

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
DEZEMBER 2008

12

477 – 532

Schwerpunkt

Rückblick 2008/Ausblick 2009

Zum Schwerpunkt
Rechtsprechungsübersicht Finanzstrafrecht
und Abgabenverfahren
Highlights aus Gebühren und Verkehrssteuern
Rückblick/Ausblick im Arbeits-
und Sozialversicherungsrecht

Bewertung & Accounting
Finanzmarktkrise: Die Bewertung
von Finanzinstrumenten

Neue Rubrik

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

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

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

EC Tax Update – Dezember 2008

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2008/128

Vertragsverletzungsverfahren

Direkte Steuern

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten eingeleitet oder fortgeführt.¹⁾ Diese Verfahren betreffen

- die spanischen Steuervorschriften, wonach natürliche Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz in Spanien aufgeben, einer Wegzugsbesteuerung unterliegen (Verstoß gegen Art 18, 39 und 43 EG und Art 29 und 31 des EWR-Abkommens – 2. Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG);²⁾
- die estnischen Bestimmungen, wonach Pensionszahlungen an Gebietsfremde stärker besteuert werden als Zahlungen an gebietsansässige Steuerpflichtige (Verstoß gegen Art 39 EG – 2. Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG);³⁾
- die spanischen Vorschriften, wonach Gebietsfremde ihr Bruttoeinkommen zu versteuern haben, Gebietsansässige dagegen nur ihr Nettoeinkommen.

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. *Ines Hofbauer-Steffel*, Steuerberaterin, ist Managerin bei Leitner + Leitner und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; Priv.-Doz. DDr. *Georg Kofler*, LL. M. (NYU), ist Assistenzprofessor im International Tax Program an der New York University School of Law.

- 1) 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 (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Auforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten im Sinne der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheiten an den EuGH zu verweisen).
- 2) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Spanien auf, die restriktiven Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen zu ändern, IP/08/1531 (16. 10. 2008).
- 3) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Estland auf, seine diskriminierende Besteuerung von Pensionszahlungen an Gebietsfremde zu ändern, IP/08/1532 (16. 10. 2008).

kommen (Verstoß gegen Art 39, 49 und 56 EG und die entsprechenden Vorschriften des EWR-Abkommens – 2. Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG).⁴⁾

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2008/129

C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag*

Bewertungsunterschiede und Niederlassungsfreiheit

Die deutsche Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH hält Kommanditbeteiligungen an einer spanischen und einer österreichischen Personengesellschaft, die mit einer deutschen Personengesellschaft vergleichbar sind. Für die Bemessung der auf Ebene der Muttergesellschaft der Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH anfallenden Vermögensteuer wurde als Wertmaßstab für die beiden Personengesellschaften gem § 31 dBewG der gemeine Wert herangezogen. Beteiligungen der Gesellschaft an inländischen Personengesellschaften werden hingegen ausgehend vom Einheitswert des Betriebsvermögens nach dem Stuttgarter Verfahren bewertet. Ebenso wie GA *Trstenjak*⁵⁾ war der EuGH in seinem Urteil v 2. 10. 2008⁶⁾ der Ansicht, dass eine solche Bestimmung die Niederlassungsfreiheit verletzt:

In Ermangelung einer stichhaltigen Rechtfertigung stehen Art 52 EWG-Vertrag (später Art 52 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Art 43 EG) und Art 58 EWG-Vertrag (später Art 58 EG-Vertrag, jetzt Art 48 EG) der Anwendung steuerrechtlicher Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, soweit diese im Rahmen der Bewertung nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft uU wie denen des Ausgangsverfahrens dazu führen, dass die kapitalmäßige Beteiligung dieser Kapitalgesellschaft an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Personengesellschaft höher bewertet wird als ihre Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft, vorausgesetzt allerdings, dass eine derartige Beteiligung ihr einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Personengesellschaft verleiht und es ihr ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen.

Anmerkung: Die nunmehr entschiedene Rechtsache ist für österreichische Belange insofern von Relevanz, als gem § 26 BewG ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist, wohingegen für die Bewertung von vergleichbarem, inländischen Vermögen die Vorschriften der §§ 29–68 BewG heranzuziehen sind.

Hinsichtlich der Abgrenzung zwischen der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit schließt sich der EuGH den Ausführungen des GA an, dass unter bestimmten Umständen auch eine Kommanditbeteiligung dem Gesellschafter einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft vermit-

teln kann, sodass dieser die Tätigkeiten der Gesellschaft zu bestimmen imstande ist.⁷⁾ Die Überprüfung der Gemeinschaftskonformität erfolgte daher anhand der Art 43 ff EG.

taxlex-EC 2008/130

C-527/06, *Renneberg*

Verlustberücksichtigung und Schumacker-Doktrin

Die Rs *Renneberg* weist erhebliche Parallelen zu den Rs *Ritter-Coulais*⁸⁾ und *Lakebrink*⁹⁾ auf. Herr Renneberg wanderte aus den Niederlanden nach Belgien aus, bezog aber weiterhin sein gesamtes Arbeitseinkommen in den Niederlanden. In Belgien erlitt Herr Renneberg Verluste aus der von ihm bewohnten Wohnung. Die Niederlande ließen eine Verwertung dieser Verluste nicht zu, obwohl Herr Renneberg als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß der *Schumacker*-Doktrin besteuert wurde. Begründet wurde dies damit, dass gemäß dem bilateralen DBA Herr Renneberg nicht als in den Niederlanden ansässig gilt und die aus der belgischen Wohnung erzielten (negativen) Einkünfte gemäß dem DBA Belgien zugewiesen werden. Der EuGH kam in seinem Urteil v 16. 10. 2008¹⁰⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 39 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in dem Mitgliedstaat wohnt, in dem er Einkünfte erzielt, die sein gesamtes oder nahezu sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen ausmachen, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für diese Einkünfte in diesem Mitgliedstaat nicht die negativen Einkünfte betreffend ein ihm gehörendes, in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Wohngebäude geltend machen kann, während ein im erstgenannten Mitgliedstaat Ansässiger solche negativen Einkünfte bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für seine Einkünfte geltend machen kann.

taxlex-EC 2008/131

C-253/07, *Canterbury Hockey Club*

Mehrwertsteuerbefreiung für Dienstleistungen an Sportvereine

Der Rs *Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club* (in der Folge: Hockey Clubs) liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Die Hockey Clubs sind Sportvereine, deren Mitglieder jährliche Beiträge für ihre Mitgliedschaft zahlen. Die Hockey Clubs ihrerseits sind wiederum Mitglieder von England Hockey Limited (in der Folge: England Hockey), einer Einrichtung ohne Gewinnstreben, welche die Förderung des Hockeysports in England zum Ziel hat. In dieser Funktion erbrachte England Hockey verschiedene Dienstleistungen an die Hockey Clubs wie bspw Kurse für Trainer, Schiedsrichter, Jugendliche etc, Beratung im Bereich Marketing und bei der Gewinn-

4) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Spanien auf, die diskriminierende Besteuerung gebietsfremder Steuerpflichtiger zu beenden, IP/08/1533 (16. 10. 2008).

5) Schlussanträge GA *Trstenjak* 10. 1. 2008, C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH*.

6) EuGH 2. 10. 2008, C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH*.

7) Vgl hierzu näher *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, taxlex 2008/34.

8) EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, Slg 2006, I-1711.

9) EuGH 18. 7. 2007, C-182/06, *Lakebrink und Peters-Lakebrink*, Slg 2007, I-6705.

10) EuGH 16. 10. 2008, C-527/06, *R.H.H. Renneberg*; vgl auch Schlussanträge GA *Mengozzi* 25. 6. 2008, C-527/06, *R.H.H. Renneberg*.

nung von Sponsoren, verschiedene Vereinsverwaltungsdienste und Versicherungsschutz für Vereine etc. Für die Erbringung dieser Leistungen zahlten die Hockey Clubs Mitgliedsbeiträge.

Strittig war im gegenständlichen Fall, ob diese Dienstleistungen an die Hockey Clubs gem Art 13 Teil A Abs 1 lit m der 6. MwSt-RL (Art 132 Abs 1 lit m der RL 2006/112) befreit sind, wonach bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, von der Steuer befreit sind. Fraglich war insb, ob die Steuerbefreiung auch dann anwendbar ist, wenn die Dienstleistungen nicht unmittelbar an natürliche Personen, sondern – wie im gegenständlichen Fall – an Vereine erbracht werden, deren Mitglieder den Sport ausüben. Der EuGH kam in seinem Urteil v 16. 10. 2008¹¹⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Art 13 Teil A Abs 1 lit m (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er im Kontext von Personen, die Sport ausüben, auch Dienstleistungen erfasst, die juristischen Personen und nicht eingetragenen Vereinigungen erbracht werden, soweit – was das vorliegende Gericht zu prüfen hat – diese Leistungen in engem Zusammenhang mit Sport stehen und für dessen Ausübung unerlässlich sind, die Leistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden und die tatsächlichen Begünstigten dieser Leistungen Personen sind, die den Sport ausüben.

2. Die in Art 13 Teil A Abs 1 lit m (der 6. MwSt-RL) enthaltene Wendung „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport ... stehende Dienstleistungen“ ermächtigt die Mitgliedstaaten nicht, die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung hinsichtlich der Empfänger der in Rede stehenden Dienstleistungen zu beschränken.

Anmerkung: In seiner Begründung führt der EuGH aus, dass die in der 6. MwSt-RL vorgesehenen Steuerbefreiungen zwar eng auszulegen sind, dies jedoch nicht in einer Weise geschehen darf, dass die beabsichtigte Wirkung oder der Zweck der Bestimmung verloren geht.¹²⁾ Folglich ist für die Frage, ob die Dienstleistungen steuerbefreit sind, die Identität des formalen Empfängers einer Dienstleistung und die Rechtsform, in der er diese in Anspruch nimmt, unerheblich.¹³⁾ Um in den Genuss dieser Steuerbefreiung zu gelangen, müssen die Dienstleistungen jedoch nach Art 13 Teil A Abs 1 lit m und Abs 2 lit b erster Gedankenstrich der 6. MwSt-RL (Art 132 Abs 1 lit m iVm Art 134 lit a der RL 2006/112) von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben erbracht werden, sie müssen mit dem Sport in engem Zusammenhang stehen und für seine Ausübung unerlässlich sein und die tatsächlichen Begünstigten dieser Leistungen müssen die Personen sein, die den Sport ausüben. Dagegen kann diese Steuerbefreiung nicht Dienstleistungen für Sportvereine und deren Betrieb, wie zB Beratungen im Bereich des Marketings und der Gewinnung von Sponsoren, zugute kommen. Weiters ist die Anwendung der Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn die erbrachten Leistungen im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit der MwSt unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden (Art 13 Teil A Abs 2 lit b zweiter Gedankenstrich der 6. MwSt-

RL bzw Art 134 lit b der RL 2006/112).¹⁴⁾ Zur Frage der Beschränkung der Steuerbefreiung auf Sport ausübende Einzelpersonen führt der EuGH aus, dass Art 13 Teil A Abs 2 der 6. MwSt-RL keine Beschränkung hinsichtlich bestimmter Gruppen von Leistungsempfängern vorsieht und die Mitgliedstaaten daher nicht befugt sind, bestimmte Gruppen von Leistungsempfängern von der Befreiung auszuschließen.¹⁵⁾

taxlex-EC 2008/132

C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*

Betriebsstättenverluste und Nachversteuerung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses

Bei dem Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee handelt es sich um eine deutsche KapGes, die in Österreich von 1982 bis 1994 eine Betriebsstätte unterhielt. Diese Betriebsstätte war bis 1990 verlustbringend, während in den vier Folgejahren Gewinne erzielt wurden. Deutschland ließ die Betriebsstättenverluste zum Abzug zu, nahm jedoch in Höhe der in Österreich erwirtschafteten Gewinne von 1991 bis 1994 eine Nachversteuerung vor. Österreich gewährte hingegen keinen Verlustabzug, da die Verlustberücksichtigung subsidiär nur insofern erfolgte, als das betreffende Unternehmen in den Verlustentstehungsjahren kein positives Welteinkommen erwirtschaftete, was jedoch nicht der Fall war. Der EuGH verneinte in seinem Urteil v 23. 10. 2008¹⁶⁾ die Gemeinschaftswidrigkeit der geprüften deutschen Regelung:

Art 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum v 2. 5. 1992 steht einer nationalen Steuerregelung nicht entgegen, nach der die Verluste einer Betriebsstätte, die in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat ihres Stammhauses belegen ist, bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Stammhauses berücksichtigt werden können, später aber, sobald die Betriebsstätte Gewinne erwirtschaftet, steuerlich wieder hinzugerechnet werden müssen, wenn der Betriebsstättenstaat keinen Vortrag von Verlusten einer Betriebsstätte einer in einem anderen Staat ansässigen Gesellschaft zulässt und wenn nach einem zwischen den beiden betreffenden Staaten abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte einer solchen Einheit im Ansässigkeitsstaat ihres Stammhauses von der Steuer befreit sind.

Anmerkung: Eingangs sei angemerkt, dass die Entscheidung zu Art 31 EWR-Abkommen ergangen ist. Hierin ist das Recht zur freien Niederlassung normiert. Es ist davon auszugehen, dass das vorliegende

11) EuGH 16. 10. 2008, C-253/07, *Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club*.

12) EuGH 16. 10. 2008, C-253/07, *Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club*, Rz 17.

13) EuGH 16. 10. 2008, C-253/07, *Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club*, Rz 31.

14) EuGH 16. 10. 2008, C-253/07, *Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club*, Rz 32f.

15) EuGH 16. 10. 2008, C-253/07, *Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club*, Rz 39.

16) EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*.

Urteil im gleichen Maß auf den EG-Vertrag übertragbar ist.

Das Urteil befasst sich mit der Thematik der Berücksichtigung von in ausländischen Betriebsstätten entstandenen Verlusten im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses und der Zulässigkeit der Nachversteuerung derselben im Fall von späteren Betriebsstättengewinnen. Die vorliegende Rs weicht insofern von der Rs *Lidl Belgium*¹⁷⁾ ab, als sich letztere mit der Nachfolgeregelung zu § 2a Abs 3 dEStG in der maßgeblichen Fassung beschäftigt.¹⁸⁾ Trotz der vom EuGH konstatierten Beschränkungswirkung der dieser Rs zugrundeliegenden Gesetzeslage, erachtete der EuGH dieselbe als durch das Kohärenzprinzip gerechtfertigt. Die Beschränkung sei zudem für die Zielerreichung geeignet und verhältnismäßig.¹⁹⁾ Nach Ansicht des EuGH sei die Beschränkung vielmehr dem Betriebsstättenstaat zuzurechnen. Dies ist aus österreichischer Sicht insofern beachtenswert, als es sich hierbei um § 102 Abs 2 Z 2 EStG handelt. Entsprechend der aktuellen österreichischen Rechtslage steht beschränkt Steuerpflichtigen der Verlustabzug bei betrieblich tätigen Betriebsstätten nur insoweit zu, als der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt.²⁰⁾ Der EuGH scheint sich daher – ohne gesonderte Prüfung – der Rechtsauffassung des BFH im Rahmen seines Vorlagebeschlusses sowie der hA im österreichischen Schrifttum anzuschließen.²¹⁾ Wenngleich der VwGH die Frage der Gemeinschaftskonformität des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG bisher offen gelassen hat,²²⁾ gehen die Verwaltungspraxis²³⁾ und die Rsp²⁴⁾ zumindest davon aus, dass die Beschränkung der Verlustverwertung dann nicht zur Anwendung kommen kann, wenn ein dem OECD-MA nachgebildetes abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot eingreift; diesfalls ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen.²⁵⁾

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2008/133

C-407/07, Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse steuerbefreiter Personen

In der Rs *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (in der Folge: *Stichting*) geht es um folgenden Sachverhalt: Die *Stichting* ist eine Stiftung, zu deren Mitgliedern verschiedene Krankenversicherungsanstalten und deren Einrichtungen (zB Krankenhäuser), gehören, deren Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit sind. Ziel der Stiftung ist, die Qualität der ärztlichen Heilbehandlung zu verbessern. Zu diesem Zweck erbringt sie ihren Mitgliedern gegenüber verschiedene Dienstleistungen (zB betreffend die Aufrechterhaltung beruflicher Standards für Ärzte und Pflegepersonal), wobei die dabei anfallenden Kosten auf die Mitglieder anteilig (zB anhand der Bettenzahl der Krankenhäuser) umgelegt werden.

Von den niederländischen Steuerbehörden werden diese Dienstleistungen gem Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL (Art 132 Abs 1 lit f der RL 2006/112) als steuerfrei behandelt. Vereinzelt werden jedoch auch Leistungen aus dem Aufgabenbereich der Stiftung nur an einzelne Mitglieder erbracht, deren Kosten nicht unter den Mitgliedern aufgeteilt, sondern direkt mit der jeweiligen Einrichtung abgerechnet werden. Fraglich war, ob auch für diese Dienstleistungen die Steuerbefreiung anwendbar ist. In ihren Schlussanträgen v 9. 10. 2008²⁶⁾ bejaht dies GA *Sharpston*:

Art 13 Teil A Abs 1 lit f (der 6. MwSt-RL) gilt für Dienstleistungen, die von Zusammenschlüssen, die in seinen Anwendungsbereich fallen, ihren Mitgliedern erbracht werden, selbst wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren Mitgliedern erbracht werden, vorausgesetzt, dass die sonstigen Bedingungen der Vorschrift erfüllt sind.

Anmerkung: In ihrer Begründung führt GA *Sharpston* aus, dass eine zu wörtliche Auslegung der Begriffe „Anteil“ und „gemeinsam“ eine nicht gerechtfertigte und künstliche Beschränkung des Anwendungsbereichs der Befreiung darstellt. Hierbei sei weiters zu beachten, dass die Interessen der Mitglieder unterschiedlich sein können und, dass die Leistungen von Zusammenschlüssen iSd Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL, je nach Interesse der Mitglieder, an alle, manche oder auch nur an einzelne Mitglieder erbracht werden. Trotzdem sind die Kosten für das Erbringen dieser Dienstleistungen weiterhin gemeinsame Ausgaben, da sie vom für diese Zwecke gebildeten Zusammenschluss der Mitglieder getätigt worden sind und sich mit Hilfe von Kostenrechnungsmethoden durchaus der genaue Anteil der Ausgaben, der jeder einzelnen Dienstleistung zugeordnet werden kann, ermitteln lässt.²⁷⁾

17) EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*.

18) Vgl hierzu auch kritisch *Rehml/Nagler*, GmbHR 2008, 714.

19) Rz 43 ff des Urteils.

20) EStR 2000 Rz 8059.

21) Siehe aus dem jüngeren Schrifttum zB *Tumpel*, SWI 2001, 55; *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 271; *Dorali/Ludwig*, EStG § 102 Tz 37; ausführlich dazu *W. Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 219 ff.

22) Siehe VwGH 18. 11. 2003, 99/14/0011, ÖStZB 2004/462, 486; dazu *Hohenwarter*, GeS 2004, 282.

23) EStR 2000 Rz 8059; s auch *H. Loukota*, SWI 2005, 60, und *H. Loukota* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel*, Internationale Umgründungen 386 ff.

24) VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036, ÖStZB 2006/402, 496; UFS Wien 21. 3. 2005, RV/0495-W/04; UFS Wien 3. 8. 2005, RV/1266-W/04; UFS Wien 7. 4. 2006, RV/0439-W/05.

25) Siehe zu diesem Ansatz der Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung zB EStR 2000 Rz 8059 und VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036, ÖStZB 2006/402, 496; dazu ausführlich und kritisch *Schneeeweiss*, SWI 2006, 315 ff.

26) Schlussanträge GA *Sharpston* 9. 10. 2008, C-407/07, *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*.

27) Schlussanträge GA *Sharpston* 9. 10. 2008, C-407/07, *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, Rz 17 f.

taxlex-EC 2008/134

C-318/07, Persche**Spenden an ausländische, gemeinnützige Einrichtungen**

Der in Deutschland ansässige Herr Persche hat eine Sachspende zugunsten eines portugiesischen Kinderheims getätigt. Dieses Kinderheim war in Portugal als wohltätige Einrichtung staatlich anerkannt. Nach der deutschen nationalen Regelung blieb Herrn Persche jedoch ein Abzug dieser Spende als Sonderausgabe verwehrt, da diese nicht an eine deutsche Wohltätigkeitsorganisation ging. GA Mengozzi kommt in seinen Schlussanträgen v 14. 10. 2008²⁸⁾ zu folgenden Erkenntnissen:

1. Bei Spenden eines Angehörigen eines Mitgliedstaats in Form von Gegenständen des täglichen Bedarfs an Einrichtungen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben und nach dem Recht dieses Mitgliedstaats als gemeinnützig anerkannt sind, handelt es sich um Kapitalverkehr iSd Art 56 EG.

2. Die Art 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach einem dort Steuerpflichtigen ein Spendenabzug nur dann gewährt werden kann, wenn die begünstigte als gemeinnützig anerkannte Einrichtung in diesem Mitgliedstaat niedergelassen ist, ohne dass diesem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben wäre, den Beweis dafür zu erbringen, dass die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene und nach dem Recht dieses Mitgliedstaats als gemeinnützig anerkannte begünstigte Einrichtung die Anforderungen erfüllen kann, die nach den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats für im Inland ansässige Einrichtungen gleicher Art gelten.

3. Die Finanzbehörden eines Mitgliedstaats können nicht verpflichtet werden, zur Aufklärung eines Sachverhalts, der in die gerichtliche Zuständigkeit eines anderen Mitgliedstaats fällt, auf die Mechanismen der Zusammenarbeit zurückzugreifen, die in der RL 77/799/EWG des Rates v 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern in der durch die RL 92/12/EWG des Rates v 25. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren geänderten Fassung vorgesehen sind; sie sind berechtigt, gemäß dem Verfahrensrecht ihres Mitgliedstaats von einem Steuerpflichtigen zu verlangen, die Beweise vorzulegen, die sie für die zutreffende Festsetzung seiner Steuer für erforderlich halten, einschließlich der Frage, ob ihm eine Steuerbefreiung gewährt werden kann. Um jedoch die wirksame Anwendung des freien Kapitalverkehrs sicherzustellen, dürfen die Finanzbehörden des ersten Mitgliedstaats, wenn die vom Steuerpflichtigen verlangten Beweise die Satzung und/oder die tatsächliche Geschäftsführung einer begünstigten Einrichtung betreffen, die in einem anderen Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt und dort niedergelassen ist, dem Steuerpflichtigen den Steuerabzug nicht versagen, ohne vorher die Schwierigkeiten berücksichtigt zu haben, denen sich der Steuerpflichtige bei der Beibringung der verlangten Beweise trotz aller Anstrengungen, die er bereits unternommen hat, gegenüberstellt, und ohne angesichts dieser Schwierigkeiten die realen Möglichkeiten geprüft zu haben, sich diese Beweise mit Hilfe der zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats im von der RL 77/799 vorgegebenen Rahmen oder gegebenenfalls im Rahmen der Anwendung eines bilateralen Steuerabkommens zu beschaffen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Versagung des begehrten Steuerabzugs ohne Rückgriff auf die mit der RL 77/799 eingeführte Zusammenarbeit zwischen den nationalen Verwaltungen auf einer gewissenhaften Würdigung der genannten Beweise beruht.

Anmerkung: Die vorliegende Rs ist auch aus österreichischer Sicht mit Interesse zu verfolgen, da auch die österreichische Rechtslage für die Abzugsfähigkeit von Spenden als Betriebsausgaben (§ 4 Abs 4 Z 5 und 6 EStG) oder als Sonderausgabe (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG) regelmäßig explizit auf inländische Einrichtungen verweist. Folgt der EuGH daher der Rechtsauffassung des GA, so wären bspw auch Spenden an Dachverbände des Behindertensports oder an Museen im EU-Ausland in Österreich steuerlich abzugsfähig, sofern es dem Steuerpflichtigen gelingt, der österreichischen Finanzverwaltung die für inländische äquivalente Einrichtungen bestehenden, gesetzlichen Anforderungen nachzuweisen. Sofern der Steuerpflichtige hierbei auf erhebliche Schwierigkeiten in der Nachweisführung stößt, wäre Österreich unter Umständen verpflichtet, die hierfür erforderlichen Nachweise im Wege der gegenseitigen Amtshilfe selbst einzuholen.

taxlex-EC 2008/135

C-371/07, Danfoss und AstraZeneca**Unentgeltliche Bewirtung von Personal und Geschäftspartnern**

Die beiden dänischen Unternehmen *Danfoss* und *AstraZeneca* bewirten in ihren Kantinen Geschäftspartner und Personal anlässlich von Sitzungen unentgeltlich. Fraglich war, ob eine derartige Bewirtung als einer Lieferung bzw Dienstleistung iSd Art 5 Abs 6 bzw Art 6 Abs 2 der 6. MwSt-RL (Art 16 bzw Art 26 der RL 2006/112) gleichgestellten Leistung anzusehen ist, für welche unter den in diesen Bestimmungen enthaltenen Voraussetzungen Mehrwertsteuer anfällt. Darüber hinaus stellte sich die Frage, ob Dänemark auf Basis der Standstill-Klausel des Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL (Art 176 der RL 2006/112) den Vorsteuerabzug aus Einkäufen für die unentgeltliche Bewirtung von Geschäftspartnern und/oder Personal anlässlich von Sitzungen versagen darf. GA Sharpston kommt in ihren Schlussanträgen v 23. 10. 2008²⁹⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Zu Frage 4: Art 5 Abs 6 und/oder Art 6 Abs 2 (der 6. MwSt-RL) erfassen die unentgeltliche Bewirtung von Geschäftspartnern durch ein steuerpflichtiges Unternehmen in der betriebseigenen Kantine, wenn die Bewirtung in erster Linie unternehmensfremden Zwecken dient. Solche Lieferungen oder Dienstleistungen können aber auch in erster Linie Zwecken des Unternehmens dienen, insbesondere wenn sie dazu bestimmt sind, die Effizienz von Sitzungen, an denen die Bewirteten teilnehmen, zu steigern, so dass solche Fälle nicht von den genannten Vorschriften erfasst werden.

2. Zu Frage 5: Dieselben Vorschriften erfassen die unentgeltliche Bewirtung von Arbeitnehmern durch ein steuerpflichtiges Unternehmen in der betriebseigenen Kantine, wenn die Bewirtung in erster Linie dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer dient. Solche Lieferungen oder Dienstleistungen können aber auch in erster Linie Zwecken des Unternehmens des Arbeitgebers dienen, insb wenn den Arbeitnehmern aufgrund der Unternehmenszwänge eine Wahl genommen wird, die sie

28) Schlussanträge GA Mengozzi 14. 10. 2008, C-318/07, *Hein Persche*.

29) Schlussanträge GA Sharpston 23. 10. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*.

andernfalls gehabt hätten, und sie die Bewirtung in Anspruch nehmen müssen, so dass solche Fälle nicht von den genannten Vorschriften erfasst werden.

3. Lieferungen oder Dienstleistungen dürfen gem Art 5 Abs 6 und/oder Art 6 Abs 2 (der 6. MwSt-RL) auf jeden Fall nur dann einer Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt werden, wenn die im Fall einer solchen Gleichstellung die Besteuerungsgrundlage bildenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

4. Zu den Fragen 1 bis 3: Nach Art 17 Abs 6 Uabs 2 (der 6. MwSt-RL) darf ein Mitgliedstaat keine Abzugsbeschränkung für Ausgaben „beibehalten“, bei denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie aufgrund einer Verwaltungspraxis ein Abzugsrecht anerkannt war, selbst wenn die Abzugsbeschränkung in den nationalen Rechtsvorschriften theoretisch vorgesehen war. Sobald ein Mitgliedstaat nach Inkrafttreten der Richtlinie den Abzug der Mehrwertsteuer bei bestimmten Ausgaben zugelassen hat, darf er diese Ausgaben später nicht wieder vom Abzugsrecht ausschließen, selbst wenn ein solcher Ausschluss bei Inkrafttreten der Richtlinie vorgesehen war.

Anmerkung: GA Sharpston führt unter Bezugnahme auf die einschlägige Rsp des EuGH in den Rs *Fillibeck*³⁰⁾ und *Scandic*³¹⁾ aus, dass es normalerweise nicht zur unternehmerischen Tätigkeit eines Arbeitgebers gehört, die Arbeitnehmer unentgeltlich zu verpflegen. Verpflegung dient normalerweise ihrem privaten Bedarf. In der Regel haben sie dabei in gewissem Umfang freie Wahl – vergleichbar mit der Wahl ihrer Kleidung oder des Verkehrsmittels für die Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Auch hier besteht jedoch die Möglichkeit, dass die Anforderungen des Arbeitsplatzes dem Arbeitnehmer diese Wahl nehmen und ihn sogar verpflichten, bspw eine feststehende Mahlzeit, die durchaus nicht immer seinem Geschmack entsprechen mag, an seinem Arbeitsplatz gemeinsam mit Geschäftspartnern oder anderen mit ihm eine Schulung absolvierenden Kollegen einzunehmen. In derartigen Fällen erfüllt er konkrete Anforderungen, die in erster Linie den Zwecken des Unternehmens seines Arbeitgebers und nicht seinem privaten Bedarf dienen. Die unentgeltliche Bewirtung durch den Arbeitgeber ist dann nicht als Leistung für den privaten Bedarf einzustufen.³²⁾ Auf dieser Linie liegt auch die Entscheidung des UFS³³⁾ zur kostenlosen Verköstigung von Mitarbeitern eines Liftbetreibers, wonach die Essenseinnahme am Arbeitsplatz zur Verhinderung von Betriebsunterbrechungen im überwiegenden betrieblichen Interesse liegt und daher keinen einer Lieferung oder Dienstleistung gleichgestellten Vorgang auslöst.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2008/136

C-311/08, SGI

Gemeinschaftsrechtskonformität grenzüberschreitender Verrechnungspreiskorrekturen

Mit seiner Vorlagefrage in der Rs *SGI* möchte der belgische *Tribunal de Première Instance de Mons* im We-

sentlichen in Erfahrung bringen, ob die nur in grenzüberschreitenden Situationen erfolgende Besteuerung aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen gemeinschaftsrechtskonform ist.³⁴⁾ Angefragt wurde, ob Art 43 bzw Art 56 (iVm Art 48 EG und ggf Art 12 EG) Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen,

die wie die im vorliegenden Fall streitigen zur Besteuerung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils bei einer gebietsansässigen belgischen Gesellschaft führen, die diesen Vorteil einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit ihr unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt hat, obwohl die gebietsansässige belgische Gesellschaft unter gleichen Voraussetzungen nicht bezüglich eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils besteuert werden kann, wenn sie diesen Vorteil einer anderen in Belgien niedergelassenen Gesellschaft gewährt hat, mit der sie unmittelbar oder mittelbar verflochten ist.

taxlex-EC 2008/137

C-316/08, Latex

Recht auf Vorsteuerabzug

Die Rs *Latex* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Corte Suprema di Cassazione* (Italien).³⁵⁾ Dem EuGH werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Lässt Art 18 Abs 4 (der 6. MwSt-RL) es angesichts der Neutralität der Mehrwertsteuer zu, dass die Mitgliedstaaten das Recht auf Steuerabzug – auch in dem auf das betreffende Jahr folgenden Zeitraum – vollkommen ausschließen und nur eine Erstattung vorsehen?

2. Wenn ja, ergibt sich aus der genannten Bestimmung sowie aus dem Grundsatz der Wirksamkeit des Schutzes der durch die Gemeinschaftsordnung gewährten Rechte eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, jedenfalls zu gewährleisten, dass diese Erstattung innerhalb angemessener kurzer Fristen erfolgt?

taxlex-EC 2008/138

C-338, 339/08, Ferrero

Steuerabzug vom Ausgleichszuschlag und Mutter-Tochter-RL

Die Vorlage der italienischen *Commissione Tributaria Regionale* in der Rs *Ferrero* betrifft die Frage, ob der italienische Steuerabzug vom Ausgleichszuschlag einen nach Art 5 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL verbotenen Steuerabzug an der Quelle darstellt, und bejahendenfalls, ob die Schutzklausel des Art 7 Abs 2 der RL anzuwenden ist.³⁶⁾

30) EuGH 16. 10. 1997, C-258/95, *Fillibeck*.

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

32) Schlussanträge GA Sharpston 23. 10. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, Rz 53.

33) UFS 12. 6. 2006, RV/0389-K/05.

34) ABl C 260/5 (11. 10. 2008).

35) ABl C 260/6 (11. 10. 2008).

36) ABl C 260/7 (11. 10. 2008).

taxlex-EC 2008/139

C-307/08, Kommission/Belgien**Verbot der juristischen Doppelbesteuerung?**

Die gemeinschaftsrechtlich akzeptierte Koexistenz von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht in den Mitgliedstaaten setzt den grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen der Gefahr der juristischen Doppelbesteuerung aus. Dogmatisch ist eine solche Doppelbesteuerung allerdings weder als Disparität noch als verbotene Diskriminierung anzusehen; umstritten war und ist jedoch, ob eine Doppelbesteuerung wegen der spezifischen Höherbelastung grenzüberschreitender Tätigkeiten als grundfreiheitsrechtlich verbotene (nichtdiskriminierende) Beschränkung aufgefasst werden kann.³⁷⁾ Diesbezüglich hat der EuGH allerdings in *Kerckhaert-Morres*³⁸⁾ die Doppelbesteuerung als grundfreiheitsrechtlich unbedenklich eingestuft und damit eine Beurteilung der Folgefrage vermieden, welcher Staat gemeinschaftsrechtlich zum Verzicht auf Besteuerungsansprüche angehalten ist. Trotz dieses Urteils ist nach wie vor eine gewisse Unklarheit in diesem Bereich auszumachen, zumal nachfolgend mehrere Fälle zu dieser Thematik beim EuGH anhängig gemacht wurden: In der vom BFH³⁹⁾ vorgelegten Rs *Block*⁴⁰⁾ geht es um die Frage, ob die Kapitalverkehrsfreiheit eine Anrechnung ausländischer ErbSt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gebietet. Die Vorlage in der Rs *Damseaux*⁴¹⁾ greift erneut die bereits in *Kerckhaert-Morres* auf dem Prüfstand gewesene belgische Dividendenbesteuerung auf. In die gleiche Kerbe schlägt nun auch die Kommission mit ihrer Klage gegen Belgien.⁴²⁾ Konkret beantragt die Kommission

festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art 56 EG sowie aus Art 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum verstoßen habe, dass es der Doppelbesteuerung von Dividenden, die von Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat oder einem EWR/EFTA-Staat ansässig sind, an natürliche Personen ausgeschüttet werden, nicht entgegenwirkt.

Anmerkung: Die Kommission greift mit dieser Klage die vom EuGH bereits in der Rs *Kerckhaert-Morres* für gemeinschaftsrechtskonform erachtete belgische Rechtslage erneut auf. In ihrer Klage macht die Kommission geltend, die belgische Steuerregelung schaffe insofern eine ungerechtfertigte Beschränkung des Kapitalverkehrs, als sie Dividenden, die natürlichen Personen von einer in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Staat des EWR niedergelassenen Gesellschaft gezahlt würden (ausländische Dividenden), gleich besteuere wie Dividenden, die von in Belgien niedergelassenen Gesellschaften ausgeschüttet würden (inländische Dividenden), ohne die Quellensteuerabzüge im Quellenstaat der Dividenden zu berücksichtigen. Eine solche Regelung benachteilige grenzüberschreitende Kapitaltransaktionen insofern, als sie private Steuerzahler von der Investition in Aktien ausländischer Gesellschaften abhalte und gleichzeitig für Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ein Hindernis in Bezug auf die Beschaffung von Kapital in Belgien darstelle.

Offenbar teilt die Kommission daher den vom EuGH in *Kerckhaert-Morres* angedachten Standpunkt

nicht, dass eine unentlastete juristische Doppelbesteuerung kein grundfreiheitsrechtliches Problem darstelle, weil es an gemeinschaftsrechtlichen Aufteilungskriterien fehle; die Kommission wies daher in ihrer Pressemitteilung ausdrücklich darauf hin, dass sie „bei der Abfassung der Klageschrift [...] das Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache *Kerckhaert-Morres*, Rs. C-513/04, berücksichtigen“ werde.⁴³⁾ Nach den Vorlagen in den Rs *Block* und *Damseaux* sind somit drei Fälle beim EuGH anhängig, die in Erfahrung bringen wollen, ob die juristische Doppelbesteuerung im Binnenmarkt den Grundfreiheiten widerspricht.⁴⁴⁾ Wenngleich diese Frage für die konkrete belgische Rechtslage bereits durch *Kerckhaert-Morres*⁴⁵⁾ geklärt erschien, werden diese Fälle dem EuGH vielleicht die Problematik schärfer vor Augen führen und ihm die Gelegenheit bieten, seinen binnenmarktfreundlichen Ansatz in *Kerckhaert-Morres* zu überdenken.

taxlex-EC 2008/140

C-337/08, X Holding**Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung**

Mit seiner Vorlage in der Rs *X Holding* möchte der niederländische *Hoge Raad* in Erfahrung bringen, ob der Ausschluss der Gruppenbesteuerung über die Grenze dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.⁴⁶⁾

Ist Art 43 EG iVm Art 48 EG dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass durch die nationale Regelung eines Mitgliedstaats [...], wonach eine Muttergesellschaft und ihre Tochtergesellschaft die Wahl treffen können, dass die von ihnen geschuldete Steuer bei der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft so erhoben wird, als handelte es sich um einen einzigen Steuerpflichtigen, diese Wahlmöglichkeit Gesellschaften vorbehalten wird, die hinsichtlich der Besteuerung ihres Gewinns der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats unterliegen?

37) Dazu mwN *Kofler*, SWI 2006, 62 ff; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 154 ff; *Kofler/Mason*, 14 CJEL 2007, 67 ff; *H. Loukotaljirousek*, SWI 2007, 295 ff; *Beiser*, SWI 2008, 59 ff, und in FS Nolz (2008) 4 f.

38) EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967.

39) BFH 16. 1. 2008, II R 45/05.

40) Anhängig als C-67/08; s die Vorlage in ABI C 107/19 (26. 4. 2008), und dazu *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC 2008/74.

41) Anhängig als Rs C-128/08; s die Vorlage in ABI C 142/17 (6. 6. 2008), und dazu *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC 2008/94.

42) ABI C 272/8 (25. 10. 2008); s bereits „Direkte Besteuerung: Kommission verklagt Belgien wegen Diskriminierung bei Dividenden aus dem Ausland“, IP/07/67 (22. 1. 2007); und vorgehend „Direkte Steuern: Die Kommission fordert Belgien auf, diskriminierende Besteuerung von Dividenden aus dem Ausland einzustellen“, IP/06/1045 (20. 7. 2006).

43) Siehe „Direkte Besteuerung: Kommission verklagt Belgien wegen Diskriminierung bei Dividenden aus dem Ausland“, IP/07/67 (22. 1. 2007).

44) Für eine umfassende Diskussion s *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 154 ff.

45) EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert and Morres*, Slg 2007, I-10967.

46) ABI C 272/10 (25. 10. 2008).