todes – in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen gehört, nach dem Wert des Grundstücks zu besteuern, ohne „Overbedelingsschulden“ des Erwerbers aufgrund einer testamentarischen Nachlassaufteilung durch die Eltern zu berücksichtigen.

taxlex-EC 2007/62

## Rs T-29/07, *Lactalis/Rat*

### Nichtigerklärung von Art 411 Abs 1 MwSt-System-Richtlinie?

Die Rs *Lactalis/Rat*<sup>81)</sup> betrifft eine Klage von Lactalis Gestion Lait und Lactalis Investissements gegen den Rat der Europäischen Union, mit welcher die Klägerinnen beantragen,

*– festzustellen, dass Art 1 Abs 1 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG im Licht des vierten Erwägungsgrundes die Mitgliedstaaten verpflichtet, die kumulativen Mehrphasensysteme für die Umsatzsteuer, die den Wettbewerb verfälschen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten behindern, zu beseitigen und zu ersetzen;*

*– festzustellen, dass Art 1 Abs 3 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG im Licht des achten Erwägungsgrundes den (alten und neuen) Mitgliedstaaten verbietet, bezüglich der Umsatzsteuer im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten bei der Einfuhr bzw. Ausfuhr pauschale Ausgleichsmaßnahmen aufrechtzuerhalten oder einzuführen;*

*– festzustellen, dass Art 1 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG die kumulativen Mehrphasensysteme durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ersetzt und dass nunmehr die Aufrechterhaltung oder die Einführung kumulativer Mehrphasensteuern, die den Wettbewerb verfälschen und den Handel behindern, zu verbieten ist;*

*– festzustellen, dass die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dadurch, dass sie die Erste Richtlinie 67/227/EWG mit Ausnahme des Art 2, der die Merkmale der Mehrwertsteuer definiert, aufhebt, entgegen ihrem Ziel ein unvollständiges und fehlerhaftes Bild der im Bereich der Mehrwertsteuer bestehenden Rechtsvorschriften gibt und die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern beeinträchtigt;*

*– festzustellen, dass der Rat dadurch, dass er jede Verweigerung auf den Grundsatz des Verbots von kumulativen Mehrphasensteuern beseitigt hat und so die Aufrechterhaltung und die Wiedereinführung von Umsatzsteuern erlaubt, die den Wettbewerb verfälschen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten behindern können, gegen die in den Art 3 und 93 EG festgelegten Ziele verstößt und die Interessen der Klägerinnen unmittelbar und individuell beeinträchtigt;*

*– Art 411 Abs 1 der Richtlinie 2006/112/EG für nichtig zu erklären, soweit er die Erwägungsgründe 4 und 8 sowie Art 1 Abs 1 und 3 der Richtlinie 67/227/EWG aufhebt und offensichtlich gegen die Art 3 und 93 EG verstößt;*

*– dem Rat die Kosten aufzuerlegen.*

**Anmerkung:** Mit der vorliegenden Klage beantragen die Klägerinnen die Nichtigerklärung von Art 411 Abs 1 RL 2006/112 (MwSt-System-Richtlinie), soweit er Art 1 Abs 1 und 3 der 1. MwSt-RL, der die Beseitigung der kumulativen Mehrphasensteuern vorsieht und deren Aufrechterhaltung oder Einführung verbietet, aufhebt. Die Klägerinnen sind der Ansicht, der Rat habe mit dem Erlass der neuen MwSt-System-Richtlinie gegen die in den Art 3 und 93 EG genannten Ziele der Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern verstoßen. Die Aufhebung der 1. MwSt-RL durch die Richtlinie 2006/112/EG bewirke, dass der Grundsatz des Verbots der kumulativen Mehrphasensteuern, die schon durch ihre Natur die Wettbewerbsbedingungen verfälschen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten behindern könnten, wieder infrage gestellt werde.

79) ABl C 69/7 (24. 3. 2007).

80) ABl C 69/9f (24. 3. 2007).

81) ABl C 69/27 (24. 3. 2007).