

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Schwerpunkt

Rückblick 2009/Ausblick 2010

Zum Schwerpunkt

- Körperschaftsteuerrecht
- Sozialversicherungsrecht
- Arbeitsrecht

Umsatzsteuer bei sonstigen Leistungen
zwischen Versicherungen in Österreich

Eingriffe in die Rechtskraft von Bescheiden

Unternehmenssteuerrecht

Zuschreibungspflicht eingebrachter Beteiligungen?

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
DEZEMBER 2009

12

497 – 544

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr-
Schliesselberger

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

EC Tax Update – Dezember 2009

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

[taxlex-EC 2009/146](#)

Rat

Entscheidung des Rates zur Ermächtigung Polens, eine abweichende Regelung anzuwenden

Mit Entscheidung des Rates v 20. 10. 2009 wird die Republik Polen ermächtigt, eine von Art 287 RL 2006/112 abweichende Regelung anzuwenden, um Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz den in Landes-

währung ausgedrückten Gegenwert von € 30.000,– nicht übersteigt, eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren.¹⁾

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei LeitnerLeitner; Dr. *Ines Hofbauer-Steffel*, Steuerberaterin, ist Managerin bei LeitnerLeitner und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; DDr. *Georg Kofler*, LL. M. (NYU), ist Universitätsprofessor an der Johannes-Kepler-Universität Linz und Mitarbeiter im Bundesministerium für Finanzen.

1) Entscheidung des Rates v 20. 10. 2009 zur Ermächtigung der Republik Polen, eine von Art 287 RL 2006/112/EG über das gemeinsame

taxlex-EC 2009/147

Rat**Entscheidung des Rates zur Ermächtigung Deutschlands, eine abweichende Regelung anzuwenden**

Mit Entscheidung des Rates v 20. 10. 2009 wird die Bundesrepublik Deutschland ermächtigt, abweichend von Art 168 RL 2006/112 die anfallende Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zu mehr als 90% für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden, vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen. Die Sonderregelung, die bereits bisher bestanden hat, wird zeitlich bis zum 31. 12. 2012 befristet, damit eine spätere Bewertung der Maßnahme möglich bleibt.²⁾

taxlex-EC 2009/148

Kommission**Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Lieferung bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen**

Die Kommission hat am 29. 9. 2009 einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der RL 2006/112 verabschiedet.³⁾ Ziel dieses Vorschlags ist die befristete Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, um Betrug beim Handel mit Emissionszertifikaten und bei Umsätzen mit bestimmten betrugsanfälligen Gegenständen zu bekämpfen. Dabei soll die Anwendung des gezielten Reverse-Charge-Verfahrens nicht die Grundsätze des Mehrwertsteuersystems antasten und daher auf ein im Voraus festgelegtes Verzeichnis von Gegenständen und Dienstleistungen beschränkt sein. Von dieser Neuregelung sollen ua der Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, die Lieferung von Mobilfunkgeräten, integrierten Schaltkreisen wie etwa Mikroprozessoren, Parfüms oder Edelmetallen umfasst sein. Die Mitgliedstaaten werden nach den Plänen der Kommission bei der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens jedoch auf eine bestimmte Anzahl von Kategorien, die sich in diesem Verzeichnis finden, beschränkt. Zudem sind damit einhergehend Mitteilungspflichten der Mitgliedstaaten an die Kommission vorgesehen.

taxlex-EC 2009/149

Kommission**Vorschlag für eine Entscheidung zur Ermächtigung Schwedens und des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland, abweichende Regelungen anzuwenden**

Von der Kommission wurde am 13. 10. 2009 ein Vorschlag⁴⁾ für eine Entscheidung des Rates verabschiedet, in dem Schweden und das Vereinigte Königreich ermächtigt werden, Sondermaßnahmen einzuführen. Die Kommission schlägt vor, dass die genannten Mitgliedstaaten den Eintritt des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Steuerpflichtigen mit Jahresum-

sätzen bis zu 3 Mio SEK für Schweden bzw bis zu 1,35 Mio GBP für das Vereinigte Königreich auf den Zeitpunkt hinausschieben können, zu dem die Mehrwertsteuer an den Lieferer der Gegenstände oder an den Dienstleistungserbringer gezahlt worden ist. Durch diese sog cash-accounting-Regelung entsteht andererseits bei diesen Steuerpflichtigen der Steueranspruch auf die Ausgangsumsätze auch erst bei der Vereinnahmung des Preises.

taxlex-EC 2009/150

Kommission**Vorschlag für eine Entscheidung zur Ermächtigung der Republik Estland und Slowenien, abweichende Regelungen anzuwenden**

Von der Kommission wurde am 29. 10. 2009 ein Vorschlag⁵⁾ für eine Entscheidung des Rates verabschiedet, in dem Estland und Slowenien ermächtigt werden, Sondermaßnahmen beizubehalten. Die Kommission schlägt vor, dass die genannten Mitgliedstaaten den Eintritt des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Steuerpflichtigen mit Jahresumsätzen bis zu € 208.646,- für Slowenien bzw bei eingetragenen Einzelunternehmen für Estland weiterhin auf den Zeitpunkt hinausschieben können, zu dem die Mehrwertsteuer an den Lieferer der Gegenstände oder an den Dienstleistungserbringer gezahlt worden ist. Durch diese sog cash-accounting-Regelung entsteht andererseits bei diesen Steuerpflichtigen der Steueranspruch auf die Ausgangsumsätze auch erst bei der Vereinnahmung des Preises. Die Entscheidung soll in jedem Fall bis spätestens 31. 12. 2012 gelten.

taxlex-EC 2009/151

Kommission**Vorschlag für eine Entscheidung zur Ermächtigung Österreichs, weiterhin eine abweichende Regelung anzuwenden**

Von der Kommission wurde am 29. 10. 2009 ein Vorschlag⁶⁾ für eine Entscheidung des Rates verabschie-

Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, ABl L 2009/283, 53.

- 2) Entscheidung des Rates v 20. 10. 2009 zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland, weiterhin eine von Art 168 RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, ABl L 2009/283, 55.
- 3) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen, KOM(2009)511 endg.
- 4) Vorschlag für eine Entscheidung des Rates zur Ermächtigung des Königreichs Schweden und des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland, eine von Art 167 RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2009)522 endg.
- 5) Vorschlag für eine Entscheidung des Rates zur Ermächtigung der Republik Estland und der Republik Slowenien, eine von Art 167 RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2009)608 endg.
- 6) Vorschlag für eine Entscheidung des Rates zur Ermächtigung der Republik Österreich, weiterhin eine von Art 168 RL 2006/112/EG des

det, in dem Österreich weiterhin ermächtigt werden soll, die Mehrwertsteuer auf den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen, die zu mehr als 90% für private oder unternehmensfremde Zwecke des Steuerpflichtigen verwendet werden sollen, vom Vorsteuerabzugsrecht vollständig auszuschließen. Diese Ausnahmeregelung soll auf den 31. 12. 2012 befristet werden.

taxlex-EC 2009/152

Kommission

Vorschlag für eine Entscheidung zur Ermächtigung der Republik Lettland, eine abweichende Regelung anzuwenden

Von der Kommission wurde am 29. 10. 2009 ein Vorschlag⁷⁾ für eine Entscheidung des Rates verabschiedet, in dem die Republik Lettland weiterhin ermächtigt werden soll, bei Umsätzen mit Holz unter bestimmten Umständen den Empfänger der Gegenstände oder Dienstleistungen als MwSt-Schuldner heranzuziehen. Durch diese Sonderregelung soll das Risiko der Steuerhinterziehung verringert werden und das Verfahren für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf dem Holzmarkt vereinfacht werden.

taxlex-EC 2009/153

Kommission

Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten fortgeführt.⁸⁾ Diese Verfahren betreffen im Bereich des direkten Steuerrechts

- die belgischen Steuervorschriften, wonach Inhaberpapiere, die bei einer in Belgien ansässigen Bank hinterlegt wurden, in einem Wertpapierkonto in Belgien eingetragene entmaterialisierte Papiere und bestimmte von belgischen Investmentgesellschaften ausgeschüttete Dividenden günstiger besteuert werden als vergleichbare Dividenden von in anderen Ländern des EWR ansässigen Investmentgesellschaften (Verstoß gegen Art 49 und 56 EG und die entsprechenden Vorschriften des EWR-Abkommens – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);⁹⁾

Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2009)583 endg.

7) Vorschlag für eine Entscheidung des Rates zur Ermächtigung der Republik Lettland, eine von Art 193 RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2009)582 endg.

8) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG angegeben (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Aufforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten in der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheit an den EuGH zu verweisen).

9) Direkte Steuern: Kommission fordert Belgien auf, seine diskriminierenden Rechtsvorschriften für Konteninhaber/Liquidationseinrichtungen und Investmentfonds zu ändern, IP/09/1452 (8. 10. 2009).

- die spanischen und portugiesischen Wegzugsbesteuerungssysteme für sitzverlegende Gesellschaften (Verstoß gegen Art 43 EG bzw Art 31 EWR-Abkommen – Klage beim EuGH);¹⁰⁾
- die nicht ordnungsgemäße Umsetzung des EuGH-Urteils in der Rs *Marks & Spencer* bezüglich des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs im Vereinigten Königreich (Verstoß gegen Art 43, 48 EG bzw Art 31, 34 EWR-Abkommen – Klage beim EuGH);¹¹⁾
- das portugiesische Wegzugsbesteuerungsregime für natürliche Personen (Verstoß gegen die Freizügigkeit – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG).¹²⁾ Diese Verfahren betreffen im Bereich des indirekten Steuerrechts:
 - die griechischen Rechtsvorschriften, die die Erstattung von zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuer oder anderen Steuern nicht vorsehen (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);¹³⁾
 - die österreichischen Rechtsvorschriften, die eine Einbeziehung der Kfz-Zulassungssteuer in die MwSt-Bemessungsgrundlage vorsehen (Klage beim EuGH);¹⁴⁾
 - die spanischen Rechtsvorschriften, die die Sonderregelung für Reisebüros uneinheitlich anwenden (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);¹⁵⁾
 - die deutschen, österreichischen, französischen und luxemburgischen Rechtsvorschriften, die ermäßigte Steuersätze auf Pferde und insb auf Rennpferde erheben (Klage beim EuGH);¹⁶⁾
 - die ungarischen Rechtsvorschriften, wonach ungarische Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Vergütung der Vorsteuer haben, solange die betreffende Vorleistung nicht bezahlt wurde (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);¹⁷⁾
 - die französischen Rechtsvorschriften, die einen ermäßigten Steuersatz für erste Aufführungen kul-

10) Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Spanien und Portugal beim Europäischen Gerichtshof wegen restriktiver Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung, IP/09/1460 (8. 10. 2009), und vorgehend direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Portugal und Spanien auf, restriktive Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung von Unternehmen zu ändern, IP/08/1813 (27. 11. 2008).

11) Körperschaftsteuer: Kommission verklagt Vereinigtes Königreich beim Europäischen Gerichtshof wegen nicht ordnungsgemäßer Umsetzung eines EuGH-Urteils zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich, IP/09/1461 (8. 10. 2009).

12) Direct taxation: The European Commission requests Portugal to amend restrictive exit tax provisions for individuals, IP/09/1635 (19. 10. 2009).

13) MwSt: Kommission fordert Griechenland auf, in seinen Rechtsvorschriften die Erstattung zu Unrecht gezahlter Mehrwertsteuern oder anderer Steuern vorzusehen, IP/09/1457 (8. 10. 2009).

14) MwSt: Europäische Kommission verklagt Österreich vor dem Europäischen Gerichtshof wegen Einbeziehung der Kfz-Zulassungssteuer in die MwSt-Bemessungsgrundlage, IP/09/1455 (8. 10. 2009).

15) MwSt: Kommission unternimmt wegen Anwendung der Sonderregelung für Reisebüros rechtliche Schritte gegen Spanien, IP/09/1456 (8. 10. 2009).

16) MwSt: Ermäßigter Satz für Pferde – Kommission erhebt Klage vor dem Europäischen Gerichtshof gegen Deutschland, Österreich, Frankreich und Luxemburg, IP/09/1459 (8. 10. 2009).

17) MwSt-Erstattung: Europäische Kommission fordert Ungarn auf, seine Vorschriften zur MwSt-Erstattung zu ändern, IP/09/1463 (8. 10. 2009).

tureller Art vorsehen (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);¹⁸⁾

- die finnischen und österreichischen Rechtsvorschriften, die für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten Steuerbefreiungen vorsehen (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);¹⁹⁾
- die polnischen Rechtsvorschriften, aufgrund derer eine Vorsteuererstattung an EU-Unternehmer länger als sechs Monate dauert (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);²⁰⁾
- die niederländischen Rechtsvorschriften, aufgrund derer die Spendentätigkeiten zu weitreichend von der Mehrwertsteuer befreit sind (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);²¹⁾
- die französischen Rechtsvorschriften, die die Bestellung von Steuervertretern („*répondant fiscal*“) vorsehen (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);²²⁾
- die griechischen Rechtsvorschriften, die unterschiedliche Steuersätze für die Bereitstellung von Bowlinganlagen vorsehen (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);²³⁾
- die österreichischen Rechtsvorschriften, die den Vorsteuerabzug auf Baukosten von teilweise privat genutzten Immobilien ausschließen (2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG).²⁴⁾

taxlex-EC 2009/154

Kommission

Vereinfachung der Quellensteuerreduktion

Die Kommission hat am 19. 10. 2009 eine Empfehlung angenommen, in der ausgeführt wird, wie die Mitgliedstaaten für in der EU ansässige Investoren die Gewährung einer Ermäßigung der Quellensteuer auf Erträge aus Dividenden, Zinsen und anderen Wertpapieren aus anderen Mitgliedstaaten erleichtern können.²⁵⁾ In der Empfehlung werden auch Maßnah-

men zur Beseitigung der steuerlichen Hemmnisse bei Wertpapieranlagen von Finanzinstituten vorgeschlagen, wobei aber gleichzeitig die Steuereinnahmen vor Fehlern und Betrug geschützt werden sollen. Damit erhalten die Mitgliedstaaten Leitlinien dazu, wie sie sicherstellen können, dass mit den Verfahren zur Prüfung des Anspruchs auf Steuerermäßigung das Funktionieren des Binnenmarkts nicht beeinträchtigt wird.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2009/155

C-569/07, HSBC

Pauschale Vorauszahlung von Börsenumsatzsteuer bei Clearance Services

Nach britischem Recht wird auf Aktienübertragungen eine Börsenumsatzsteuer (*Stamp Duty Reserve Tax*) erhoben. Werden Aktien in einen Abrechnungsdienst (*Clearance Services*) aufgenommen, wird davon abweichend ein Satz von 1,5% erhoben. Die anschließenden Aktienübertragungen sind steuerfrei, solange sie innerhalb desselben Abrechnungsdienstes erfolgen. Letztere können jedoch dazu optieren, dass anstatt des Pauschalsatzes von 1,5% der Normalsatz von 0,5%, letzterer jedoch bei jeder einzelnen Übertragung, erhoben wird. Ebenso wie GA *Mengozzi* in seinen Schlussanträgen²⁶⁾ sah der EuGH in seinem Urteil v 1. 10. 2009²⁷⁾ hierin eine Verletzung der KapitalansammlungsRL:²⁸⁾

Art 11 lit a der RL 69/335/EWG des Rates v 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die RL 85/303/EWG des Rates vom 10. 6. 1985 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er der Erhebung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden auf die Ausgabe von Aktien an einen Abrechnungsdienst entgegensteht.

Anmerkung: Der Tausch von Aktien gegen Ausgabe junger Aktien gilt als Ersterwerb von Anteilen iSd KapitalansammlungsRL. Art 12 Abs 1 lit a der RL ermöglicht andererseits die Erhebung von Börsenumsatzsteuern. Gemäß dem EuGH ist jedoch streng zwischen Ersterwerb und Umsatz zu differenzieren. Der Ersterwerb stellt insb keinen Umsatz, auf den Börsenumsatzsteuer gem Art 12 Abs 1 lit a der RL erhoben werden darf, dar. Andernfalls würden Ziel und Zweck der RL, nämlich die Einmalbesteuerung des Ersterwerbs von Anteilen durch eine Gesellschaftsteuer, konterkariert werden. Das Erheben dieser Börsen-

- 18) MwSt: stark ermäßigte MwSt-Sätze auf erste Aufführungen kultureller Art: Europäische Kommission leitet zweite Phase des Vertragsverletzungsverfahrens gegen Frankreich ein, IP/09/1495 (8. 10. 2009).
- 19) MwSt – Kommission setzt Vertragsverletzungsverfahren gegen Finnland und Österreich wegen Anwendung bestimmter Steuerbefreiungen fort, IP/09/1453 (8. 10. 2009).
- 20) MwSt: Die Kommission leitet ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Polen betreffend die MwSt-Erstattung für nicht ansässige Steuerpflichtige ein, IP/09/1645 (29. 10. 2009).
- 21) MwSt: Die Kommission greift die Niederlande wegen ihrer MwSt-Befreiungen für Spendentätigkeiten an, IP/09/1644 (29. 10. 2009).
- 22) MwSt: Die Europäische Kommission fordert Frankreich auf, seine Steuervertreter-Regelung („*répondant fiscal*“) an die MwSt-Richtlinie (Richtlinie 2006/112/EG) anzugleichen, IP/09/1642 (29. 10. 2009).
- 23) MwSt: Die Europäische Kommission fordert Griechenland auf, einen einheitlichen MwSt-Satz für die Bereitstellung von Bowling-Anlagen anzuwenden, IP/09/1641 (29. 10. 2009).
- 24) MwSt: Kommission verfolgt Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich wegen Ausschluss des Rechts auf Abzug der Vorsteuer auf Baukosten von teilweise privat genutzten Immobilien, IP/09/1638 (29. 10. 2009).
- 25) Empfehlung der Kommission über Verfahren zur Quellensteuererleichterung, K(2009)7924 endg; s auch die Pressemitteilung „Erträge aus Wertpapieren: Kommission empfiehlt Vereinfachung der Verfahren für die Gewährung von Erleichterungen bei der Quellensteuer auf grenzübergreifende Erträge“, IP/09/1543 (19. 10. 2009), sowie „Simplified procedures for claiming cross-border withholding tax relief – Frequently Asked Questions“, MEMO/09/462 (19. 10. 2009). Vgl

weilers das Commission staff working document „The Economic Impact of the Commission Recommendation on Withholding Tax Relief Procedures and the FISCO Proposals“ (24. 6. 2009).

- 26) Schlussanträge GA *Mengozzi*, 18. 3. 2009, C-569/07, *HSBC Holdings plc, Vidacos Nominees Ltd.*
- 27) EuGH 1. 10. 2009, C-569/07, *HSBC Holdings plc, Vidacos Nominees Ltd.*
- 28) RL 69/335/EWG des Rates v 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 249, 25) iDf der RL 85/303/EWG des Rates v 10. 6. 1985 zur Änderung der RL 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 156, 23).

umsatzsteuer auf den Erwerb von Anteilen war daher als unzulässig zu qualifizieren.

taxlex-EC 2009/156

C-247/08, *Gaz de France*

Grundfreiheiten und von der Mutter-Tochter-RL erfasste Gesellschaftsformen

Die Rs *Gaz de France* hinterfragt, inwieweit eine bis 2005 nicht von der Mutter-Tochter-RL²⁹⁾ erfasste französische Gesellschaftsform („*société par actions simplifiée*“ [SAS]) dennoch als „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ iS dieser RL angesehen werden kann und, sofern dies zu verneinen ist, ob die RL insofern der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht. In Übereinstimmung mit den Schlussanträgen von GA Mazák³⁰⁾ verneint der EuGH in seinem Urteil v 1. 10. 2009³¹⁾ beides:

1. Art 2 lit a der RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist in Verbindung mit lit f ihres Anhangs dahin auszulegen, dass eine französische Gesellschaft in der Rechtsform einer „*société par actions simplifiée*“ nicht als „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ iS der Richtlinie angesehen werden kann, bevor diese durch die RL 2003/123/EG des Rates v 22. 12. 2003 geändert wurde.

2. Die Prüfung der zweiten Frage hat nichts ergeben, was die Gültigkeit von Art 2 lit a der RL 90/435 iVm lit f ihres Anhangs und mit Art 5 Abs 1 dieser RL beeinträchtigen könnte.

Anmerkung: Der EuGH vertritt die Auffassung, dass die in Anhang zu Art 2 Mutter-Tochter-RL aufgelisteten und somit begünstigten Gesellschaftsformen keiner Erweiterung zugänglich sind, sofern die einzelnen Mitgliedstaaten im Rahmen dieser Auflistung nicht explizit auf ähnliche Gesellschaftsformen des nationalen Rechts verwiesen haben. Diese Möglichkeit haben jedoch nur einige wenige Mitgliedstaaten, wie bspw Portugal oder das Vereinigte Königreich, genutzt.³²⁾ Eine andere Auslegung der Mutter-Tochter-RL würde dem Prinzip der Rechtssicherheit widersprechen.³³⁾

taxlex-EC 2009/157

C-153/08, *Kommission/Spanien*

Diskriminierende Besteuerung von Glücksspielgewinnen

Die Kommission geht gegen Spanien vor, da Glücksspielgewinne aus bestimmten, von spanischen öffentlichen und karitativen Einrichtungen veranstalteten Lotterien steuerfrei gestellt werden. Dieselben Gewinne aus von anderen spanischen Einrichtungen und allen ausländischen Einrichtungen veranstalteten Lotterien unterliegen hingegen der Steuerpflicht. Der EuGH hatte in der Vergangenheit einen ähnlichen Sachverhalt bereits in der Rs *Lindman*³⁴⁾ zur unterschiedlichen Besteuerung von finnischen und nicht-finnischen Glücksspielgewinnen zu beurteilen. Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich aber darin, dass sich die Ungleichbehandlung der ausländischen Veranstalter nicht so eindeutig und offenkundig wie in der Rs *Lindman* darstellt, da auch anderen spani-

schen Einrichtungen die Steuerfreiheit versagt wird. Der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung bemisst sich somit nicht unmittelbar anhand einer einzigen objektiven Voraussetzung, nämlich des Ursprungs der Dienstleistung. Der EuGH stellt jedoch auch in der vorliegenden Rs die Verletzung der Dienstleistungsfreiheit hinsichtlich jener Lotteriegewinne, welche aus anderen Mitgliedstaaten stammen, fest, die mit jenen aus spanischen Quellen begünstigt besteuerten vergleichbar sind:³⁵⁾

1. Das Königreich Spanien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art 49 EG und Art 36 des Abkommens über den EWR v 2. 5. 1992 verstoßen, dass es eine steuerliche Regelung beibehalten hat, nach der die Gewinne aus der Teilnahme an Lotterien, Spielen und Wetten, die im Königreich Spanien von einigen öffentlichen Einrichtungen und in Spanien ansässigen gemeinnützigen Einrichtungen, die sozial oder karitativ tätig sind, veranstaltet werden, steuerbefreit sind, ohne dass Gewinnen aus Lotterien, Spielen und Wetten, die von Einrichtungen veranstaltet werden, die in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig sind und die gleichartige Tätigkeiten ausüben, ebenfalls eine solche Befreiung gewährt würde.

2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Anmerkung: In diesem Zusammenhang sei nur kurz auf das Erkenntnis in der Rs *Persche*³⁶⁾ verwiesen. Demnach ist es einem Mitgliedstaat aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unbenommen, bestimmte Steuervergünstigungen Einrichtungen vorzubehalten, die gewisse Ziele des Gemeinwohls verfolgen. Diese Aussage ist jedoch dahingehend einzuschränken, dass diese Förderung ebenso in nichtdiskriminierender Weise zu realisieren ist. Vergleichbare ausländische karitative Gesellschaften dürfen daher nicht ungünstiger behandelt werden als inländische. In der vorliegenden Rs wurden bestimmte karitative Anbieter von Glücksspielen insofern in ihrer Dienstleistungsfreiheit eingeschränkt, als deren potenzielle Kunden aus Spanien in ihrem Wohnsitzstaat ungünstiger besteuert wurden, als wenn diese das Angebot von vergleichbaren lokalen Glücksspielgesellschaften angenommen hätten. Die von Spanien diesbezüglich vorgebrachten Rechtfertigungsgründe der Verhütung von Geldwäsche, der Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder des Verbraucherschutzes wurden vom EuGH als zu pauschal und somit unverhältnismäßig abgetan.³⁷⁾

29) RL 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

30) Schlussanträge GA Mazák 25. 6. 2009, C-247/08, *Gaz de France – Berliner Investissement SA*.

31) EuGH 1. 10. 2009, C-247/08, *Gaz de France – Berliner Investissement SA*.

32) Rz 31 f des Urteils.

33) Rz 38 des Urteils.

34) EuGH 13. 11. 2003, C-42/02, *Lindman*, Slg 2003, I-13519.

35) EuGH 6. 10. 2009, C-153/08, *Kommission/Spanien*; vgl auch Schlussanträge GA Mengozzi 16. 7. 2009, C-153/08, *Kommission/Spanien*.

36) EuGH 27. 1. 2009, C-318/07, *Persche*.

37) Rz 39 des Urteils.

taxlex-EC 2009/158

C-562/07, Kommission/Spanien**Diskriminierende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen**

In der vorliegenden Rs macht die Kommission geltend, dass Spanien insofern gegen die Kapitalverkehrsfreiheit³⁸⁾ verstößt, als Spanien auf bestimmte Veräußerungsgewinne von beschränkt Steuerpflichtigen einen pauschalen Steuersatz von 35% erhebt, während ansässige Steuerpflichtige vor Ablauf einer einjährigen Mindesthaltedauer einem progressiven Tarif zwischen 15% und 45% und nach Ablauf dieser Mindesthaltedauer einem Pauschalsteuersatz von 15% unterliegen. Der EuGH³⁹⁾ stellt fest, dass

[d]as Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art 56 EG und Art 40 des Abkommens über den EWR v 2. 5. 1992 verstoßen [hat], dass es von Gebietsansässigen in Spanien erzielte Gewinne bis zum 31. 12. 2006 anders behandelt hat als die von Gebietsfremden dort erzielten Gewinne.

Anmerkung: Diese Rs führt die Rsp des EuGH in der Rs *Hollmann*⁴⁰⁾ weiter. In dieser Rs ging der EuGH von einem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht aus, wenn die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Immobiliengeschäften, der Gebietsansässige unterworfen sind, immer vorteilhafter ausgestaltet ist als jene von Nichtgebietsansässigen.⁴¹⁾ Aufgrund der Ausgestaltung der nationalen Rechtsordnung musste sich der EuGH jedoch in dieser Rs nicht mit der Frage auseinandersetzen, wie zu entscheiden wäre, wenn die Besteuerung von Gebietsansässigen nicht in allen Fallkonstellationen vorteilhafter ist als jene von Nichtgebietsansässigen. Hingegen unterliegen in der Rs *Kommission/Spanien* Nichtgebietsansässige dann einer niedrigeren Besteuerung, wenn ansässige Steuerpflichtige die Veräußerungsgewinne vor Ablauf der einjährigen Mindesthaltedauer realisieren und der progressive Grenzsteuersatz 35% überschreitet. Diesem Kriterium hat der EuGH jedoch keine Relevanz beigemessen, sondern hat dessen ungeachtet die Gemeinschaftswidrigkeit der vorliegenden nationalen Bestimmung festgestellt.

taxlex-EC 2009/159

C-35/08, Busley und Cibrian Fernandez**Nachteile bei Investitionen in Auslandsimmobilien**

Die in Deutschland ansässigen Geschwister *Busley* und *Cibrian Fernandez* haben eine in Spanien belegene Immobilie geerbt. Aufgrund der Auslandsbelegenheit wurden ihnen eine degressive Abschreibung⁴²⁾ sowie ein Verlustausgleich im Verlustentstehungsjahr⁴³⁾ verweigert. In seinem Urteil v 15. 10. 2009⁴⁴⁾ kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass

Art 56 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über die Einkommensteuer [entgegensteht], wonach das Recht gebietsansässiger und unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen, Verluste aus Vermietung und Verpachtung einer Immobilie im Verlustentstehungsjahr von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen und bei der Ermittlung der Einkünfte aus einer Immobilie eine degressive Abschreibung anzusetzen, von der

Voraussetzung abhängt, dass die Immobilie im Gebiet dieses Mitgliedstaats belegen ist.

taxlex-EC 2009/160

C-29/08, AB SKF**Vorsteuerabzug für Leistungen iZm der Veräußerung von Beteiligungen**

Die *SKF* ist an mehreren Gesellschaften beteiligt, an die sie entgeltliche Dienstleistungen im Rahmen der Unternehmensführung, der Verwaltung und des Marketings erbringt. Im Zuge einer Umstrukturierung beabsichtigte *SKF* zwei Beteiligungen (eine 100%ige und eine 26,5%ige Beteiligung, wobei früher auch an letzterer Gesellschaft eine Beteiligung zu 100% bestand) zu veräußern. Zu diesem Zweck wollte *SKF* verschiedene Dienstleistungen iZm der Bewertung der Anteile, der Unterstützung bei Verhandlungen und der anwaltlichen Beratung bei der Abfassung der Verträge in Anspruch nehmen.

Um sicherzugehen, dass sie für diese Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen kann, suchte *SKF* beim Ausschuss für Steuerrecht (*Skatterättsnämnd*) um einen Vorbescheid an. Der Ausschuss vertrat die Auffassung, dass die Mehrwertsteuer für die Ausgaben im Zuge der Veräußerung der Beteiligungen abzugsfähig sei, weil die von *SKF* an diese Gesellschaften erbrachten Dienstleistungen eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellten und die Mehrwertsteuer auf Ausgaben anlässlich des Erwerbs dieser Gesellschaften ebenfalls abzugsfähig war. In gleicher Weise müsse die MwSt für ihre Ausgaben bei der Beendigung dieser Tätigkeit abzugsfähig sein, und zwar auch dann, wenn die Veräußerung in mehreren Schritten erfolgt.

In der Folge wurde gegen diesen Bescheid vom *Skatteverket* Klage beim *Regeringsrätt* erhoben und dem Gerichtshof im Wesentlichen die Fragen vorgelegt, ob die Veräußerung von Beteiligungen einen steuerbaren Umsatz darstellt und ob dieser von der Steuerbefreiung des Art 135 Abs 1 lit f RL 2006/112 erfasst ist. Darüber hinaus wurde die Frage gestellt, ob unabhängig davon ein Recht auf Vorsteuerabzug für direkt mit der Veräußerung zusammenhängende Ausgaben bestehen kann und ob es dabei von Bedeutung ist, wenn die Veräußerung der Anteile an einer Tochtergesellschaft in mehreren Schritten vorgenommen wird. In seinem Urteil v 29. 10. 2009⁴⁵⁾ kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. Art 2 Abs 1 und Art 4 Abs 1 und 2 (der 6. MwSt-RL) sowie Art 2 Abs 1 und Art 9 Abs 1 (der RL 2006/112) sind dahin auszulegen, dass eine von einer Muttergesellschaft vorge-

38) Art 56 EG und Art 40 EWR-A.

39) EuGH 6. 10. 2009, C-562/07, *Kommission/Spanien*.40) EuGH 11. 10. 2007, C-443/06, *Erika Waltraud Ilse Hollmann*, Slg 2007, I-8491.41) Vgl Rz 38 des Urteils; s auch *Gurmer/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC 2007/130.

42) § 7 Abs 5 Satz 1 dEStG.

43) § 2 a Abs 1 Nr 6 dEStG idF von 1997–2003.

44) EuGH 15. 10. 2009, C-35/08, *Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian Fernandez*.45) EuGH 29. 10. 2009, C-29/08, *AB SKF*.

nommene Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100% gehaltenen Tochtergesellschaft sowie der verbleibenden Beteiligung der Muttergesellschaft an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100% beteiligt war, denen die Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, eine in den Anwendungsbereich der genannten Richtlinien fallende wirtschaftliche Tätigkeit ist. Soweit jedoch die Aktienveräußerung der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens eines Unternehmens iSv Art 5 Abs 8 (der 6. MwSt-RL) oder von Art 19 Abs 1 (der RL 2006/112) gleichgestellt werden kann und sofern der betroffene Mitgliedstaat sich für die in diesen Bestimmungen vorgesehene Befugnis entschieden hat, stellt dieser Umsatz keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar.

2. Eine Aktienveräußerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende ist von der Mehrwertsteuer gem Art 13 Teil B lit d Nr 5 (der 6. MwSt-RL) und Art 135 Abs 1 lit f (der RL 2006/112) zu befreien.

3. Das Recht auf den Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die für Zwecke einer Aktienveräußerung erbracht wurden, besteht gem Art 17 Abs 1 und 2 (der 6. MwSt-RL) sowie gem Art 168 (der RL 2006/112), wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, unter Berücksichtigung aller Umstände, unter denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze getätigt wurden, festzustellen, ob die getätigten Ausgaben Eingang in den Preis der verkauften Aktien finden können oder allein zu den Kostenelementen der auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen entfallenden Umsätze gehören.

4. Der Umstand, dass die Aktienveräußerung sich in mehreren Schritten vollzieht, wirkt sich auf die Beantwortung der vorstehenden Fragen nicht aus.

Anmerkung: Der Gerichtshof stellt zunächst fest, dass die Umstrukturierung eines Konzerns mittels Veräußerung sämtlicher Aktien als ein Vorgang betrachtet werden kann, der der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient. Dieser Vorgang, der über den bloßen Verkauf von Wertpapieren hinausgeht, stellt eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit eines Steuerpflichtigen dar und fällt somit in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Diese Ansicht steht laut EuGH in Einklang mit den Grundsätzen der Gleichbehandlung und der Steuerneutralität, denn die Wertungen, die für die Bejahung des wirtschaftlichen Charakters des Erwerbs von Beteiligungen zugrunde gelegt werden, sollen auch auf die Fälle der Veräußerung von Beteiligungen, die durch diese Eingriffe beendet werden, erstreckt werden.⁴⁶⁾ Ob es sich bei der Natur des fraglichen Umsatzes um eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens handelt, der von den Mitgliedstaaten als nicht steuerbarer Vorgang angesehen werden kann, konnte der Gerichtshof anhand der Akten allerdings nicht feststellen.

Umsätze, die sich auf Aktien und andere Wertpapiere beziehen, die auf dem Wertpapiermarkt bewirkt werden und die die rechtliche und finanzielle Lage zwischen den Parteien ändern, sind von Art 13 Teil B lit d Nr 5 der 6. MwSt-RL (= Art 135 Abs 1 lit f RL 2006/112) umfasst. Folglich ist auch die gegenständliche Aktienveräußerung von der Mehrwertsteuer zu befreien.⁴⁷⁾

Der EuGH stellt zudem klar, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug anhand der Ausgangs-

umsätze zu bestimmen ist, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen. Die von der Mehrwertsteuer befreite Aktienveräußerung eröffnet grundsätzlich kein Recht auf Vorsteuerabzug, da ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den bezogenen Eingangsdienstleistungen und der befreiten Ausgangsveräußerung von Aktien gegeben sein wird. Fehlt es allerdings an diesem Zusammenhang und gehen die Kosten der Eingangsumsätze nicht unmittelbar in die Preise für die Aktienveräußerung, sondern allgemein in die Preise der Produkte von SKF ein, dann müsste jedoch die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer auf die Eingangsumsätze zugelassen werden.⁴⁸⁾ Dies hat wiederum das vorliegende Gericht zu beurteilen.

Da der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht notwendigerweise eine einzige Handlung meint, sondern auch mehrere aufeinander folgende Handlungen umfassen kann, ändert sich die Beantwortung der Fragen nicht deshalb, weil die Veräußerung in mehreren Schritten abläuft.

taxlex-EC 2009/161

C-174/08, NCC Construction Danmark **Auslegung des Begriffs „Hilfsumsätze“** **in Art 19 Abs 2 der 6. MwSt-RL**

Die *NCC Construction Danmark A/S* (im Folgenden: *NCC*) ist ein im Bausektor tätiges Unternehmen, welches Bauwerke für fremde und für eigene Rechnung errichtet. Soweit *NCC* Bauwerke auf eigene Rechnung errichtet hat, wurden sie in Folge (steuerfrei) verkauft. Entsprechend den nationalen MwSt-Vorschriften entrichtet *NCC* für Bauwerke, die sie auf eigene Rechnung erstellt, eine Baumehrwertsteuer nach Maßgabe des Baufortschritts, wie wenn das Bauwerk für fremde Rechnung errichtet werden würde. Der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen va die Kosten für das Baupersonal, Materialkosten sowie die Kosten für die Projektplanung und Bodenarbeiten. Außerdem wird auch auf den für entsprechende Bauwerke üblichen Gewinn MwSt erhoben. Der anschließende Verkauf ist dann steuerfrei.

Die nationalen Steuerbehörden gewährten dem Bauunternehmen während mehrerer Jahre ein unbegrenztes Recht zum Abzug von Kosten, die sowohl der eigentlichen Bautätigkeit als auch dem Verkauf der Immobilien, die sie für eigene Rechnung errichtet hatte, zuzurechnen waren. Zum 1. 4. 2002 beschlossen die Behörden, dass für Gemeinkosten nur noch ein teilweiser Vorsteuerabzug möglich sei, da der Umsatz aus dem Verkauf von Immobilien künftig als sich auf eine mehrwertsteuerbefreite Tätigkeit beziehend anzusehen sei. *NCC* wandte dagegen ein, dass es sich bei den Verkäufen von für eigene Rechnung errichteten Gebäuden um reine Hilfsumsätze iSd Art 19 Abs 2 Satz 2 der 6. MwSt-RL (= Art 174 Abs 2 lit b RL 2006/112) handelt, weshalb der Umsatz aus dem Verkauf von Immobilien bei der Berechnung

⁴⁶⁾ Rz 34 des Urteils.

⁴⁷⁾ Rz 48 ff des Urteils.

⁴⁸⁾ Rz 62 des Urteils.

des Pro-Rata-Satzes des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt zu bleiben hat.

Dem Gericht wurden in der Folge im Wesentlichen die Fragen vorgelegt, ob der in Art 19 Abs 2 Satz 2 der 6. MwSt-RL (= Art 174 Abs 2 lit b RL 2006/112) angeführte Begriff „Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücksgeschäfte“ die im gegenständlichen Fall vorliegende Tätigkeit der Errichtung von Gebäuden für eigene Rechnung und der anschließende Weiterverkauf umfasst, und ob es zur Beantwortung dieser Frage von Bedeutung ist, in welchem Umfang für die Verkaufstätigkeit steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen verwendet wurden. Weiters wurde die Frage gestellt, ob es dem Neutralitätsgrundsatz entspricht, dass für die Errichtung der betroffenen Gebäude von den intern verrechneten Leistungen nur ein anteiliger Vorsteuerabzug für die Gemeinkosten des Unternehmens zusteht, da die Weiterveräußerung steuerfrei ist. In seinem Urteil v. 29. 10. 2009⁴⁹⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. Art 19 Abs 2 Satz 2 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass im Fall eines Bauunternehmens der von diesem für eigene Rechnung durchgeführte Verkauf von Immobilien nicht als „Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücksgeschäfte“ eingestuft werden kann, da diese Tätigkeit die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit dieses Unternehmens darstellt. Daher braucht nicht konkret beurteilt zu werden, in welchem Umfang diese Verkaufstätigkeit für sich betrachtet eine Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist.

2. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht dem nicht entgegen, dass ein Bauunternehmen, das Mehrwertsteuer auf die Bauleistungen entrichtet, die es für eigene Rechnung durchführt (Lieferungen an sich selbst), die Vorsteuer für die durch die Erbringung dieser Dienstleistungen entstandenen Gemeinkosten nicht abziehen kann, wenn der Umsatz aus dem Verkauf der auf diese Weise erstellten Bauwerke von der Mehrwertsteuer befreit ist.

Anmerkung: Der EuGH stellt zunächst klar, dass die Tätigkeit des Verkaufs von Immobilien, die ein Bauunternehmen für eigene Rechnung errichtet hat, nicht als Hilfsumsatz im Bereich ihrer steuerbaren gewerblichen Tätigkeit betrachtet werden kann. Der Verkauf beruht nämlich auf derselben Bautätigkeit und stellt eine unmittelbare Erweiterung derselben dar.⁵⁰⁾ Da es sich um die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit handelt, braucht somit laut EuGH gar nicht mehr geprüft werden, in welchem Umfang diese Verkaufstätigkeit für sich betrachtet eine Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist.

Da die dänischen Regelungen, die für die Errichtung der betroffenen Gebäude von den intern verrechneten Leistungen nur einen anteiligen Vorsteuerabzug für die Gemeinkosten des Unternehmens zulassen, dazu dienen, Wettbewerbsverzerrungen in Hinblick auf Bauträger zu vermeiden, die für erbrachte Bauleistungen ebenfalls keine Vorsteuer ab-

ziehen können, wurde, so der EuGH, der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht verletzt.⁵¹⁾

taxlex-EC 2009/162

C-246/08, Kommission/Republik Finnland

Öffentlicher und privater Rechtsbeistand – unterschiedliche Besteuerung zulässig

Die Kommission hat gegen die Republik Finnland Klage beim EuGH wegen der unterschiedlichen Besteuerung von öffentlichem und privatem Rechtsbeistand im Rahmen der Verfahrenshilfe eingebracht. Abhängig von den finanziellen Verhältnissen müssen finnische Bürger die Prozess- und Beratungshilfe gar nicht oder zu bestimmten Prozentsätzen dem finnischen Staat vergüten. Nach Ansicht der Kommission hat die Republik Finnland dadurch gegen die MwSt-RL verstoßen, dass sie Leistungen von privaten Anwälten im Rahmen der Rechtshilfe immer der Mehrwertsteuer unterwirft, während der von öffentlichen Bediensteten geleistete Rechtsbeistand unabhängig davon, ob dieser kostenfrei oder gegen eine teilweise Vergütung gewährt wird, steuerfrei ist. Der EuGH wies in seinem Urteil v. 29. 10. 2009 die Klage ab.⁵²⁾

Anmerkung: Der EuGH prüft in seinem Urteil ausführlich, ob die öffentlichen Büros die fraglichen Rechtshilfeleistungen gegen Zahlung eines Entgelts erbringen. Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Im gegenständlichen Fall erhalten die Rechtshilfebüros zwar eine Gegenleistung, allerdings stellt dies nur eine Teilvergütung dar, die zudem nicht auf Grundlage eines Honorars berechnet wird, sondern nur von den Einkünften und dem Vermögen des Empfängers der Beratung abhängt. Der EuGH kommt somit zu dem Schluss, dass der geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung nicht gegeben ist, wodurch es sich bei der fraglichen Leistung um keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwSt-RL handelt.⁵³⁾ Eine Vertragsverletzung durch die Nichtbesteuerung, wie von der Kommission angenommen, konnte der EuGH folglich aufgrund des Nichtvorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht erkennen.

taxlex-EC 2009/163

C-242/08, Swiss Re

Übertragung von Versicherungsverträgen ist kein Versicherungsumsatz

Die *Swiss Re Germany Holding GmbH* (im Folgenden: *Swiss Re*) mit Sitz in Deutschland übertrug auf die in der Schweiz ansässige Gesellschaft *S* insgesamt 195 Rückversicherungsverträge. Bei der Berechnung des von der Gesellschaft *S* an die *Swiss Re* zu bezahlenden Betrags für die Übertragung wurde für 18 Verträge ein negativer Wert angesetzt, der bei der Bestimmung

51) Rz 46 des Urteils.

52) EuGH 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Republik Finnland*.

53) Rz 51 des Urteils.

49) EuGH 29. 10. 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark*.

50) Rz 33 des Urteils.

des Endpreises vom Gesamtwert der übrigen 177 Verträge abgezogen wurde.

Da unklar war, ob es sich bei der Übertragung von Rückversicherungsverträgen um eine Lieferung oder eine sonstige Leistung handelt, die steuerpflichtig oder steuerbefreit ist, wurden dem Gerichtshof diesbezüglich mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt. Zudem wurde gefragt, ob sich die Antwort auf diese Fragen ändert, wenn nicht der Erwerber, sondern der bisherige Versicherer ein Entgelt für die Übertragung entrichtet. In seinem Urteil v 22. 10. 2009⁵⁴⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. *Eine von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft vorgenommene entgeltliche Übertragung eines Bestands von Lebensrückversicherungsverträgen auf ein in einem Drittstaat ansässiges Versicherungsunternehmen, durch die dieses Unternehmen alle Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen mit Zustimmung der Versicherungsnehmer übernommen hat, stellt weder einen unter die Art 9 Abs 2 lit e fünfter GS und Art 13 Teil B lit a (der 6. MwSt-RL) noch einen unter Art 13 Teil B lit d Nr 2 iVm Nr 3 dieser Richtlinie fallenden Umsatz dar.*

2. *Bei einer entgeltlichen Übertragung eines Bestands von 195 Lebensrückversicherungsverträgen wirkt sich der Umstand, dass nicht der Zessionar, sondern der Zedent für die Übernahme von 18 dieser Verträge ein Entgelt – nämlich durch Ansetzung eines negativen Wertes – entrichtet, auf die Beantwortung der ersten Frage nicht aus.*

3. *Art 13 Teil B lit c (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er auf eine entgeltliche Übertragung eines Bestands von Lebensrückversicherungsverträgen wie die im Ausgangsverfahren fragliche nicht anwendbar ist.*

Anmerkung: Der EuGH stellt zunächst klar, dass Lebensrückversicherungsverträge nicht als körperliche Gegenstände angesehen werden können und demgemäß auch Art 136 MwSt-RL, der eine Doppelbesteuerung bei Lieferungen verhindern soll, nicht zur Anwendung gelangen kann.

Die Übertragung von Rückversicherungsverträgen stellt vielmehr eine sonstige Leistung dar, welche jedoch nicht als steuerbefreiter Versicherungsumsatz qualifiziert werden kann, da diesbezüglich die Vertragsbeziehung zwischen dem Erbringer der Versicherungsdienstleistung und der Person, deren Risiken von der Versicherung gedeckt werden, fehlt. Zudem stellt der EuGH fest, dass die Übertragung der Verträge genauso wenig einem steuerbefreiten Rückversicherungsumsatz entspricht, da das Wesen eines Rückversicherungsumsatzes darin besteht, gegen Zahlung einer Prämie die Verbindlichkeiten zu übernehmen, die sich für einen anderen Versicherer aus den Verpflichtungen ergeben, die er aufgrund von Versicherungsverträgen gegenüber den bei ihm Versicherten eingegangen ist. Im gegenständlichen Fall wurde jedoch mit Übernahme der Verträge auch die Rechtsbeziehung zwischen der Zedentin und den Rückversicherten beendet.

Die kumulative Anwendung zweier Befreiungsbestimmungen (Art 135 Abs 1 lit c und d RL 2006/112) wird vom EuGH – wie bereits zuvor von GA Mengozzi⁵⁵⁾ – ebenso ausgeschlossen wie die isolierte Betrachtung der Übertragung der 18 Verträge mit negativem Wert, da dies zu einer künstlichen Aufspaltung eines einheitlichen Umsatzes führt.⁵⁶⁾ Demnach stellt die Übertragung von Rückversicherungsver-

trägen wie im gegenständlichen Fall eine steuerpflichtige sonstige Leistung dar.

taxlex-EC 2009/164

C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten

Öffentlichkeitsarbeit von Parteien ist keine Werbetätigkeit iSd Mehrwertsteuerrechts

In der Rs *SPÖ Landesorganisation Kärnten* geht es um folgenden Sachverhalt: Die SPÖ Landesorganisation Kärnten (im Folgenden: SPÖ) organisierte zwischen 1998 und 2004 für ihre Unterorganisationen iZm Wahlen in Österreich verschiedene Aktivitäten im Bereich Werbung und Öffentlichkeitsarbeit. Sie kaufte etwa Werbematerial ein und verrechnete diese Kosten an die Bezirks- und Ortsorganisationen weiter. Zudem wurde alljährlich von der SPÖ ein Parteiball organisiert. Diese Tätigkeiten wurden als „Außenwerbung“ bezeichnet und die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen. Da fraglich war, ob die Tätigkeiten der SPÖ überhaupt als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können, legte der UFS Klagenfurt dem EuGH diesbezüglich acht Fragen zur Vorabentscheidung vor. In seinem Urteil v 6. 10. 2009⁵⁷⁾ kommt der Gerichtshof zu folgendem Ergebnis:

Art 4 Abs 1 und 2 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass Tätigkeiten der Außenwerbung der Unterorganisation einer politischen Partei eines Mitgliedstaats nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind.

Anmerkung: Der Gerichtshof stellt in seinem Urteil klar, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit auf einen weiten Bereich erstreckt. Tätigkeiten, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sollen von diesem objektiv festgelegten Begriff umfasst sein.⁵⁸⁾ Mit der Werbetätigkeit entfaltet die Unterorganisation zwar eine nach außen gerichtete Tätigkeit, die der Verwirklichung ihrer politischen Ziele dient, sie nimmt aber bei der Ausübung dieser Tätigkeit nicht an einem Markt teil. Maßnahmen zur politischen Willensbildung stellen somit keine „wirtschaftliche Tätigkeit“ iS des europäischen Mehrwertsteuersystems dar.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2009/165

C-440/08, Gielen

Relevanz einer Optionsmöglichkeit zur nichtdiskriminierenden Besteuerung

GA *Ruiz-Jarabo Colomer* hat in der vorliegenden Rs zu beurteilen, ob eine niederländische Rechtsnorm gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, obwohl der Steuerpflichtige die Möglichkeit gehabt hätte,

54) EuGH 22. 10. 2009, C-242/08, *Swiss Re*.

55) Schlussanträge GA Mengozzi 13. 5. 2009, C-242/08, *Swiss Re*.

56) Rz 52 des Urteils.

57) EuGH 6. 10. 2009, C-276/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*.

58) Rz 17 des Urteils.

auf eine nichtdiskriminierende Besteuerungsalternative zu optieren. Kurz gesagt wird eine rechtswidrige Diskriminierung rechtmäßig, wenn das Opfer sich frei für sie entschieden hat. Der GA geht in seinen Schlussanträgen⁵⁹⁾ jedoch davon aus, dass diese Optionsmöglichkeit die Diskriminierung nicht neutralisiert.

Art 43 EG ist dahin auszulegen, dass er der Anwendung einer nationalen Vorschrift, die zu einer Ungleichbehandlung gebietsfremder Selbständiger führt, auch dann entgegensteht, wenn der ausländische Steuerpflichtige die Möglichkeit hatte, die Behandlung als gebietsansässiger Selbständiger zu wählen, von der er keinen Gebrauch gemacht hat.

Anmerkung: Falls der EuGH die Diskriminierung aufgrund der Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen zur Gleichbehandlung mit einem Gebietsansässigen grundsätzlich anerkennt, prüft der GA auch, ob es hierdurch tatsächlich zu einer Gleichstellung zwischen beiden Personengruppen kommt.⁶⁰⁾ Va betont der GA die erhöhten Kosten für die Verwaltungsvertretung eines Gebietsfremden, der wie ein Gebietsansässiger besteuert werden möchte, vor einer ausländischen Steuerbehörde. Es wäre bspw die Buchführung an zwei nationale Rechtsordnungen anzupassen und in zwei Sprachen zu führen. Ebenso bezweifelt er, dass aufgrund der territorialen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen beiden betroffenen Staaten tatsächlich im Quellenstaat eine identische Steuerlast anfällt. Der Steuerpflichtige erlangt nach Ansicht des GA daher trotz seiner Optionsmöglichkeit keine Gleichbehandlung mit einem Gebietsansässigen.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGS- VERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2009/166

C-284/09, *Kommission/Deutschland*

Diskriminierende Dividendenquellensteuer

Entsprechend ihrer Ankündigung⁶¹⁾ hat die Kommission Klage gegen Deutschland eingereicht,⁶²⁾ in der sie die Feststellung beantragt,

dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 56 EG, für den Fall, dass die in der [Mutter-Tochter-RL] vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, und – soweit die Republik Island und das Königreich Norwegen betroffen sind – aus Art 40 des Abkommens über den EWR verstoßen hat, dass sie Dividenden, die an eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder dem Europäischen Wirtschaftsraum ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterwirft als Dividenden, die an eine Gesellschaft mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland ausgeschüttet werden.

Anmerkung: Die Kommission bewegt sich mit ihrer Klage gegen Deutschland im Grunde auf gesichertem Boden, hat doch der EuGH bereits mehrfach entschieden, dass eine definitive Besteuerung nur auf Hinausdividenden den Grundfreiheiten widerspricht.⁶³⁾ Strittig sind jedoch nach wie vor mehrere Kernfragen, deren Klärung das vorliegende Verfahren bringen könnte:

■ Denn einerseits ergibt sich aus der Rsp des EuGH, dass eine Entlastung (Rückerstattung)

prinzipiell diskriminierender Quellensteuer nicht schrankenlos erfolgen muss: Entgegen der *Fokus-Bank*-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs⁶⁴⁾ ist nämlich nach der jüngeren Rsp des EuGH in den Rs *Denkavit Internationaal*⁶⁵⁾ und *Amurta*⁶⁶⁾ eine Ungleichbehandlung dann zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer und damit eine „Neutralisierung“ der Diskriminierung erfolgt.⁶⁷⁾ Unklar ist jedoch, ob diese „Neutralisierung“ nur dann eintritt, wenn es im Ansässigkeitsstaat zu einer Vollenrechnung (samt allfälliger Erstattung) kommt, oder ob auch eine „normale“ Anrechnung (bis zur Grenze des Höchstbetrags) genügen würde, zumindest eine partielle „Neutralisierung“ herbeizuführen.⁶⁸⁾ Die Kommission scheint sich in der Begründung ihrer Klage gegen den Gedanken der „Teilneutralisierung“ zu wenden, indem sie ausführt, dass die abkommensrechtliche Anrechnung in den deutschen Abkommen beschränkt sei; „eine Erstattung eines möglichen Guthabens aus der Differenz zwischen der Steuerlast im betroffenen Mitgliedstaat und der deutschen Quellensteuer sei in diesen Abkommen nicht vorgesehen und somit ausgeschlossen“, weshalb die vom EuGH angedachte „Neutralisierung“ in „den von Deutschland mit den anderen Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen nicht der Fall“ sei. Auch GA *Kokott* präferiert diese Sichtweise.⁶⁹⁾ Demgegenüber hat sich der BFH unlängst – trotz des schon anhängigen und nunmehr in der vorliegenden Klage resultierenden Vertragsverletzungsverfahrens – gegen ein solches Verständnis gewandt und ohne Vorlage an den EuGH judiziert, dass eine Quellensteuerrücker-

59) Schlussanträge GA *Ruiz-Jarabo Colomer* 27. 10. 2009, C-440/08, F. *Gielen*.

60) Rz 55 ff der Schlussanträge.

61) Siehe die Pressemitteilungen „Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Deutschland vor dem Europäischen Gerichtshof wegen steuerlicher Diskriminierung von Auslandsdividendenzahlungen“, IP/09/435 (19. 3. 2009), und vorgehend „Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein“, IP/07/1152 (23. 7. 2007).

62) ABI C 2009/256, 8 (24. 10. 2009).

63) Siehe zB EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949; EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569.

64) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank*, EFTA Court Report 2004, 11; für eine krit. Analyse aus österreichischer Sicht s *Kofler*, EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von „Auswärtsausschüttungen“ unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff), und *Kofler*, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus-Bank-Urteil, ÖStZ 2005/375, 169 (169 ff).

65) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949, Rz 45 ff.

66) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569, Rz 79 ff.

67) Vgl dazu und zu EWR-Situationen *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (54 ff mwN); *Marschner/Jakom*? (2009) § 94 a Rz 5 f.

68) Siehe zu dieser Diskussion zB *Lang*, Verbietet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern? IStR 2009, 539 (543 f).

69) Schlussanträge GA *Kokott* 16. 7. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien*, Rz 48 ff.

stattung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht selbst dann nicht notwendig sei, wenn es im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers abkommenskonform zu keiner Entlastung kommt.⁷⁰⁾

- Andererseits ist ungeklärt, wie sich die vom EuGH für den Binnenmarkt gefundenen Grundsätze im Verhältnis zu EWR-Staaten auswirken, ob es also etwa auf der Rechtfertigungsebene zulässig ist, auf das Existieren einer Amtshilfemöglichkeit abzustellen. In diesem Punkt scheint der EuGH zuletzt zuzugestehen, dass eine Quellensteuerbefreiung vom Nachweis, dass die Auslandsgesellschaften die im nationalen „Recht festgelegten Voraussetzungen tatsächlich erfüllen“, abhängig gemacht werden könne und die nationalen Steuerbehörden die Erfüllung dieser Voraussetzungen „tatsächlich nachprüfen können müssen“.⁷¹⁾ Auch insofern wird das vorliegende Verfahren hoffentlich weitere Klärung bringen, hat doch die Kommission auch einen Verstoß gegen das EWR-Abkommen moniert und in ihrer Begründung der Klage darauf hingewiesen, „dass Deutschland im Laufe des Vorverfahrens keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses vorgebracht habe, der das bestandene Steuersystem rechtfertigen könnte.“

Das Verfahren gegen Deutschland wird aber auch Bedeutung für das österreichische Recht haben. So bestanden nämlich bis zum BBG 2009⁷²⁾ auch in Österreich erhebliche gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die definitive – allenfalls abkommensrechtlich reduzierte – KESt-Belastung von Dividenden einer österreichischen Tochtergesellschaft an ihre EU- oder EWR-Muttergesellschaft außerhalb der durch § 94 a EStG erfassten Situationen, zumal im Inlandsfall die KESt auf Ebene der Muttergesellschaft angerechnet oder erstattet wird. Diese Rechtslage war nicht nur im Schrifttum auf Kritik gestoßen,⁷³⁾ sondern wurde auch von der Kommission beanstandet.⁷⁴⁾ Angesichts des auch im Inlandsfalle bei unter 25%igen Beteiligungen vorzunehmenden KESt-Abzugs (§ 94 Z 2 EStG) richten sich die Bedenken freilich weniger gegen das Erhebungsverfahren in Form des KESt-Abzugs, sondern gegen die nachfolgende Nichtentlastung.⁷⁵⁾ Mit dem BBG 2009 hat der Gesetzgeber allerdings auf diese gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen durch die Einfügung eines § 21 Abs 1 Z 1 a KStG reagiert und für EU-Gesellschaften und EWR-Gesellschaften (bei umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)⁷⁶⁾, unabhängig von materiellen Voraussetzungen (Beteiligungshöhe, Beteiligungsdauer, Unmittelbarkeit) eine antragsgebundene Rückzahlungsmöglichkeit für die Kapitalertragsteuer nach § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG (Dividenden etc) vorgesehen, „soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann“; diese Nichtanrechenbarkeit ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Von Bedeutung ist das vorliegende Verfahren gegen Deutschland also insb in drei Punkten:

- Erstens sollte durch die Änderung im BBG 2009 entsprechend den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen somit „eine Rückzahlungsmöglichkeit für jene Teile der Kapitalertragsteuer, die im Ausland nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkom-

mens angerechnet werden können, geschaffen werden“.⁷⁷⁾ Ob diese Lösung is einer „Teilneutralisierungstheorie“ den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entspricht, wird sich im vorliegenden Verfahren gegen Deutschland weiter herauskristalisieren.

- Zweitens ist § 21 Abs 1 Z 1 a KStG mangels besonderer Inkrafttretens-Bestimmung am 18. 6. 2009 in Kraft getreten. Bestätigt der EuGH im Verfahren gegen Deutschland die bestehenden Bedenken gegen das frühere Recht, steht für vor dem 18. 6. 2009 einbehaltene Quellensteuern bei Ausschüttungen an EU-Gesellschaften diesen gemeinschaftsrechtlich und unabhängig von der Geltung der BeitreibungsRL⁷⁸⁾ wohl is der bereits bisher hA unstrittig die Möglichkeit offen, eine im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht erhobene Quellensteuer auf Grundlage des § 240 Abs 3 BAO zurückzufordern, sofern die Steuer im Ansässigkeitsstaat nicht auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens (zur Gänze?) angerechnet werden konnte oder kann.⁷⁹⁾ Derartige Rückerstattungsanträge wären sodann nach der Verwaltungspraxis beim FA Bruck-Eisenstadt-Oberwart zu stellen.⁸⁰⁾
- Drittens wird das vorliegende Verfahren auch weitere Klärung im Hinblick auf den EWR bringen. Unklar ist nämlich ua, wie im Hinblick auf die von § 21 Abs 1 Z 1 a KStG nicht erfassten Ge-

70) BFH 22. 4. 2009, I R 53/07 IStR 2009, 551 m krit Anm Schön; zum Urteil krit zB auch von Brockel/Hackemann, BFH zur Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, IWB 18/2009 Fach 3 a Grp 1, 1127 ff.

71) EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rz 47 f.

72) BGBl I 2009/52.

73) Siehe zB mwN Haslinger, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (175 ff); Biebl, EuGH in der Rs. *Amurta*: Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuer auf Outbound-Dividenden, SWI 2008, 29 (29 ff); Kofler/Tumpel, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f).

74) Siehe die Pressemitteilung IP/07/1152 und dazu die Mitteilung in ÖStZ 2007/737, 369; vgl auch Pkt 5 des Protokolls Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006 ARD 5745/12/2007.

75) Ausf Biebl, EuGH-Entscheidung *Denkavit* und ihre Folgen für die österreichische Quellenbesteuerung, SWI 2007, 65 (72); Kofler/Tumpel, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f).

76) Dh derzeit Norwegen nach dem DBA BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181. Solcherart läuft aber die Neureglung im Hinblick auf EWR-Staaten derzeit im Grunde ins Leere, zumal im Verhältnis zu Norwegen ohnehin eine Quellensteuerbefreiung für Ausschüttungen an eine nutzungsberechtigte Gesellschaft isd Art 10 Abs 2 DBA Norwegen besteht.

77) ErläutRV 113 BlgNR 24. GP 71; s umfassend zur Neuregelung bereits W. Loukota, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (432 ff).

78) Zumindest für EU-Situationen hat eine diskriminierungsfreie Besteuerung von Ausschüttungen wohl auch vor dem Inkrafttreten der BeitreibungsRL mit Wirkung ab Mitte 2002 (RL 76/308/EWG, ABl L 73/18 [19. 3. 1976], idF RL 2001/44/EG, ABl L 175/17 [28. 6. 2001]) zu gelten (s zu den Streitjahren 1987 bis 1989 zB EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949).

79) Vgl zB Haslinger, SWI 2007, 175 (180); Kofler/Tumpel, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f).

80) So EAS 3012 SWI 2009, 8.

sellschaften in EWR-Staaten ohne umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe vorzugehen ist. So schließt die bisherige Verwaltungspraxis⁸¹⁾ die Rückerstattung etwa im Verhältnis zu den EWR-Staaten Liechtenstein und Island aus, zumal diese mangels Geltung der AmtshilfeRL und der BeitreibungsRL bzw vergleichbarer abkommensrechtlicher Instrumente gegenüber Österreich nicht zur Leistung von Amts- und Vollstreckungshilfe bereit sind.⁸²⁾ Wenngleich unklar ist, inwieweit das Abstellen auf eine Vollstreckungshilfe

notwendig und solcherart gemeinschaftsrechtlich zulässig ist,⁸³⁾ scheint der EuGH zuletzt zuzugestehen, dass eine mangelnde Amtshilfe durchaus einen Rechtfertigungsgrund darstellen könnte,⁸⁴⁾ was zumindest für die Zulässigkeit der Amtshilfevoraussetzung in § 21 Abs 1 Z 1 a KStG spricht.⁸⁵⁾

81) ZB EAS 2956 SWI 2008, 204; EAS 2976 SWI 2008, 286.

82) *Loukota*, Ist § 94 a EStG wirklich europarechtswidrig? SWI 2006, 13 (13); auch ein von der ausländischen Steuerverwaltung bestätigtes Formular ZS-QU2 kann nicht als Ersatz für eine Amtshilfe herangezogen werden (EAS 2976 SWI 2008, 286). Zur Kritik an diesem Ausschluss *Biehl/Pfeiffer*, Rechtswidrigkeit der Diskriminierung von Dividenden

gemäß § 94 a EStG in EWR-Staaten, SWI 2006, 307 (307 ff); *Marschner/Jakom²* (2009) § 94 a Rz 6.

83) Siehe auch *Marschner/Stefaner*, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372 (383).

84) EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Rz 47 f.

85) So *Haunold/Tumpel/Widbalm*, EuGH: Erhebung niederländischer Quellensteuer auf Dividenden an irische und norwegische Gesellschaften verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2009, 409 (409 ff).