

# EC Tax Update – Juli 2006

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

## RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2006/84

### Mehrwertsteuer

#### Verlängerung der Richtlinie über elektronisch erbrachte Dienstleistungen

Die Kommission schlägt vor, die Geltungsdauer der Richtlinie 2002/38/EG über die mehrwertsteuerliche Behandlung von elektronisch erbrachten Dienstleistungen<sup>1)</sup> bis zum 31. 12. 2008 oder bis zur Einführung umfassender permanenter Maßnahmen zu verlängern.<sup>2)</sup> Ohne diese Verlängerung würden ab 1. 7. 2006 elektronisch erbrachte Dienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen von EU-Dienstleistern an Kunden außerhalb der EU mit Mehrwertsteuer belastet. Würden die gleichen Dienstleistungen von Dienstleistenden aus Drittstaaten angeboten, würde keine Mehrwertsteuer anfallen und darum ein Wettbewerbsvorteil vorliegen.

taxlex-EC 2006/85

### Fiscalis 2013

#### Weiterführung von Fiscalis

Die Europäische Kommission hat am 17. 5. 2006 einen Vorschlag für die Weiterführung des Fiscalis-Programms bis Ende 2013 vorgelegt.<sup>3)</sup> Mit diesem Programm sollen den Mitgliedstaaten Mittel zur Verfügung gestellt werden, um den Betrug im Steuerbereich besser bekämpfen und die den Wirtschaftsbeteiligten und Steuerpflichtigen durch die Beach-

tung der Rechtsvorschriften entstehenden Kosten senken zu können. Fiscalis 2013 soll dabei wie bisher die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen fördern und diese dabei unterstützen, ein angemessenes Gleichgewicht zwischen effizienten Prüfungen und Aufwand für die Steuerpflichtigen zu finden.

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner, Dr. *Ines Hofbauer* ist für Leitner + Leitner in Wien tätig und ist Lehrbeauftragte am Institut für österreichisches und internationales Steuerrecht an der WU-Wien; Univ.-Ass. Dr. *Georg Kofler*, LL.M. (NY) ist Mitarbeiter des Forschungsinstitutes für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) RL 2002/38/EG des Rates v 7. 5. 2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der RL 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl L 128/41 ff (15. 5. 2002).
- 2) Pressemitteilung „Mehrwertsteuer: Europäische Kommission schlägt Verlängerung der RL über elektronisch erbrachte Dienstleistungen vor“, IP/06/621 (16. 5. 2006); vgl auch Vorschlag für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2002/38/EG bezüglich der Geltungsdauer der Mehrwertsteuerregelung für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen, KOM (2006) 210.
- 3) Vorschlag für eine Entscheidung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Einführung eines Gemeinschaftsprogramms zur Verbesserung der Funktionsweise der Steuersysteme im Binnenmarkt (Fiscalis 2013); siehe auch die Pressemitteilung „Modernisierung der Zoll- und Steuerverfahren: Europäische Kommission schlägt Neuaufgabe der EU-Programme zur Finanzierung der Zollreform und Förderung der reibungslosen Verwaltung der IT-Steuersysteme vor“, IP/06/639 (17. 5. 2006).

taxlex-EC 2006/86

## Mitteilung der Kommission

### Bekämpfung des Steuerbetrugs

Die Europäische Kommission hat am 31. 5. 2006 eine Mitteilung erlassen, deren Ziel es ist, einen Gedankenaustausch zwischen allen betroffenen Parteien über eine europäische Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs anzustoßen.<sup>4)</sup> Die Kommission stellt diesbezüglich fest, dass der Steuerbetrug immer Besorgnis erregendere Ausmaße annimmt und dass es für die Mitgliedstaaten immer schwerer wird, im Alleingang dagegen vorzugehen. Sie schlägt daher einen neuen Ansatz auf Gemeinschaftsebene vor, um die Verwaltungszusammenarbeit mit den Drittländern zu verbessern, und möchte eine breit angelegte Debatte über die Notwendigkeit einer Änderung des Mehrwertsteuersystems anregen. Für den Bereich der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten schlägt sie vor, deren praktische Funktionsweise hinsichtlich der MwSt zu verbessern und die Gemeinschaftsvorschriften über die direkte Besteuerung und die Unterstützung bei der Beitreibung zu überarbeiten.

## URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2006/87

### C-169/04, *Abbey National plc*

#### Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften

Die Rs *Abbey National* betrifft die Auslegung des Art 13 Teil B lit d Z 6 der 6. MwSt-RL, wonach „die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“ befreit ist. Insb stellten sich die Fragen, ob die von einer Verwahrstelle gegenüber den Investmentfonds erbrachten Leistungen befreit sind bzw ob die Steuerbefreiung für administrative und buchhalterische Leistungen, die die betreffenden Investmentfonds an Dritte ausgelagert haben, Anwendung findet. In teilweiser Abkehr von den Schlussanträgen der GA *Kokott*<sup>5)</sup> kam der EuGH in seinem Urteil vom 4. 5. 2006<sup>6)</sup> zu folgendem Ergebnis:

1. Der Begriff der „Verwaltung“ von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften iSd Art 13 Teil B lit d Nummer 6 [der 6. MwSt-RL] stellt einen autonomen Begriff des Gemeinschaftsrechts dar, dessen Inhalt die Mitgliedstaaten nicht verändern können.

2. Art 13 Teil B lit d Nummer 6 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass unter den Begriff „Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“ im Sinne dieser Bestimmung die Dienstleistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung der Sondervermögen durch einen außenstehenden Verwalter fallen, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind.

Dagegen fallen unter diesen Begriff nicht die Leistungen, die den Aufgaben einer Verwahrstelle im Sinne der Artikel 7 Absätze 1 und 3 und 14 Absätze 1 und 3 der Richtlinie 85/611/EWG des Rates vom 20. Dezember 1985 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend be-

stimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) entsprechen.

**Anmerkung:** Das Urteil in *Abbey National* wurde von der internationalen Investmentfondsindustrie begeistert aufgenommen, zumal nunmehr gemeinschaftsrechtlich klargestellt ist, dass (ausgegliederte) Verwaltungsdienstleistungen steuerbefreit sind.<sup>7)</sup> Nach österreichischem Recht (§ 6 Abs 1 Z 8 lit i UStG) sind nur bestimmte Verwaltungsleistungen durch bestimmte Unternehmer befreit (Investmentgeschäft bzw Immobilienfondsgeschäft) bzw die Verwaltung von Kapitalanlage- und Immobilienfonds durch Dritte. Nicht befreit ist hingegen die Verwaltung von Beteiligungsfonds nach dem Beteiligungsfondsgesetz.

taxlex-EC 2006/88

### C-384/04, *Federation of Technological Industries*

#### Gesamtschuldnerische Haftung für Mehrwertsteuer

Die Rs *Federation of Technological Industries* betrifft zwei nationale Regelungen des britischen Rechts. Zum einen geht es um die Frage, inwieweit die Mitgliedstaaten die Zahlung von Sicherheitsleistungen im Bereich der Mehrwertsteuer verlangen können, um zB Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Zum anderen geht es um eine britische Regelung, wonach mehrere Händler in einer Lieferkette bei Lieferung bestimmter Waren (zB Telefone, Computer) gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden können, wenn sie zu dem Zeitpunkt, in dem der Umsatz getätigt wurde, wussten oder hätten wissen müssen, dass in der Umsatzkette keine Mehrwertsteuer entrichtet werden würde. Nach der britischen Regelung wird das Vorliegen hinreichender Verdachtsgründe dann (widerlegbar) vermutet, wenn der für die betreffenden Waren zu zahlende Preis niedriger war als für frühere Lieferungen oder unter dem vernünftigerweise zu erwartenden (Markt-)Preis liegt.

Den Schlussanträgen des GA *Maduro*<sup>8)</sup> folgend kam der EuGH in seinem Urteil vom 11. 5. 2006<sup>9)</sup> zum Ergebnis, dass Art 21 Abs 3 der 6. MwSt-RL ei-

4) Mitteilung der Kommission hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges, KOM (2006) 254; siehe auch die Pressemitteilung „Steuerwesen: Europäische Kommission betont die Notwendigkeit einer kohärenten europäischen Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs“, IP/06/697 (31. 5. 2006).

5) Schlussanträge GA *Kokott* 8. 9. 2005, C-169/04, *Abbey National*.

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

7) Siehe zB *Mason*, *Abbey National Plc*: Landmark VAT Case on Fund Administration, 4 Tax Planning Int'l Indirect Taxes 3 f (May 2006); ECJ's *Abbey Ruling* Could Save Fund Managers Millions in VAT, 8 Tax Planning Int'l EU Focus 18 (May 2006); siehe zum Urteil auch die Analysen bei *Fock*, Das EuGH-Urteil „Abbey National“ zur Umsatzbesteuerung von Investmentvermögen, IStR 2006, 379 ff; *Hahne*, Mehrwertsteuerbefreiung für die Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften, IStR 2006, 381 ff.

8) Schlussanträge GA *Maduro* 7. 12. 2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*.

9) EuGH 11. 5. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*.

nen Mitgliedstaat ermächtigt, eine solche Regelung über die gesamtschuldnerische Heranziehung für die Mehrwertsteuer zu erlassen, sofern die allgemeinen Rechtsgrundsätze, insb der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit, gewahrt sind. Keine taugliche Rechtsgrundlage für eine derartige Regelung ist nach dem EuGH hingegen Art 22 Abs 8 der 6. MwSt-RL.

Zur Frage der Erhebung von Sicherheitsleistungen führt der EuGH aus, dass es auf Basis von Art 22 Abs 8 der 6. MwSt-RL zulässig ist, eine Person, die aufgrund der in Rede stehenden Regelung gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch genommen wird, dazu zu verpflichten, eine Sicherheit für die Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer zu leisten. Nicht zulässig ist es hingegen, dass von einem Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung für die Zahlung von Mehrwertsteuer verlangt wird, die nicht von ihm, sondern ausschließlich von einem anderen Steuerpflichtigen (zB seinem Lieferanten) geschuldet wird.

**Anmerkung:** Mit den vorstehenden Ausführungen bestätigt der EuGH indirekt die Gemeinschaftskonformität der vergleichbaren österreichischen Bestimmung in § 27 Abs 9 UStG. Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung ist allerdings enger als jener der in Rede stehenden britischen Regelung. Nach § 27 Abs 9 UStG haftet der Leistungsempfänger für die Steuer für einen an ihn ausgeführten Umsatz nur dann, wenn die Steuer in einer Rechnung ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet (oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten) und der Unternehmer bei Eingehen der Leistungsbeziehung davon Kenntnis hatte.

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2006/89

### C-196/04, *Cadbury Schweppes*

#### Die Vereinbarkeit der Bekämpfung der Steuerflucht mit der Niederlassungsfreiheit

Das vorliegende Gericht möchte in der Rs *Cadbury Schweppes* vom EuGH im Wesentlichen wissen, ob eine Regelung, die die Bekämpfung der Steuerflucht bezweckt und von der OECD zur Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs empfohlen wurde, gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. Eine ausländische Tochtergesellschaft, an der eine britische Muttergesellschaft zu mehr als 50% beteiligt ist, wird als transparente Gesellschaft behandelt, wodurch die von dieser ausländischen Tochtergesellschaft erzielten Gewinne unmittelbar der Muttergesellschaft – unter Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer – zugerechnet werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Gewinne der Tochtergesellschaft in deren Ansässigkeitsstaat einem Besteuerungsniveau von weniger als 75% des britischen Besteuerungsniveaus unterliegen. Von dieser Regelung bestehen einige Ausnahmebestimmungen, wozu ua ein Motivtest zählt,

die jedoch allesamt von der Steuerpflichtigen nicht in Anspruch genommen werden konnten.<sup>10)</sup>

GA Léger führte in seinen Schlussanträgen vom 2. 5. 2006<sup>11)</sup> aus, unter welchen Voraussetzungen seiner Meinung nach eine Steuergestaltungsmaßnahme eine rein künstliche Konstruktion darstelle und somit der Niederlassungsfreiheit widerspreche. Als Abgrenzungskriterien zog er den Grad der materiellen Präsenz der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat (hierzu zählen die Verfügbarkeit von Räumlichkeiten, Personal oder Ausrüstung im Tätigkeitsstaat der Tochtergesellschaft) die Echtheit der von dieser ausgeübten Tätigkeit<sup>12)</sup> und den wirtschaftlichen Wert dieser Tätigkeit für die Muttergesellschaft und den gesamten Konzern heran. Die Finanzverwaltungen seien jedoch dazu angehalten, die besondere Situation jedes Steuerpflichtigen in ihre Beurteilung einfließen zu lassen. GA Léger gelangte dementsprechend zu folgendem Ergebnis:

*Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Steuerregelung, wonach in die Besteuerungsgrundlage einer gebietsansässigen Muttergesellschaft die Gewinne einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen beherrschten ausländischen Gesellschaft einbezogen werden, wenn diese Gewinne in dem anderen Staat einem viel niedrigeren Besteuerungsniveau als dem im Staat der Ansässigkeit der Muttergesellschaft geltenden unterliegen, nicht entgegenstehen, sofern diese Regelung nur für rein künstliche Konstruktionen gilt, die auf die Umgehung des nationalen Steuerrechts ausgerichtet sind. Diese Regelung muss es daher dem Steuerpflichtigen ermöglichen, sich durch den Nachweis zu entlasten, dass die von ihm kontrollierte Tochtergesellschaft tatsächlich im Niederlassungsstaat ansässig ist und dass es sich bei den Umsätzen, die zu einer Minderung der Steuerbelastung der Muttergesellschaft geführt haben, um in diesem Staat tatsächlich erbrachte Leistungen handelt, die nicht ohne wirtschaftliches Interesse für die Tätigkeit der Muttergesellschaft waren.*

**Anmerkung:** Die Vereinbarkeit von ertragsteuerlichen Anti-Missbrauchsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht ist von eminenter Bedeutung, wie auch die derzeit ebenfalls beim EuGH anhängigen Rs *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05) und *Vodafone 2* (C-203/05) belegen.<sup>13)</sup> Die Schlussanträge in *Cadbury Schweppes* waren auch zentraler Diskussionspunkt bei der Wolfgang-Gassner-Gedächtnisvorlesung am 15. 5. 2006 in Wien. Zorn strich hierbei die Parallelen zwischen dem EuGH und dem VwGH in der Missbrauchs-

10) Dazu Baker, Pending Cases Filed by UK Courts I: The Cadbury Schweppes Case, the CFC and Dividend GLO and the Vodafone 2 Case, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 313.

11) Schlussanträge GA Léger 2. 5. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd.*

12) Die Tochtergesellschaft darf sich nicht als bloßes Vollzugsorgan erweisen, weil die Entscheidungen, die zur Erbringung der ihr vergüteten Leistungen erforderlich sind, auf anderer Ebene getroffen werden.

13) Für eine erste Analyse der Schlussanträge siehe Lang, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 ff; vgl weiters auch Braman, Cadbury Schweppes ECJ Tax Appeal: AG's Opinion: CFC Rules Conditionally Upheld, 33 Tax Planning Int'l Rev 19 (May 2006); Advocate General's Opinion in Case C-196/04: *Cadbury Schweppes plc*, 8 Tax Planning Int'l EU Focus 19 f (May 2006); Schindler, What Cadbury Schweppes tells us about legal presumptions and economic substance, Tax Notes Int'l (2006) (in Druck).

rechtsprechung hervor. Demnach betonen beide Gerichtshöfe den Steuervorteil als Ziel der Gestaltung und berücksichtigen außersteuerliche Gründe zur Rechtfertigung. Die Ausnutzung vorhandener Optionsmöglichkeiten stellt für beide Gerichtshöfe keinen Missbrauch dar. *Lang* betonte, dass Missbrauchstatbestände, wie bspw § 10 Abs 4 KStG, nur dann dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, wenn diese als widerlegbare Vermutung ausgestaltet sind.<sup>14)</sup>

taxlex-EC 2006/90

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

#### Einheitliche Lieferung von befreiten und nicht befreiten Gegenständen

In der Rs *Talacre Beach Caravan Sales Ltd* geht es um britische Rechtsvorschriften, wonach – auf Basis des Art 28 Abs 2 lit a der 6. MwSt-RL – einzeln angeführte Gegenstände (Lieferung von bestimmten Wohnwagen) dem Nullsteuersatz unterliegen, aber in den gleichen Rechtsvorschriften Gegenstände benannt sind, die nicht dem Nullsteuersatz unterliegen sollen (insb die dazugehörige Innenausstattung der Wohnwagen). Fraglich war hierzu, ob beim Verkauf eines unter den Nullsatz fallenden Wohnwagens samt Innenausstattung von einer einheitlichen Lieferung auszugehen ist, deren umsatzsteuerliches Schicksal sich nach der Hauptleistung und somit idR nach dem Verkauf des Wohnwagens bestimmt (mit dem Ergebnis, dass der Nullsatz auch für die Innenausstattung Anwendung findet), oder ob die beiden Leistungen getrennt zu behandeln sind.

GA *Kokott* kam in ihren Schlussanträgen vom 4. 5. 2006<sup>15)</sup> zum Ergebnis, dass im konkreten Fall den mit Art 28 der 6. MwSt-RL verbundenen Zielen, wonach derartige nationale Ausnahmeregelungen nicht ausgeweitet werden sollen, Vorrang gegenüber der Rechtsprechung des EuGH zu zusammengesetzten Leistungen einzuräumen ist. Daraus folgt, dass eine getrennte Behandlung der Leistungen – wie nach den britischen Regelungen vorgesehen – zulässig ist:

*Die Regeln über die Bestimmung des Umfangs eines Umsatzes stehen einer Ausnahmeregelung eines Mitgliedstaats im Sinne des Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a [der 6. MwSt-RL] nicht entgegen, die die Lieferung bestimmter Gegenstände dem Nullsteuersatz unterwirft und die andere Gegenstände von der Anwendung des Nullsteuersatzes ausnimmt, auch wenn die ausgenommenen und die erfassten Gegenstände zusammen geliefert werden.*

**Anmerkung:** Zwar hat der EuGH die Ausweitung von Steuerbefreiungen für den Hauptbestandteil einer zusammengesetzten Leistung auf damit verbundene Nebenleistungen schon mehrmals vorgenommen.<sup>16)</sup> Allerdings handelte es sich dabei stets – worauf GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen auch hinweist – um Befreiungen nach Art 13 der 6. MwSt-RL und somit um Befreiungen, die im System der Richtlinie verankert sind und bei denen ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Hingegen handelt es sich im vorliegenden Fall um eine Ausnahmeregelung nach Art 28 der 6. MwSt-RL, welche außerhalb des harmonisierten Rahmens steht. Diese Ausnahmerege-

lungen orientieren sich nach Ansicht der GA nicht an denselben Zielen wie die in der Richtlinie selbst vorgesehenen Befreiungen. Deshalb muss in diesen Fällen in stärkerem Maße darauf geachtet werden, dass die Ausnahmen nach Art 28 nicht ausgeweitet werden.

taxlex-EC 2006/91

### C-290/04, *Scorpio*

#### Quellensteuer und Haftung bei Beauftragung ausländischer Dienstleistungserbringer

Wie bereits in der Rs *Gerritse*<sup>17)</sup> und der Rs *Kommission/Belgien*<sup>18)</sup> steht auch in der Rs *Scorpio* eine Bestimmung<sup>19)</sup> auf dem Prüfstand, welche einen pauschalen Quellensteuerabzug auf die Einkünfte eines beschränkt steuerpflichtigen Dienstleistungserbringers und eine Haftung des Vergütungsschuldners im Falle des Nichtabzugs der Quellensteuer normiert.<sup>20)</sup> GA *Léger* kam in seinen Schlussanträgen vom 16. 5. 2006<sup>21)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*1. In Bezug auf eine für den maßgebenden Zeitraum geschuldete Einkommensteuer sind die Artikel 59 EWG-Vertrag (später Artikel 59 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 49 EG) und 60 EWG-Vertrag (später Artikel 60 EG-Vertrag, jetzt Artikel 50 EG) dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, wonach im Rahmen einer grenzüberschreitenden Dienstleistung ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Dienstleistungsempfänger in diesem Mitgliedstaat in Haftung genommen werden kann, weil er von der Vergütung, die dem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistungserbringer als Gegenleistung für die fragliche Dienstleistung gewährt wurde, keinen Steuerabzug vorgenommen hat, während die Vergütung an einen im ersten genannten Staat ansässigen Dienstleistungserbringer keinem solchen Abzug unterliegen würde und folglich keine Haftung des Schuldners dieser Vergütung – des Dienstleistungsempfängers – wegen eines unterlassenen Steuerabzugs in Betracht käme.*

*2. Die Art 59 und 60 des Vertrages sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Steuervorschriften nicht entgegenstehen, wonach der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleistungserbringer gezahlten Vergütung im Rahmen des Steuerabzugs die zu versteuernden Einkünfte nicht um die Betriebsausgaben des Dienstleistungserbringers mindern kann, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im*

14) Siehe auch *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 ff.

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

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

17) EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse*.

18) Schlussanträge GA *Tizzano* 6. 4. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*.

19) §§ 50 a und 50 d dEStG.

20) Dazu *Rust*, Pending Cases Filed by German Courts II: The Scorpio, Centro Equestre, Conijn, Schwarz, and Meindl Cases, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 177.

21) Schlussanträge GA *Léger* 16. 5. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.

Land der Dienstleistungserbringung stehen, jedoch unter der Bedingung, dass diese Ausgaben nachträglich berücksichtigt werden können und ein gebietsfremder Dienstleistungserbringer letztlich also nicht höher besteuert wird als ein gebietsansässiger Dienstleistungserbringer.

3. Die Artikel 59 und 60 des Vertrages sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Steuervorschriften nicht entgegenstehen, wonach die Berücksichtigung einer sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergebenden Steuerbefreiung im Stadium des Steuerabzugs nur zulässig ist, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt wird. Dagegen verstößt es gegen Artikel 59 des Vertrages, wenn sich der Vergütungsschuldner im Rahmen eines gegen ihn eingeleiteten Haftungsverfahrens nicht auf die sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergebende Steuerbefreiung berufen kann.

4. Artikel 59 des Vertrages ist dahin auszulegen, dass er anwendbar ist, wenn der Dienstleistungsempfänger, der sich auf diese Vorschrift beruft, Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats und der Dienstleistungserbringer Staatsangehöriger eines Drittstaats ist.

**Anmerkung:** In der deutschen Rs *Gerritse* war die Frage unbeantwortet geblieben, ob eine Steuererhebung im Wege eines sich nach den Bruttoeinkünften bemessenden Steuerabzugs und die sie flankierende Haftungsregeln auch dann gegen die Grundfreiheiten verstoßen, wenn für den Gebietsfremden die Möglichkeit eröffnet werde, in einem sich an das Steuerabzugsverfahren anschließenden Verfahren nach seinen inländischen Nettoeinkünften besteuert zu werden und den etwaigen Differenzbetrag erstattet zu bekommen,<sup>22)</sup> wie es vergleichbar auch im österreichischen Steuerrecht nach § 99 Abs 1 iVm § 102 EStG der Fall ist. Im Hinblick auf das vom deutschen BFH<sup>23)</sup> zur deutschen Rechtslage initiierte Vorabentscheidungsersuchen in der Rs *Scorpio* hat der VwGH daher auch ein bei ihm anhängiges Beschwerdeverfahren betreffend die Abzugssteuer nach § 99 Abs 1 Z 3 EStG ausgesetzt.<sup>24)</sup> Dieser Rechtsfrage widmet sich nunmehr dieses Vorabentscheidungsverfahren, wobei GA Léger eine solche Bestimmung des sofortigen Bruttoabzugs mit nachfolgender Berücksichtigungsmöglichkeit von Aufwendungen als die Dienstleistungsfreiheit nicht verletzend ansieht. Hieraus ergibt sich die Schlussfolgerung, dass GA Léger einen sich aus einer zeitlich erst späteren Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Rahmen eines nachfolgenden Veranlagungsverfahrens ergebenden Liquiditätsnachteil nicht als beschränkend ansieht. Die vorliegenden Schlussanträge stehen damit aber in offensichtlichem Widerspruch zu jenen von GA Tizzano vom 6. 4. 2006 in der Rs *Kommission/Belgien*.<sup>25)</sup>

taxlex-EC 2006/92

## C-520/04, *Turpeinen*

### Diskriminierende Besteuerung von Ruhegehältern

Die Rs *Turpeinen* betrifft die Frage, ob ein Ruhebezug, den ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, zahlt, in bestimmten Fällen höher besteuert werden darf, als es der Fall wäre, wenn dieser Steuerpflichtige im Schuldnerstaat dieses Ruhegehalts wohnte. Die Steu-

erpflichtige hat nach ihrer Versetzung in den Ruhestand ihren Heimatstaat, Finnland, verlassen. Drei Jahre hindurch wurde sie in ihrem Heimatstaat, dem auch das Besteuerungsrecht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zukam, einer verlängerten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterworfen, im Anschluss daran wurden pauschal 35% im Wege einer Abzugsbesteuerung einbehalten. Hätte die Steuerpflichtige Finnland nicht verlassen, wäre die nach der progressiven Steuertabelle berechnete Einkommensteuerbelastung niedriger ausgefallen.<sup>26)</sup> GA Léger kam in seinen Schlussanträgen vom 18. 5. 2006<sup>27)</sup> zu folgenden Ergebnissen:

Artikel 18 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach die Steuer, die auf ein Ruhegehalt erhoben wird, das einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die dieser Steuerpflichtige zu entrichten hätte, wenn er gebietsansässig wäre, sofern die Einkünfte dieses Steuerpflichtigen ausschließlich oder hauptsächlich aus diesem Ruhegehalt bestehen und er sich daher nicht in einer Situation befindet, die sich objektiv von derjenigen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen unterscheidet.

**Anmerkung:** Breiten Raum widmet GA Léger der Frage nach der auf diesen Sachverhalt anzuwendenden Rechtsgrundlage, da insb auch das vorliegende Gericht verschiedene, potenzielle Rechtsgrundlagen aufwirft. Die Richtlinie 90/365/EWG<sup>28)</sup> sei insofern nicht anwendbar, als sie ausschließlich dem Aufnahmemitgliedstaat Verpflichtungen auferlegt. Dieselbe Schlussfolgerung sei für die Verordnung 1408/71<sup>29)</sup> zu ziehen. Die streitige Regelung sehe nämlich keine Kürzung des gewährten Ruhegehalts vor, da insb ein pauschaler Quellensteuerabzug auch eine vorteilhaftere Besteuerungsform als die Steuererhebung nach einem progressiven Tarif darstellen kann. Die Steuerpflichtige könne sich auch nicht auf Art 39 EG berufen, da sie die Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht zum Zeitpunkt einer aktiven Erwerbstätigkeit in Anspruch genommen habe.

22) Siehe BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878; *Cordewener*, ISfR 2004, 109 (115 f).

23) BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl 2004 II 878.

24) Beschluss VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056.

25) Vgl hierzu *Gurtner/Kofler*, taxlex-EC 2006/78; siehe zu diesen Schlussanträgen ausführlich *W. Loukota*, Neue Schlussanträge des Generalanwalts beim EuGH zu den Abzugssteuern, SWI 2006, 206 ff.

26) Siehe *Helminen*, Pending Cases Filed by Finnish Courts: The Turpeinen Case and the Esab Case, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 89.

27) Schlussanträge GA Léger 18. 5. 2006, C-520/04, *Pirkko Marjatta Turpeinen*.

28) Richtlinie 90/365/EWG des Rates vom 28. 6. 1990 über das Aufenthaltsrecht der aus dem Erwerbsleben ausgeschiedenen Arbeitnehmer und selbständig Erwerbstätigen, ABl L 180/28 f (13. 7. 1990).

29) Verordnung (EWG) 1408/71 des Rates vom 14. 6. 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer, Selbständige und deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, ABl L149/2 ff (5. 7. 1971), idF Verordnung (EG) 307/1999, ABl L 38/1 ff (12. 2. 1999).

taxlex-EC 2006/93

**C-347/04, Rewe Zentralfinanz****Nichtanerkennung von Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen**

Die Rs *Rewe Zentralfinanz* betrifft die Frage, ob eine diskriminierende Einschränkung des steuerlichen Abzugs von Verlusten, die sich aus Wertabschreibungen auf den Beteiligungsbuchwert von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften ergeben, der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr widerspricht.<sup>30)</sup> Nach der fraglichen deutschen Rechtslage kann eine Teilwertabschreibung von Beteiligungen an bestimmten, insb. passiv tätigen Auslandsgesellschaften wegen § 2 a Abs 1 Satz 1 Nr 1 dEStG steuerlich nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, obwohl die Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an einer solchen Tochtergesellschaft unstreitig dem Grunde nach abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 6 Abs 1 Nr 2 Satz 2 dEStG) darstellen, sofern keine ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen iSd § 26 Abs 8 dKStG vorliegen. Stammt die im gegenständlichen Fall geltend gemachten Betriebsausgaben aus der Abschreibung auf inländische Beteiligungen, könnten sie also uneingeschränkt mit positiven Einkünften des Steuerpflichtigen ausgeglichen werden oder – soweit die Verluste die positiven Einkünfte überstiegen – im Rahmen des Verlustrücktrags oder Verlustvortrags gem § 10 d dEStG in anderen Jahren abgezogen werden.

In seinen Schlussanträgen vom 31. 5. 2006<sup>31)</sup> erachtet GA *Poiarés Maduro* eine derartige Bestimmung als beschränkend. Insb. erleide die Muttergesellschaft einen Liquiditätsnachteil gegenüber jener Tochtergesellschaft, die eine Beteiligungsabschreibung auf eine inländische Tochtergesellschaft vornehmen und diese Aufwendung geltend machen kann. In seiner Untersuchung des Vorliegens von Rechtfertigungsgründen zieht der Generalanwalt sehr umfassend eine Abgrenzung zur Entscheidung des EuGH in der Rs *Marks & Spencer*.<sup>32)</sup> Zum einen sei zwischen der Verwertung von auf Ebene der Tochtergesellschaft entstandenen Verlusten bei der Muttergesellschaft und deren eigenen sich aus dem Beteiligungsansatz ergebenden Verlusten zu differenzieren. Zum anderen habe der Gerichtshof in der Rs *Marks & Spencer* die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nur unter der Voraussetzung als Rechtfertigungsgrund zugelassen, als dieses Anliegen gemeinsam mit der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und der Gefahr der Steuerumgehung aufträte. Letztere beide Kriterien sah der Generalanwalt jedoch nicht als erfüllt an. Betreffend eine wirksame Steuerkontrolle verwies er sowohl auf die AmtshilfeRL<sup>33)</sup> als auch auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten. Ebenso wenig sah er das finanzielle Gleichgewicht des Staates geschädigt, welches im Übrigen vom Mitgliedstaat einzeln darzulegen gewesen wäre. GA *Poiarés Maduro* kam dementsprechend in seinen Schlussanträgen zu folgendem Ergebnis:

*Die Artikel 43 EG, 48 EG und 56 EG [sind] dahin auszuulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die in bestimmten Fällen den steuerlichen Ausgleich von Verlusten einer Muttergesellschaft aus den Wertabschreibungen auf die Beteiligungen an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Tochtergesellschaften ausschließt, während der Ausgleich solcher Verluste ohne Beschränkungen möglich ist, wenn diese Verluste Wertabschreibungen auf die Beteiligungen an Tochtergesellschaften entsprechen, die in demselben Mitgliedstaat niedergelassen sind wie die Muttergesellschaft.*

**Anmerkung:** Entgegen GA *Léger* in der Rs *Scorpio*<sup>34)</sup> erachtet GA *Maduro* ebenso wie GA *Tizzano* in der Rs *Kommission/Belgien*<sup>35)</sup> einen Liquiditätsnachteil, der sich aus der nicht sofortigen Berücksichtigung von Verlusten ergibt, als eine maßgebliche Beschränkung in der Ausübung der Grundfreiheiten.<sup>36)</sup> Der beteiligten Gesellschaft könne es daher nicht zugemutet werden, den Verlustausgleich bis zur Erzielung positiver Einkünfte aus dieser Beteiligung aufzuschieben. Es bleibt abzuwarten, wie der Gerichtshof auf die diesbezüglichen unterschiedlichen Auffassungen der Generalanwälte reagiert.

**VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN**

taxlex-EC 2006/94

**C-132/06, Kommission/Italien****Verzicht auf Ermittlung der Besteuerungsgrundlage**

Die Kommission hat gegen Italien Klage erhoben und beantragt die Feststellung, dass Italien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art 2 und 22 der 6. MwSt-RL verstoßen hat, als es in einem nationalen Gesetz ausdrücklich und allgemein vorgesehen hat, auf die Ermittlung der in mehreren Besteuerungszeiträumen getätigten steuerbaren Umsätze zu verzichten, wenn der Steuerpflichtige einen bestimmten Pauschalbetrag zahlt.<sup>37)</sup> Dieser Verzicht stört

30) Vorgelegt vom FG Köln 15. 7. 2004, 13 K 1908/00, FR 2004, 1118 = EFG 2004, 1609; siehe *Lüdicke*, Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFA, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, und Stauffer Cases, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 150.

31) Schlussanträge GA *Poiarés Maduro* 31. 5. 2006, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*.

32) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*.

33) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl L 336/15 ff (27. 12. 1977), idF der Richtlinie 2004/56/EG des Rates vom 21. 4. 2004 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl L 127/70 ff (29. 4. 2004).

34) Schlussanträge GA *Léger* 16. 5. 2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.

35) Schlussanträge GA *Tizzano* 6. 4. 2006, C-433/04, *Kommission/Belgien*.

36) Vgl. auch schon EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst*; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

37) ABl C 108/11 (6. 5. 2006).

nach Ansicht der Kommission nicht nur das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, sondern verstößt auch gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

**Anmerkung:** Folgt der EuGH der gegenständlichen Klage, wäre im Bereich der Mehrwertsteuer eine „Steueramnestie“ jedenfalls dann unzulässig, wenn sie – wie im gegenständlichen Fall – darin besteht, dass ein Steuerpflichtiger anstelle einer detaillierten MwSt-Erhebung einen Pauschalbetrag bezahlt und dieser Pauschalbetrag ohne jegliche Bindung an die tatsächlich vom Unternehmer (zB in den Vorjahren) erzielten Umsätze steht.

taxlex-EC 2006/95

## C-118/06, *Diagram APS*

### Italienische „IRAP“

Die *Commissione tributaria provinciale* Rom er sucht den EuGH mit Beschluss vom 28. 2. 2006<sup>38)</sup> in der Rs *Diagram APS* um Vorabentscheidung über folgende Frage:

*Ist Art 33 [der 6. MwSt-RL] (in der durch die RL 91/680/EWG geänderten Fassung) dahin auszulegen, dass er es*

*verbietet, den Nettoproduktionswert aus der gewohnheitsmäßigen Ausübung einer selbständig organisierten Tätigkeit, die auf die Erzeugung von oder den Handel mit Gegenständen oder auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichtet ist, der IRAP zu unterwerfen?*

**Anmerkung:** Die Frage nach der Vereinbarkeit der „IRAP“, einer regionalen italienischen Steuer auf die Produktion, den Handel und die Erbringung von Dienstleistungen, mit Art 33 der 6. MwSt-RL ist bereits Gegenstand der Rs *Banca Popolare di Cremona*. In ihren Schlussanträgen zu dieser Rs vertritt die GA *Stix-Hackl*<sup>39)</sup> die Auffassung, dass die „IRAP“ den Charakter einer Umsatzsteuer hat und daher nach Art 33 der 6. MwSt-RL verboten ist.<sup>40)</sup>

38) ABl C 121/5 (20. 5. 2006).

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

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