

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

Topthema

## EuGH Rsp zu den Grundfreiheiten

Steueralltag

### KIAB – Die Wirtschaftskontrolloren

Unternehmenssteuerrecht

### Vorsteuerabzug bei Beteiligungserwerb und -veräußerung

Finanzstrafrecht

### Übersicht Rechtsprechung und Literatur

Arbeits- und Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

### Künstler im Sozialversicherungsrecht

Legislative WKO

### Konkurrenzklausele, Ausbildungskosten und passives Wahlrecht zum Betriebsrat

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
JÄNNER 2006

01

1 – 48

**Schriftleitung:**

Markus Achatz  
Sabine Kirchmayr

**Redaktion:**

Dietmar Aigner  
Gernot Aigner  
Tina Ehrke-Rabel  
Johann Fischerlehner  
Friedrich Fraberger  
Klaus Hirschler  
Sabine Kanduth-Kristen  
Georg Kofler  
Roman Leitner  
Niklas Schmidt  
Friedrich Schrenk  
Stefan Steiger  
Gerhard Steiner  
Johannes Stipsits  
Gerald Toifl



Helwig Aubauer  
Thomas Neumann  
Günter Steinlechner

MANZ

# EC Tax Update – Jänner 2006

GEORG KOFLER

## BREAKING NEWS

taxlex-EC 2006/1

### *Marks & Spencer*

#### Bedingte Verpflichtung zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung

Der *Marks & Spencer*-Fall zur grenzüberschreitenden Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften ist auf Grund seiner potentiellen Budgetauswirkungen in den Mitgliedstaaten sicherlich einer der spektakulärsten Fälle der letzten Jahre: Es geht hier um die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit der britischen Steuerregelung des „Konzernabzugs“ entgegensteht, die die Verrechnung von Verlusten innerhalb eines Konzerns von der Voraussetzung abhängig macht, dass die diesem angehörenden Gesellschaften ihren Sitz im Vereinigten Königreich haben oder sich dort wirtschaftlich betätigen und dadurch effektiv die Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften ausschließen.<sup>1)</sup> Nachdem die UK Special Commissioners<sup>2)</sup> in einer umfangreich begründeten Entscheidung zu Gunsten des Fiskus von einer Vorlage an den EuGH abgesehen hatten, hat der High Court<sup>3)</sup> letztlich doch entsprechende Vorlagefragen an den EuGH gerichtet. Bereits die literarische Diskussion im Vorfeld war kaum mehr zu überschauen.<sup>4)</sup> Nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 1. 2. 2005<sup>5)</sup> hat GA *Poiares Maduro* am 7. 4. 2005<sup>6)</sup> seine lange erwarteten Schlussanträge erstattet: Er gelangte hier zwar in einem ersten Schritt zum Ergebnis, dass der Inlandsfokus des britischen *group relief* die Niederlassungsfreiheit beschränke. Auf der Rechtfertigungsebene reaktivierte der GA allerdings – unter Rückgriff auf die Schlussanträge in der *Rs Manninen*<sup>7)</sup> – den bereits nahezu todgeglaubten Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz, stellte auf eine konzernumfassende Betrachtung ab und nahm eine Verlustberücksichtigungspflicht im Ansässigkeitsstaat nur für jene Fälle an, in denen der Sitzstaat der Tochtergesellschaft keine „gleichwertige steuerliche Behandlung“ der Verluste (zB Voroder Rücktrag) anbietet. Die Große Kammer des EuGH beschritt in ihrem Urteil vom 13. 12. 2005 zwar einen anderen Weg, gelangte aber zu einem ähnlichen Ergebnis; die Argumentation des EuGH lässt sich in drei Schritte aufschlüsseln:

■ Auf der *Tatbestandsebene* begnügte sich der EuGH mit der Feststellung, dass der Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften von der Vergünstigung der Verlustverrechnung geeignet ist, „die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten wird“; dies beschränkt die Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 und 48 EG,

„da er zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Verlusten einer gebietsansässigen und solchen einer gebietsfremden Tochtergesellschaft führt.“<sup>8)</sup>

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Mitarbeiter des Forschungsinstitutes für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) Siehe zu einem ähnlichen Problem im Bereich der *group contributions* die Analyse von *Helminen*, *The Esab Case* (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in the EU, *Intertax* 2005, 595 ff.
- 2) *Marks & Spencer plc v David Halsey* (HM Inspector of Taxes) SPC00352.
- 3) *Marks & Spencer plc v David Halsey* (HM Inspector of Taxes) (2003) EWHC 1945 (Ch).
- 4) Siehe etwa *Hinnekens*, *The Marks and Spencer Case*: UK Special Commissioners Find UK Group Relief Rules Compatible with Freedom of Establishment, *ET* 2003, 175 ff; *Lang*, Abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an die Organschaft, *ÖStZ* 2003/498; *Lyons*, Tax in a single market – *Bosal* and *Marks and Spencer plc*, *BTR* 2003, 443 ff; *Evans*, European Court of Justice to Consider Cross-Border Loss Compensation, *DFI* 2003, 195 ff; *Meussen*, *The Marks & Spencer case*: reaching the boundaries of the EC Treaty, *EC Tax Rev* 2003, 144 ff; *Pistone*, Tax treatment of foreign losses: an urgent issue for the European Court of Justice, *EC Tax Rev* 2003, 149 ff; *Gutmann*, *The Marks & Spencer case*: proposals for an alternative way of reasoning, *EC Tax Rev* 2003, 154 ff; *Wattel*, Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality, *EC Tax Rev* 2003, 194 (201); *Dörr*, Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?! Zu den möglichen Konsequenzen der Rechtssache „Marks and Spencer plc“, *IStR* 2004, 265 ff; *Cordeuener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, *The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead*, *ET* 2004, 135 ff und 218 ff; *Herzig/Wagner*, Zukunft der Organschaft im Binnenmarkt, *DB* 2005, 1 ff; *Martin*, *The Marks & Spencer EU group relief case – a rebuttal of the ‘taxing jurisdiction’ argument*, *EC Tax Rev* 2005, 61 ff; siehe auch *Gammie*, *The Impact of the Marks & Spencer Case on US-European Planning*, *Intertax* 2005, 485 ff.
- 5) Siehe dazu *Meussen*, *The Marks & Spencer Case*: The Final Countdown Has Begun, *ET* 2005, 160 (160 ff).
- 6) Schlussanträge GA *Poiares Maduro* 7. 4. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*; siehe zu den Schlussanträgen *Lang*, *Marks and Spencer – More Questions than Answers*, *EC Tax Rev* 2005, 95 ff; *Petriz/Schilcher*, *Marks & Spencer – Erste Erkenntnisse aus dem Schlussantrag von Generalanwalt M. Poires Maduro*, *SWI* 2005, 233 ff; *Lang*, *Marks & Spencer* und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten, *SWI* 2005, 255 ff; *Scheunemann*, Europäische Verlustberücksichtigung im Konzern: Steine statt Brot durch die Schlussanträge des Generalanwalts Maduro vom 7. 4. 2005 im Fall *Marks & Spencer*? *IStR* 2005, 303 ff; *Tomsett*, Advocate General Gives Qualified Support for Cross-Border Loss Claims in *Marks and Spencer Case*, *Intertax* 2005, 303 ff; *Lyons*, *Marks & Spencer*: Striking a Balance, *BTR* 2005, 251 ff; *Persoff*, *Marks & Spencer*: More Questions than Answers, *BTR* 2005, 260 ff; *CFE*, Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Opinion of Advocate General Maduro in the Case of *Marks & Spencer plc v Halsey* (Case C-446/03), *ET* 2005, 507 f.
- 7) Schlussanträge GA *Kokott* 18. 3. 2004, C-319/02, *Slg* 2004, I-7477, *Manninen* – Tz 49 ff; dazu auf *G. Kofler*, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der *Rs Manninen*, *ÖStZ* 2005/59, 26 (26 ff).
- 8) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 32 bis 34.

■ Besonderes Augenmerk legte der EuGH sodann auf die *Rechtfertigungsebene* und erkannte zunächst, dass die Nichterfassung der Gewinne gebietsfremder Tochtergesellschaften nicht ausreiche, eine Beschränkung des Konzernabzugs auf Verluste der gebietsansässigen Tochtergesellschaften zu beschränken. Der EuGH wandte sich sodann aber der Frage zu, welche Folgen es hätte, eine Vergünstigung wie die im Ausgangsverfahren streitige uneingeschränkt auszudehnen. Va auf Grund der Gefahr der doppelten Verlustverwertung und der „Steuerflucht“ durch vorteilhafte Verlustverrechnung im Staat mit der höchsten Steuerbelastung verfolgt der Ausschluss der Verlustereinverrechnung nach Ansicht des EuGH ein mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel, entspricht zwingenden Gründen des Allgemeininteresses und ist auch zur Erreichung dieser Ziele geeignet.<sup>9)</sup> Die eigentlich erwarteten Aussagen finden sich schließlich auf der *Ebene der Verhältnismäßigkeit*.<sup>10)</sup> Hier gelangte der EuGH zu der Ansicht, dass die beschränkende Maßnahme über das Erforderliche hinausgeht, die gebietsfremde Tochtergesellschaft in ihrem Sitzstaat für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehene Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden. Es verstößt somit gegen die Niederlassungsfreiheit, der gebietsansässigen Muttergesellschaft die Möglichkeit, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste von gebietsfremden Tochtergesellschaften abzuziehen, zu verwehren, wenn sie nachweist, dass diese Verluste im Staat des Sitzes dieser Tochtergesellschaften nicht berücksichtigt worden sind und nicht berücksichtigt werden können.

**Anmerkung:** Das *Marks & Spencer*-Urteil erscheint angesichts der immer höheren Sensibilität der mitgliedstaatlichen Fisci im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH als rechtspolitisch und juristisch vernünftige Lösung des komplexen Problems der grenzüberschreitenden Verlustverwertung: Beide Seiten haben keinen vollständigen Sieg errungen, zumal der EuGH zwar die unbedingte und sofortige Berücksichtigungsverpflichtung für den Regelfall einer Verwertbarkeit der Verluste im Ausland verweigerte, umgekehrt aber dem Sitzstaat der Muttergesellschaft dennoch eine finale Berücksichtigungspflicht auferlegte. Damit scheint das *Marks & Spencer*-Urteil nicht nur den berechtigten budgetären Interessen der Mitgliedstaaten Rechnung zu tragen, sondern auf solider dogmatischer Grundlage auch einen weiteren Schritt in die Richtung einer Verwirklichung des steuerlichen Binnenmarktes zu gehen. Allerdings hat der Gerichtshof in jüngerer Zeit immer häufiger auch die Leistungsgrenzen der Grund-

freiheiten aufzeigt; wohl im Hinblick auf die im Vorfeld gegen die Gefahr einer doppelten Verlustverwertung geltend gemachten Argumente, dass eine solche auch weniger restriktiv durch eine sofortige Verlustberücksichtigung samt allfälliger Nachversteuerung vermieden werden könnte (so zB in § 2 Abs 8 EStG und in § 9 Abs 6 Z 6 KStG), führt der EuGH in *Marks & Spencer* nämlich aus, dass „soweit es andere, weniger belastende Maßnahmen geben sollte, solche Maßnahmen jedenfalls einer vom Gemeinschaftsgesetzgeber zu erlassenden Harmonisierungsregelung“ bedürfen und damit nicht durch die Auslegung der Grundfreiheiten herbeigeführt werden können.<sup>11)</sup> Wenn gleich nunmehr geklärt erscheint, dass auch eine Verlustverwertung durch einen Dritten von der Berücksichtigungspflicht bei der Muttergesellschaft befreit,<sup>12)</sup> wirft das *Marks & Spencer*-Urteil eine ganze Reihe von Folgefragen auf: Verpflichtet beispielsweise das Auslaufen eines zeitlich beschränkten Verlustvortrages im Sitzstaat der Tochtergesellschaft zur Hereinnahme von Verlusten zur Muttergesellschaft? Wie ist bei weniger als 100%igen Beteiligungen, wie bei Enkel- und Urenkelgesellschaften<sup>13)</sup> vorzugehen? Welche Folgerungen sind für „befreite“ Betriebsstättenverluste zu ziehen?<sup>14)</sup> Eine ausführliche Urteilsbesprechung finden Sie demnächst in der ÖStZ 3/2006.

## KOMMISSION

taxlex-EC 2006/2

### Verrechnungspreisforum

#### Kommissionsvorschlag für einen Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation

Die Tätigkeit des EU-Verrechnungspreisforums fokussierte seit Anfang 2004 die Frage der Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU, die nunmehr in einem am 7. 11. 2005 erstatteten „Vorschlag für einen Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU“<sup>15)</sup> mündete. Danach akzeptieren die Mitgliedstaaten eine standardi-

- 9) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 35 bis 52.
- 10) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 53 bis 58.
- 11) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 58.
- 12) Tatsächlich konnten die Verluste der französischen *Marks & Spencer*-Tochtergesellschaft offenbar vom Erwerber (*Galeries Lafayette*) übernommen und auch verwertet werden.
- 13) Während in *Marks & Spencer* die zwischen den verlustbringenden „Tochtergesellschaften“ und der britischen Mutter „hängende“ holländische Zwischenholding gleichsam „ausgeblendet“ wurde, besteht beispielsweise im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime eine Beschränkung der Verlustereinnahmemöglichkeit auf eine Auslandsebene (§ 9 Abs 2 iVm Abs 6 KStG).
- 14) Diese Frage ist in Österreich wegen § 2 Abs 8 EStG weniger bedeutsam, könnte aber womöglich Einfluss auf die beim EuGH anhängige Rechtssache C-152/03, *Ritter-Coulais* (vorgelegt vom BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795) haben; s dazu auch bereits die die Abkommensproblematik allerdings vollkommenden verkennenden Schlussanträge GA Léger 1. 3. 2005, C-152/03, *Ritter-Coulais*, und dazu etwa *Eicker*, IStR 2005, 237 (238 f).
- 15) KOM (2005) 543 endg.

sierte und teilweise zentralisierte Verrechnungspreisdokumentation, die sog. „EU Verrechnungspreis-dokumentation“ bzw. „European Transfer Pricing Documentation – EUTPD“), und legen sie bei der Beurteilung der Verrechnungspreise eines multinationalen Konzerns als Kerndokumentation zu Grunde. In der nächsten Zukunft wird sich das Verrechnungspreisforum unter anderem mit Fragen der alternativen Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren, Strafzuschlägen und dem Einfluss der Rechnungslegungssysteme auf die Verrechnungspreisgestaltung befassen.

**Hintergrund:** Die Kommission hat bereits im Rahmen ihrer Studie über die „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“<sup>16)</sup> festgestellt, dass die Wirksamkeit des Schiedsübereinkommens<sup>17)</sup> wegen erheblicher Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung hinter den Erwartungen zurückgeblieben ist. Entsprechend schlug die Kommission in ihrer Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“<sup>18)</sup> vor, ein Gemeinsames EU-Verrechnungspreisforum einzusetzen.<sup>19)</sup> Nach einjähriger Tätigkeit empfahl das Forum im April 2004 einen Verhaltenskodex<sup>20)</sup> für die Durchführung des Schiedsübereinkommens, der vom Rat am 7. 12. 2004 angenommen wurde und auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung abzielt, die auftreten kann, wenn ein EU-Mitgliedstaat durch eine Verrechnungspreiskorrektur den steuerpflichtigen Gewinn eines Unternehmens aus grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäftsvorgängen berichtigt.<sup>21)</sup> Der Verhaltenskodex gewährleistet eine wirksamere und einheitlichere Anwendung des Schiedsübereinkommens von 1990, das am 1. 11. 2004 mit Rückwirkung zum 1. 1. 2000 wieder in Kraft getreten ist. Da das bestehende Schiedsübereinkommen keine automatische Geltung für die 10 neuen Mitgliedstaaten entfaltet, hat der Rat einen Entwurf für ein Übereinkommen zur Ausweitung auf die neuen EU-Mitgliedstaaten ausgearbeitet, das schließlich am 8. 12. 2004 unterzeichnet und unlängst im Amtsblatt veröffentlicht wurde.<sup>22)</sup>

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2006/3

### C-245/04, EMAG Handel Eder OHG

#### Reihengeschäfte in der 6. MwSt-RL

Mit seinem Vorlagebeschluss vom 26. 5. 2005<sup>23)</sup> hat der VwGH in der Rs *EMAG Handel Eder OHG* dem EuGH mehrere Fragen betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung eines Reihengeschäftes vorgelegt. Bei derartigen Geschäften schließen mehrere Unternehmen aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten nacheinander Kaufverträge über dieselbe Ware ab, die dann durch eine einzige Warenbewegung vom ersten Lieferanten zum letzten Abnehmer erfüllt werden. Konkret geht es um die Frage, ob im Fall einer einzigen Warenbewegung von den niederländischen bzw.

italienischen Vorlieferanten an den österreichischen Endabnehmer die mehrwertsteuerliche Lieferung des österreichischen Zwischenhändlers an den österreichischen Endabnehmer eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung darstellt. GA Juliane Kokott verneinte dies und kam in ihren Schlussanträgen vom 10. 11. 2005<sup>24)</sup> zu folgenden Ergebnissen:

1. Wenn mehrere Unternehmer Liefergeschäfte über denselben Gegenstand abschließen und diese Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden, ist nur eine von mehreren Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen; die innergemeinschaftliche Lieferung ist dabei diejenige Lieferung, die dem innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne Artikels 28 a Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie gegenübersteht.

2. Der Ort des Beginns der Versendung im Sinne des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ist nicht dafür entscheidend, ob eine Lieferung im Rahmen eines solchen Reihengeschäfts als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen ist.

3. In einer Situation wie der des Ausgangsrechtsstreits ist als Ort einer Lieferung, die auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb folgt, nicht der Ort anzusehen, von dem der Gegenstand tatsächlich versandt worden ist. Der Ort der Lieferung gilt vielmehr als in dem Mitgliedstaat gelegen, in dem der innergemeinschaftliche Erwerb erfolgt ist.

4. Für die Bestimmung der Person, bei der im Rahmen solcher Reihengeschäfte der innergemeinschaftliche Erwerb stattfindet, ist es mangels anderweitiger Anhaltspunkte von entscheidender Bedeutung, wer den Gegenstand transportiert bzw. in wessen Auftrag er transportiert wird und wer die Verfügungsmacht über den Gegenstand während des Transports innehat.

**Anmerkung:** GA Kokott folgert aus den Bestimmungen der 6. MwSt-RL, dass sich, wenn ein österreichischer Zwischenhändler Waren von Unternehmern aus anderen Mitgliedstaaten bezieht und er sie selbst nach Österreich transportiert, der Ort der Lieferung an seinen österreichischen Abnehmer in Österreich befindet; für den österreichischen Abnehmer

16) SEK (2001) 1681.

17) Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl L 225/10 (20. 8. 1990).

18) KOM (2001) 582 endg.

19) Siehe „Unternehmensbesteuerung: Kommission richtet Forum für Verrechnungspreise ein“, IP/02/1105 (22. 7. 2002).

20) Mitteilung der Kommission über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Unternehmensbesteuerung von Oktober 2002 bis Dezember 2003 und über den Vorschlag eines Verhaltenskodexes zur effektiven Durchführung des Schiedsübereinkommens (90/436/EWG vom 23. 7. 1990), KOM (2004) 297 endg; siehe auch die Pressemitteilung „Unternehmenssteuern: Kommission schlägt Verhaltenskodex vor, um Doppelbesteuerung infolge von Verrechnungspreiskorrekturen zu vermeiden“, IP/04/542 (27. 4. 2004), sowie „Code of Conduct to eliminate double taxation in cross-border transfer pricing cases Frequently Asked Questions“, MEMO/04/96 (27. 4. 2004).

21) MEMO/04/289 (7. 12. 2004); siehe dazu „Unternehmenssteuern: Kommission begrüßt Annahme des Verhaltenskodex zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreiskorrekturen“, IP/04/1447 (7. 12. 2004).

22) ABl C 160/1 (30. 6. 2005).

23) VwGH 26. 5. 2004, EU 2004/0001, 99/14/0244; dazu Zorn, SWK 2004, S 640 ff; Beiser/Hörtnagel, RdW 2005/240; Pichler, taxlex 2005, 314 ff.

24) Schlussanträge GA Kokott 10. 11. 2005, C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*.

mer stellt diese Lieferung somit keinen innergemeinschaftlichen Erwerb dar, sodass er für die vom Zwischenwerber in Rechnung gestellte österreichische Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Schlussanträge in der Rs *EMAG Handel Eder OHG* bestätigen also die bisherige hA in Österreich: So gehen die Verwaltungspraxis<sup>25)</sup> und die hL<sup>26)</sup> davon aus, dass der Transport der Ware im Reihengeschäft und damit die Lieferortbestimmung nach § 3 Abs 8 UStG (Art 8 Abs 1 lit a der 6. MwSt-RL) nur einer Lieferung zugerechnet werden könne, wobei die Warenbeförderung bzw -versendung der ersten Lieferung zugeordnet wird (sog „bewegte Lieferung“). Die nachfolgende Lieferung (des Zwischenwerbers an seinen Abnehmer) finde ohne Beförderung bzw Versendung statt (sog „ruhende Lieferung“), sodass die Grundregel des § 3 Abs 7 UStG (Art 8 Abs 1 lit b der 6. MwSt-RL) zur Anwendung komme und die Lieferung dort ausgeführt werde, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Für Reihengeschäfte im Binnenmarkt bedeutet dies, dass eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nur bei der „bewegten“, nicht jedoch bei der „ruhenden“ Lieferung vorliegt, da Art 28 c der 6. MwSt-RL eine Beförderung oder Versendung voraussetzt, und damit die „ruhende“ Lieferung im Inland steuerbar und steuerpflichtig wäre. Dieser Sichtweise wurde teilweise entgegengehalten, dass das Gemeinschaftsrecht nicht zwischen ruhenden und bewegten Lieferungen unterscheidet; der Wortlaut des Art 8 Abs 1 lit a erster Satz der 6. MwSt-RL ließe es auch zu, die einzige Warenbewegung beiden Liefergeschäften zuzuordnen und damit jede der beiden Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen.<sup>27)</sup> Diesen Ansatz lehnt GA *Kokott* allerdings schon deswegen ab, weil nach der 6. MwSt-RL nur jene der Lieferungen, die zum innergemeinschaftlichen Erwerb geführt hat, als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt werden könne. Siehe zu Rs *EMAG Handel Eder OHG* demnächst ausführlich den Beitrag von *M. Achatz* in der *taxlex*.

taxlex-EC 2006/4

## C-292/04, *Meilicke*

### Deutsches Anrechnungssystem gemeinschaftswidrig!

Am 24. 6. 2004<sup>28)</sup> hat das FG Köln dem EuGH in der Rs *Meilicke* die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob das frühere deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren<sup>29)</sup> mit seiner Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuer der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56, 58 EG entsprach. Dem Vernehmen nach befand sich Deutschland bereits im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH insofern in Rückzugsgefechten, als es vor allem die Einschränkung der zeitlichen Wirkungen einer abschlägigen Entscheidung des EuGH thematisierte.<sup>30)</sup> Tatsächlich gelangte GA *Tizzano* in seinen Schlussanträgen vom 10. 11. 2005<sup>31)</sup> basierend auf dem Urteil des EuGH zum analogen Problem im finnischen Anrechnungssystem in der Rs *Manninen*<sup>32)</sup>

relativ rasch zum Ergebnis, dass das deutsche Recht insofern nicht im Einklang mit der Kapitalverkehrsfreiheit steht; allerdings zeigte der GA erhebliche Sympathie für eine Einschränkung der „Rückwirkung“ des Urteils, zumal die Kommission ein bereits 1995 gegen das deutsche Anrechnungssystem eingeleitetes Verfahren nachfolgend nicht weitergeführt hat und bis zum Urteil des EuGH in der Rs *Verkooijen*<sup>33)</sup> die Tragweite der Vorschriften über den freien Kapitalverkehr nicht klar gewesen sei. Dementsprechend schlug GA *Tizzano* dem EuGH folgende Lösung vor:

1. Die Artikel 56 EG und 58 EG stehen einer Regelung entgegen, wonach der Anspruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben.

2. Die Unvereinbarkeit dieser Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht entfaltet Wirkung ab dem Tag der Verkündung des Urteils vom 6. 6. 2000 in der Rechtssache C-35/98 (*Verkooijen*). Eine Berufung auf die Unvereinbarkeit zur Erlangung von Steuergutschriften für vor diesem Urteil erhaltene Dividenden ist nicht möglich; davon unberührt bleiben die Ansprüche derjenigen, die vor diesem Urteil oder bis zum 11. 9. 2004, dem Tag, an dem die Mitteilung des dem vorliegenden Verfahren zugrunde liegenden Vorlagebeschlusses im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht wurde, die Steuergutschrift beantragt oder einen entsprechenden Ablehnungsbescheid angefochten haben, vorausgesetzt, ihre Ansprüche sind nicht nach dem nationalen Recht verjährt.

**Anmerkung:** Bereits in *Manninen* hatte der EuGH zu prüfen, ob die in Art 56 und 58 EG garantierte Freiheit des Kapitalverkehrs einer Regelung entgegensteht, wonach der Anspruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf die Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben. In seinem *Manninen*-Urteil hat der EuGH letztlich bestätigt, dass es der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wenn sich ein Anrechnungssystem nicht auch auf Dividendeneinkünfte aus anderen Mitgliedstaaten erstreckt

25) Rz 450 UStR 2000.

26) ZB *Doralt/Ruppe* I<sup>8</sup> (2003) Rz 1295.

27) Siehe *Hörtnagel*, SWL 2002, S 643 ff; *Hörtnagel*, ÖStZ 2002/768; *Beiser/Hörtnagel*, RdW 2005/240.

28) FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580; beim EuGH geführt als Rechtssache C-292/04, *Meilicke*; siehe dazu bereits *Krebs/Bödefeld*, BB 2004, 1712 ff; *Meilicke*, DB 2004, 1867 ff; *Engel*, GmbHR 2004, 1091 ff.

29) § 36 Abs 2 Nr 3 dEStG idF vor dem dStSEkG, dBGBl I 2000, 1433.

30) Siehe auch die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Peter Rzepka, Dr. Michael Meister, Heinz Seiffert, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der CDU/CSU betreffend „Unvereinbarkeit von Normen im Bereich der direkten Steuern mit dem europäischen Recht“, BTDRs 15/5078, 5.

31) Schlussanträge GA *Tizzano* 10. 11. 2005, C-292/04, *Meilicke*.

32) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*; siehe zu diesem Urteil etwa *G. Köfler*, ÖStZ 2004/1081, 582 ff, und ÖStZ 2005/59, 26 ff; weiters *de Weerth*, DStR 2004, 1992 ff; *Englisch*, IStR 2004, 680 (684 ff); *Medert*, IStR 2004, 828 ff; *Schnitger*, FR 2004, 1357 ff; *Englisch*, GmbHR 2005, R 421 f; *Hintsanen/Pettersson*, ET 2005, 130 ff; *Englisch*, Intertax 2005, 200 ff; *Englisch*, RIW 2005, 187 ff; *Engell/Hammerschmidt*, IStR 2005, 405 ff.

33) EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen*.

und die tatsächlich im Ausland entrichtete Körperschaftsteuer angerechnet wird.<sup>34)</sup> Das finnische System war dabei dadurch charakterisiert, dass per saldo durch die Anrechnung die Einkommensteuerbelastung auf Anteilsebene entfällt und deshalb die auf Gesellschaftsebene erhobene proportionale Körperschaftsteuer zur Gesamtbelastung der Ausschüttung wird, was den EuGH offenbar dazu veranlasst hat, davon auszugehen, dass der Gewinn der Gesellschaft beim Anrechnungsverfahren als „letzten Endes beim Aktionär nicht mehr besteuert“ anzusehen ist.<sup>35)</sup>

Obwohl das in der Rs *Meilicke* auf dem Prüfstand stehende frühere deutsche, zur Besteuerung des Gewinns einer Gesellschaft mit dem persönlichen Steuersatz des Aktionärs führen sollen und sich damit die Steuerzahlung auf Ebene der Gesellschaft quasi als Vorauszahlung auf die persönliche progressive Einkommensteuer des Gesellschafters darstellt und somit letztlich materiell eine Besteuerung ausschließlich beim Aktionär stattfindet,<sup>36)</sup> war die hA bereits bisher von der Übertragbarkeit des *Manninen*-Urteils auf andere Anrechnungssysteme ausgegangen.<sup>37)</sup>

Es ist daher zu erwarten, dass der EuGH den *Meilicke*-Fall nach den im *Manninen*-Urteil entwickelten Grundsätzen behandelt werden wird,<sup>38)</sup> wie es nunmehr auch GA *Tizzano* in seinen Schlussanträgen vorgeschlagen hat.<sup>39)</sup>

Sowohl *Manninen* als auch *Meilicke* werden in ihren Kernbereichen aber bald lediglich rechtshistorischen Wert haben,<sup>40)</sup> zumal vor dem Hintergrund der zahlreichen – tatsächlichen und mitunter auch scheinbaren – europarechtlichen Bedenken mittlerweile ohnehin zahlreiche Mitgliedstaaten ihre Anrechnungssysteme vollständig aufgegeben haben;<sup>41)</sup> dem Beispiel des in *Meilicke* betroffenen Deutschland<sup>42)</sup> folgend sind unlängst auch Frankreich,<sup>43)</sup> das von *Manninen* betroffene Finnland<sup>44)</sup> und das EFTA-Mitglied Norwegen<sup>45)</sup> dieser Entwicklung gefolgt. Ebenso sind die meisten mitgliedstaatlichen Varianten der Shareholder Relief Systeme inzwischen so ausgerichtet, dass sie unabhängig von den Verhältnissen im Quellenstaat eine gleichartige Steuerentlastung für Inlands- wie Auslandsdividenden gewähren.<sup>46)</sup>

Damit verschiebt sich der Fokus freilich auf die noch offenen Altfälle und die *ex-tunc*-Wirkung der EuGH-Rechtsprechung: Nach der Rechtsprechung hat der Einzelne nämlich im Rahmen des nationalen Verfahrensrechts grundsätzlich einen Anspruch auf Erstattung von innerstaatlichen Abgaben, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurden,<sup>47)</sup> da eine durch den EuGH vorgenommene Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts die Bedeutung und Tragweite der betreffenden Vorschrift erläutert und definiert, so wie diese von ihrem Inkrafttreten an hätte verstanden und angewandt werden sollen. Allerdings kann der EuGH in Anbetracht des Erfordernisses der Rechtssicherheit ausnahmsweise die Möglichkeit für die Beteiligten einschränken, sich auf die in einem solchen Urteil vorgenommene Auslegung mit dem Ziel zu berufen, Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, die in der Vergangenheit in gutem Glauben begründet wurden; hierfür werden nach ständiger Rechtsprechung zwei

wesentliche Kriterien geprüft, nämlich, dass die Betroffenen gutgläubig gehandelt haben und dass Schwierigkeiten von großer Tragweite bestehen.<sup>48)</sup>

- 34) Ebenso bereits die Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM (2003) 810 endg, 15.
- 35) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen* – Tz 20; siehe aber zum „Vorauszahlungscharakter“ der Körperschaftsteuer im finnischen System *Liedel/Hintsanen*, ET 2003, 31 (32); weiters *Hintsanen/Pettersson*, ET 2005, 130 (133).
- 36) Dazu nur *Raupach* in *Seeger* (Hrsg), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG 25 (2002) 9 (10 f), der von einer „punktgenauen“ Vollentlastung von der deutschen Körperschaftsteuer spricht.
- 37) *Krebs/Bödefeld*, BB 2004, 1416 ff; *Schnitger*, IStR 2004, 313 (320); *Englisch*, IStR 2004, 522 (527); *Englisch*, IStR 2004, 680 (686); *Röder*, DStR 2004, 1629 (1632); *Schnitger*, FR 2004, 1357 (1357, 1362 ff); *Engel/Hammerschmidt*, IStR 2005, 405 (406); *Schnitger/Papantonopoulos*, BB 2005, 407 (410); ebenso *Birk*, FR 2005, 121 (126); weiters zB *Cordeuener*, FR 2005, 356 (betreffend das norwegische und deutsche Anrechnungssystem); siehe auch FG Köln 24. 6. 2004, 2 K 2241/02, IStR 2004, 580.
- 38) *G. Kofler*, ÖStZ 2004/1081, 582 (582 f); ebenso die Einschätzung von *Schnitger*, FR 2004, 1357 (1362); *Benecke/Schnitger*, IStR 2003, 649 (656); *Schnitger/Papantonopoulos*, BB 2005, 407 (410).
- 39) Siehe Schlussanträge GA *Tizzano* 10. 11. 2005, C-292/04, *Meilicke* – Tz 13 bis 30.
- 40) Jene Mitgliedstaaten, die jedoch nach wie vor eine Voll- oder Teilanrechnung nur für Ausschüttungen inländischer Körperschaften vorsehen (zB Großbritannien), werden durch das Urteil in *Manninen* freilich in zunehmenden Handlungsdruck geraten. Auch offene Altfälle werden die nationalen Gerichte noch einige Jahre beschäftigen.
- 41) Vgl etwa *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>3</sup> (2001) 362 ff; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>5</sup> (2002) 123 ff; *Hamaekers*, APTB 2003, 42 (48 f); *European Team of the IBFD*, ET 2003, 394 (402).
- 42) So hat auch der deutsche Gesetzgeber die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG, BGBl I 2000, 1433) unter anderem damit begründet hat, dass das Halbeinkünfteverfahren die Kapitalverkehrs- und die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU gewährleiste, während das Anrechnungsverfahren national beschränkt gewesen sei und zu Belastungsunterschieden geführt habe (siehe die Begründung zum StSenkG, BTDRs 14/2683, 95).
- 43) Siehe zB *Bjergier*, 32 Tax Notes Int'l 7 ff (Oct 6, 2003); *Bricet*, 33 Tax Notes Int'l 140 (141) (Jan 12, 2004).
- 44) Siehe zB *Helminen*, BIFD 2004, 487 ff; *Helminen*, ET 2004, 396 ff.
- 45) Norwegen ist unlängst dem EWR-rechtlichen Druck auf sein Anrechnungssystem gewichen: Rückwirkend ab 1. 1. 2004 sind Dividenden an norwegische oder EWR-Gesellschaften unabhängig von einer Mindestbeteiligungsdauer oder -höhe in Norwegen (quellen)steuerfrei. Dividenden an ansässige natürliche Personen unterliegen ab 1. 1. 2006 bei diesen insofern einer 28%igen Steuerpflicht, als eine risikofreie Rendite (sog *shielded income*) überschritten wird (dazu *Leegard*, ET 2005, 121 [125 f]); das Anrechnungssystem wird mit diesem Datum aufgegeben. Dazu etwa *Zimmer*, 34 Tax Notes Int'l 171 ff (Apr 12, 2004); *Zimmer*, 36 Tax Notes Int'l 133 (Oct 11, 2004); *Zimmer*, 36 Tax Notes Int'l 278 ff (Oct 25, 2004); *Zimmer*, 37 Tax Notes Int'l 83 f (Jan 3, 2005); *Leegard*, ET 2005, 121 (121 ff).
- 46) Dazu auch *Wesselbaum-Neugebauer*, GmbHR 2004, 1319 (1323); *Englisch*, RIW 2005, 187 (187).
- 47) Siehe zB EuGH 11. 7. 2002, C-62/00, Slg 2002, I-6325, *Marks & Spencer* – Tz 30 mwN; dazu auch jüngst *Lindemann/Hackemann*, IStR 2005, 786 (786 ff).
- 48) Vgl dazu etwa EuGH 15. 3. 2005, C-209/03, *Bidar* – Tz 66 ff; siehe zu den zeitlichen Dimensionen auch den Überblick bei *Drien/Kabler*, StuW 2005, 171 (180 f). Gerade in gemeinschaftsrechtlich höchst unklaren, aber fiskalisch umso bedeutsameren Fällen könnte hier eine Auflockerung der Rechtsprechung unter weitergehender Anerkennung budgetärer Wirkungen sinnvoll erscheinen; in diese Richtung jüngst Schlussanträge GA *Jacobs* 17. 3. 2005, C-475/03, *Banca Popolare di Cremona („IRAP“)* – Tz 70 ff mwN, hinsichtlich einer mehr-

Trotz eines gescheiterten Vorstoßes des Vereinigten Königreichs im Jahr 1996<sup>49)</sup> zur Sicherung des nationalen Steueraufkommens wird dieser Aspekt der Einschränkung der „Rückwirkung“ angesichts der steigenden Komplexität der Vorlagen zum direkten Steuerrecht in Zukunft vermutlich immer mehr an Bedeutung gewinnen. Gerade auch in der Rs *Meilicke* trat GA *Tizzano* auf Basis der konkreten Umstände des Falles für eine Beschränkung der „Rückwirkung“ ein.<sup>50)</sup>

taxlex-EC 2006/5

### C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH ua*

#### Energieabgabenvergütung: Verhältnis zwischen Durchführungsverbot und rückwirkender Genehmigung durch die Kommission

In der Rs *Adria-Wien Pipeline GmbH*<sup>51)</sup> hat der EuGH entschieden, dass der Ausschluss von Dienstleistungsbetrieben von der Energieabgabenvergütung diese als unzulässige Beihilfe nach Art 87 EG qualifiziert. Der vorlegende VfGH hob daraufhin die entsprechenden Bescheide als verfassungswidrig auf, da die belangte Behörde offenkundig entgegen dem unmittelbar anwendbaren Verbot des Art 88 Abs 3 EG, eine nicht notifizierte Beihilfe durchzuführen (Durchführungsverbot), vorgegangen war.<sup>52)</sup> Die Europäische Kommission beschloss in der Folge die Einleitung des Verfahrens nach Art 88 Abs 2 EG zur Prüfung dieser von Österreich gewährten Beihilfen. Mit ihrer Entscheidung vom 22. 5. 2002<sup>53)</sup> stellte sie für den Zeitraum vom 1. 6. 1996 bis 31. 12. 2001 fest, dass die Beihilfe mit Art 87 Abs 3 lit c EG vereinbar sei.<sup>54)</sup> Darauf basierend wies der VfGH<sup>55)</sup> in einem nachfolgenden Erkenntnis eine diesbezügliche Beschwerde deshalb als unbegründet ab, weil seit der Entscheidung der Kommission davon ausgegangen werden könne, dass der Anwendung des § 2 Abs 1 EAVG das Durchführungsverbot des Art 88 Abs 3 EG jedenfalls nicht mehr in offenkundiger Weise entgegenstehe und daher auch von der belangten Behörde denkmöglicherweise angewendet werden durfte. Der VfGH ließ damit freilich das Verhältnis zwischen dem Durchführungsverbot und der Zulässigkeit einer ausdrücklich rückwirkenden Beihilfengenehmigung im Dunklen.

Insb durch das Urteil des EuGH in der Rs *van Calster*<sup>56)</sup> richtete sich der Fokus allerdings auf die Frage nach der Reichweite des Durchführungsverbotes gem Art 88 Abs 3 EG dahingehend, ob die Kommission Beihilfen rückwirkend genehmigen kann und ob das Durchführungsverbot auch nach der positiven Entscheidung der Kommission vom 22. 5. 2002 gebietet, den den Produktionsbetrieben eingeräumten Beihilfenanspruch für die Dienstleistungsbetriebe dadurch zu neutralisieren, dass Letzteren der Anspruch aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen ebenfalls einzuräumen ist.<sup>57)</sup> In drei Fällen betreffend die Jahre 1996 bis 2001 hat der VfGH mit ausführlich argumentiertem Beschluss vom 12. 8. 2004<sup>58)</sup>

diesbezüglich ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt:

1. Steht das Durchführungsverbot gemäß Art 88 Abs 3 EG auch dann der Anwendung einer innerstaatlichen gesetzlichen Bestimmung entgegen, die Betriebe, deren Schwerpunkt nicht nachweislich in der Herstellung körperlicher Güter besteht, von der Vergütung von Energieabgaben ausschließt und daher als Beihilfe im Sinne des Art 87 EG zu qualifizieren ist, aber der Kommission vor dem innerstaatlichen Inkrafttreten der Regelung nicht notifiziert wurde, wenn die Kommission gemäß Art 87 Abs 3 EG die Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt für einen in der Vergangenheit liegenden Zeitraum festgestellt hat und sich der Erstattungsantrag auf für diesen Zeitraum zu entrichtende Abgaben bezieht?

2. Bei Bejahung der ersten Frage: Erfordert das Durchführungsverbot in einem derartigen Fall die Vergütung auch in jenen Fällen, in denen die Anträge der Dienstleistungsbetriebe nach der Erlassung der Entscheidung der Kommission für Bemessungszeiträume vor diesem Zeitpunkt gestellt wurden?<sup>59)</sup>

Die am 29. 11. 2005<sup>60)</sup> vorgelegten Schlussanträge des GA *Jacobs* in den Rs *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH ua* machen allerdings deutlich, dass die nachträgliche und rückwirkende Genehmigung durch die Kommission die ursprüngliche Rechtswidrigkeit nicht heilen könne, die sich aus dem Mangel der Notifizierung ergibt; die Gemeinschaftswidrigkeit könne

wertsteuerähnlichen italienischen Abgabe (IRAP), deren Summe sich in dem nach italienischem Recht „aufrollbaren“ Zeitraum auf 120 Milliarden Euro belief.

- 49) Siehe das Memorandum des Vereinigten Königreichs vom Juli 1996 betreffend „The European Court of Justice“, wo das Vereinigte Königreich eine Änderung des EG-Vertrages dahingehend vorschlug, dass hinsichtlich der Einschränkung der „Rückwirkung“ von EuGH-Urteilen auch die budgetären Auswirkungen für die Mitgliedstaaten entscheidend in die Betrachtung einzubeziehen sind.
- 50) Vgl Schlussanträge GA *Tizzano* 10. 11. 2005, C-292/04, *Meilicke* – Tz 31 ff; siehe zu dieser Frage im Vorfeld bereits *Thömmes*, Intertax 2005, 560 f.
- 51) EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, Slg 2001, I-8365, *Adria-Wien Pipeline GmbH* und *Wietersdorfer und Peggauer Zementwerke GmbH*.
- 52) Siehe zB VfGH 13. 12. 2001, B 2251/97, VfSlg 15.450.
- 53) Entscheidung C (2002) 1890fin (Staatliche Beihilfe NN 165/2001), ABI C 164/4 (10. 7. 2002).
- 54) Allerdings prüfte die Kommission in diesem Stadium nicht, ob auch die Schwelle von 0,35% des Nettoproduktionswerts eine Selektivität bewirkte. 2004 untersuchte sie sodann die – inzwischen auf Dienstleistungsunternehmen erstreckte – Regelung erneut, entschied nunmehr aber, dass diese wegen der Schwelle von 0,35%, die energieintensive Unternehmen begünstigt, selektiv und für die Jahre 2002 und 2003 nicht mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sei; siehe die Entscheidung der Kommission vom 9. 3. 2004 über eine durch Österreich angewendete Beihilferegelung betreffend die Energieabgabenvergütung auf Erdgas und Elektrizität in den Jahren 2002 und 2003 (K [2004] 325), ABI L 190/13 ff (22. 7. 2005).
- 55) VfGH 12. 12. 2002, B 1348/02, VfSlg 16.771.
- 56) EuGH 21. 10. 2003, C-261/01 und C-262/01, 2003, I-12249, *van Calster*.
- 57) Siehe aus der umfangreichen Literatur zB *Kilches*, FJ 2002, 37 ff; *Kilches*, FJ 2002, 400 ff; *Potacs*, ÖZW 2003, 55 ff; *Keppert*, ÖStZ 2003/234, 115 ff; *Ehrke*, SWK 2003, S 482 ff; *Sutter*, AnwBl 2003, 561 ff; *Jaeger*, ZfV 2003, 645 ff; *Jaeger*, EuZW 2004, 78.
- 58) VfGH 12. 8. 2004, EU 2004/2004 bis 2006.
- 59) ABI C 273/13 f (6. 11. 2004); die zweite Vorlagefrage erklärt sich daraus, dass in einem der drei vorgelegten Fälle der Antrag auf Energieabgabenvergütung erst nach Erlassung der Vereinbarkeitsklärung der Kommission gestellt wurde.
- 60) Schlussanträge GA *Jacobs* 29. 11. 2005, C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH ua*.

auch nicht dadurch saniert werden, dass auch den ursprünglich von der Beihilfe ausgeschlossenen Unternehmen die Berechtigung zur Erhebung eines Vergütungsanspruchs eingeräumt wird. Konkret kam GA *Jacobs* zu folgenden Ergebnissen:

*Ist eine nationale Maßnahme, die eine Abgabenvergütung vorsieht, in der Weise selektiv, dass sie nur von bestimmten Unternehmen in Anspruch genommen werden kann, und daher eine Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG, und wurde sie unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 der Kommission vor ihrer Durchführung nicht notifiziert, so müssen die nationalen Gerichte Abhilfemaßnahmen anordnen, die die rechtswidrig gewährte Beihilfe aufheben oder zumindest deren Wirkungen beseitigen und die Rechte geschädigter Dritter schützen.*

*Weder der Umfang der entsprechenden Verpflichtungen der nationalen Gerichte noch die Palette der Abhilfemaßnahmen, die sie anordnen können, wird in Bezug auf den Zeitraum, während dessen die Beihilfe unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 EG rechtswidrig durchgeführt wurde, von einer späteren Entscheidung der Kommission berührt, mit der diese die Beihilfe als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ansieht. Die Palette von Abhilfemaßnahmen umfasst jedoch nicht die Befugnis, von der ursprünglichen Regelung ausgeschlossenen Unternehmen die Berechtigung zur Erhebung eines Vergütungsanspruchs zu verleihen.*

## VORLAGEFRAGEN DER NATIONALEN GERICHTE UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2006/6

### C-322/05, *Celozzi*

#### Berücksichtigung familienbezogener Umstände eines Wanderarbeitnehmers beim Krankengeld

Das deutsche Bundessozialgericht legte mit seinem umfangreichen und komplexen Vorlagebeschluss vom 5. 7. 2005<sup>61</sup>) dem EuGH in der Rs *Celozzi* die Frage vor, ob es mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, „dass ein in Deutschland beschäftigter verheirateter Wanderarbeitnehmer, dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, Krankengeld stets anknüpfend an das Nettoarbeitsentgelt erhält, welches sich unter Zugrundelegung der auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers eingetragenen Lohnsteuerklasse ergibt, ohne dass eine spätere, ihn begünstigende, rückwirkende Änderung seiner familienstandabhängigen Steuermerkmale berücksichtigt wird.“<sup>62</sup>)

taxlex-EC 2006/7

### C-345/05, *Kommission v Portugal*

#### Steuervergünstigungen für Kapitalerträge aus dem Verkauf von Eigenheimen

Wie bereits im Jänner 2005<sup>63</sup>) angekündigt, hat die Kommission nunmehr gegen Portugal vor dem EuGH Klage erhoben, zumal Portugal es seine Rechtsvorschriften, die Steuervergünstigungen auf Kapitalerträge aus dem Verkauf eines Eigenheims nur vorsehen, sofern diese in ein Eigenheim in Portugal reinvestiert werden, nicht geändert hat.<sup>64</sup>) Dies sei

nach Auffassung der Kommission „ein eindeutiger Verstoß gegen die durch den EG-Vertrag und das EWR-Abkommen garantierten grundlegenden Freiheiten“.

**Anmerkung:** Die Kommission scheint in jüngerer Zeit einen leichten Fokus auf diskriminierende Aspekte steuerlicher Eigenheimförderungen zu legen. Abgesehen von der gegen Portugal erhobenen Klage hat die Kommission mittlerweile auch die – für Neufälle ab dem 1. 1. 2006 ohnehin abgeschaffte – deutsche Eigenheimzulage aufgegriffen und geltend gemacht, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art 18, 39 und 43 EG verstoßen hat, dass sie die Gewährung der Eigenheimzulage an unbeschränkt Steuerpflichtige auf in anderen Mitgliedstaaten belegene Objekte unabhängig davon ausschließt, ob dort eine vergleichbare Förderung beansprucht werden kann.<sup>65</sup>) Ebenso geht die Kommission bereits gegen Schweden vor, nach dessen Regeln Gewinne aus der Veräußerung eines Eigenheims steuerlich günstiger behandelt werden, wenn das verkaufte Eigenheim in Schweden liegt und der Erlös wieder in ein neues Eigenheim in Schweden investiert wird.<sup>66</sup>)

taxlex-EC 2006/8

### C-290/05, *Ákos Nádasdi*

#### Wertunabhängige Besteuerung von Ge- brauchtwagen aus anderen Mitgliedstaaten

Der ungarische Hajdú-Bihar Megyei Bíróság ersuchte mit Beschluss vom 3. 3. 2005 in den Rs *Ákos Nádasdi* den EuGH um Klärung, ob „die Mitgliedstaaten ungeachtet des Artikels 90 Absatz 1 EG eine Steuer auf Gebrauchtwagen aus anderen Mitgliedstaaten beibehalten [dürfen], die den Wert des Wagens überhaupt nicht berücksichtigt und deren Höhe sich ausschließlich nach technischen Merkmalen der Wagen (Motortyp, Hubraum) und einer Einstufung nach Umweltschutzerwägungen richtet“. Falls dies der Fall sei, möchte das ungarische Gericht zudem wissen, ob das konkret anwendbare ungarische Recht in Bezug auf importierte Gebrauchtwagen mit Art 90 Abs 1 EG vereinbar ist, obwohl für Wagen, die schon vor dessen Inkrafttreten in Ungarn in Betrieb genommen worden waren, keine Kfz-Steuer gezahlt werden musste.<sup>67</sup>)

61) BSG 6. 7. 2005, B 1 KR 7/04 R, ArbuR 2005, 427.

62) ABl C 281/8 (12. 11. 2005).

63) IP/05/36 (13. 1. 2005). Portugal ist der formellen Aufforderung der Kommission vom Juli 2004 zur Änderung seiner Rechtsvorschriften nicht in zufrieden stellender Weise nachgekommen; siehe bereits „Kommission fordert von Portugal Änderung diskriminierender Steuervergünstigungen auf Kapitalerträge aus dem Verkauf von Eigenheimen“, IP/04/938 (16. 7. 2004).

64) ABl C 281/12 (12. 11. 2005).

65) Beim EuGH geführt als Rs C-152/05 (*Kommission/Deutschland*), abgedruckt in ABl C 132/18 (28. 5. 2005); dazu bereits *Häußler*, FR 2005, 872 ff, und taxlex-EC 2005 – 59; siehe auch „Eigenheimzulage: Kommission beschließt Anrufung des Europäischen Gerichtshofs wegen räumlicher Beschränkung auf Deutschland“, IP/04/950 (19. 7. 2004).

66) Siehe IP/05/943 (15. 7. 2005); dazu taxlex-EC 2005/74.

67) ABl C 296/10 (26. 11. 2005).

**Anmerkung:** Die Kraftfahrzeugsbesteuerung in der Gemeinschaft wirft zahlreiche Probleme auf, welche die Kommission bereits in ihrer 2002 ergangenen Mitteilung an die Bürger betreffend die „Steuerliche Behandlung der innergemeinschaftlichen Verbringung von Personenkraftfahrzeugen und ihrer grenzüberschreitenden Verwendung“<sup>68)</sup> ausführlich untersucht hat. Unlängst hat die Kommission auch einen Vorschlag für eine Richtlinie<sup>69)</sup> vorgelegt, der bedeuten würde, dass die Mitgliedstaaten ihre Systeme für die Besteuerung von Personenkraftwagen umstrukturieren müssten.<sup>70)</sup> Ziel des Vorschlags ist zum einen, das Funktionieren des Binnenmarktes durch die Beseitigung der steuerlichen Hindernisse für die innergemeinschaftliche Verbringung von Personenkraftwagen zu verbessern. Zum anderen soll die Nachhaltigkeit durch die Umstrukturierung der Bemessungsgrundlagen der Zulassungssteuern und jährlichen Kraftfahrzeugsteuern gefördert werden, die künftig Elemente mit einem direkten Bezug auf die Kohlendioxid-Emissionen der Personenkraftwagen enthalten sollen. Der Vorschlag zielt auf die Festlegung einer EU-weiten Struktur für die Besteuerung von Personenkraftwagen ab und würde weder zur Harmonisierung

der Steuersätze führen noch Mitgliedstaaten zur Einführung neuer Steuern verpflichten. Der Richtlinienvorschlag der Kommission umfasst drei Elemente:

- Abschaffung der Zulassungssteuern während einer Übergangszeit von fünf bis zehn Jahren.
- Ein System, bei dem der Mitgliedstaat, in dem ein Personenkraftwagen zugelassen ist, bis zur Abschaffung der Zulassungssteuer einen Teil davon erstatten müsste, wenn das Fahrzeug nach der Zulassung ausgeführt oder auf Dauer in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wird.
- Die Bemessungsgrundlagen sowohl der jährlichen Kraftfahrzeugsteuern als auch der Zulassungssteuern sollten künftig eine Kohlendioxid-Komponente enthalten.

---

68) TAXUD/255/02 vom 9. 9. 2002.

69) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Besteuerung von Personenkraftwagen, KOM (2005) 261 endg; eine Anlage zu dem Richtlinienvorschlag enthält ein Arbeitspapier der Kommissionsdienststellen, das die wirtschaftlichen, umwelt- und sozialen Auswirkungen des Vorschlags ausführlich untersucht (SEC [2005] 809 final).

70) IP/05/839 (5. 7. 2005).