

EC Tax Update – November 2006

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2006/130

Mehrwertsteuer: Entscheidung der Kommission

Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Fernwärmelieferungen

Mit ihrer E v 13. 9. 2006.¹⁾ erteilte die Kommission der Republik Litauen eine auf Art 12 Abs 3 lit b der 6. MwSt-RL basierende Ermächtigung, auf die Lieferung von Fernwärme einen ermäßigten Steuersatz (5%) anzuwenden.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2006/131

C-470/04, N

Wegzugsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit

Im Folge des *du Saillant*-Urteils²⁾ zur französischen Wegzugsbesteuerung stand in der Rs *N* (gelegentlich auch: *van Dijk*) nunmehr die niederländische Wegzugsbesteuerung auf dem gemeinschaftsrechtlichen Prüfstand. Nach niederländischem Steuerrecht wird die Steuer auf den Wertzuwachs einer Beteiligung im Zeitpunkt des Wegzugs festgesetzt, jedoch für die Dauer von zehn Jahren bzw bis zur tatsächlichen Veräußerung gestundet. Als Konsequenz aus dem *du Saillant*-Urteil wurde jedoch die Pflicht des Steuerpflichtigen, während der Stundung Sicherheit zu leisten, abgeschafft. Während GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen v 30. 3. 2006³⁾ hier aufgrund des privaten Charakters des Wohnsitzwechsels das allgemeine Freizügigkeitsrecht nach Art 18 EG als betroffen ansah, ging der EuGH in seinem U v 7. 9. 2006⁴⁾ davon aus, dass das Halten aller Anteile einer Gesellschaft selbst im Fall eines privat motivierten Umzugs den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet.⁵⁾ Der EuGH gelangte darauf basierend zu folgenden Ergebnissen:

1. Ein Gemeinschaftsangehöriger wie der Kläger des Ausgangsverfahrens, der seit der Verlegung seines Wohnsitzes in einem Mitgliedstaat wohnt und sämtliche Anteile an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, kann sich auf Art 43 EG berufen.

2. Art 43 EG ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, ein System wie das im Ausgangsverfahren streitig einzuführen, nach dem der Wertzuwachs besteuert wird, wenn ein Steuerpflichtiger aus diesem Mitgliedstaat wegzieht, und das die Stundung dieser Steuer von der Leistung von Sicherheiten abhängig macht und Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des Betroffenen eingetreten und nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind, nicht vollständig berücksichtigt.

3. Eine Beeinträchtigung aufgrund der Leistung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht verlangten Sicherheit

kann durch die bloße Freigabe dieser Sicherheit nicht rückwirkend beseitigt werden. Die Form des Aktes, auf dessen Grundlage die Sicherheit freigegeben worden ist, ist insoweit ohne Bedeutung. Sieht der Mitgliedstaat die Zahlung von Verzugszinsen bei Freigabe einer unter Verletzung nationalen Rechts verlangten Sicherheit vor, werden diese Zinsen auch im Fall eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht geschuldet. Das vorliegende Gericht hat zudem entsprechend den vom Gerichtshof entwickelten Leitlinien und unter Beachtung der Grundsätze der Gleichwertigkeit und der Effektivität zu prüfen, ob der betreffende Mitgliedstaat für den Schaden haftet, der durch die Verpflichtung zur Leistung einer solchen Sicherheit entstanden ist.

Anmerkung: Die materielle Analyse des EuGH folgt dem klassischen Muster: Zunächst stellt der EuGH auf der Tatbestandsebene die einer Wegzugsbesteuerung inhärente Diskriminierung fest, zumal „der Steuerpflichtige, der im Rahmen der Ausübung der ihm durch Artikel 43 EG garantierten Rechte aus den Niederlanden wegziehen wollte“, aufgrund der fiktiven Realisierung „gegenüber einer Person, die ihren Wohnsitz in den Niederlanden beibehält, zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt benachteiligt“ wird.⁶⁾ Hinzu trat, dass im niederländischen Stundungssystem nach dem Wegzug eingetretene Wertverluste keine Berücksichtigung fanden und auch die Abgabe einer Steuererklärung eine zusätzliche, beschränkende Formalität darstellte. Auf der Rechtfertigungsebene betont der EuGH, dass eine Abgrenzung der Besteuerungshoheiten nach dem zeitlichen Entstehen der stillen Reserven der steuerlichen Territorialität entspricht und eine Wegzugsbesteuerung daher ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel in geeigneter Weise verfolgt.⁷⁾ Im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit hegte der EuGH zwar keine Bedenken gegen die wegzugsbedingte Abgabe einer Steuererklärung, wohl aber gegen die Stellung von Sicherheiten; vor allem die Instrumente der Amtshilfe⁸⁾ und der Beitrei-

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; Priv.-Doz. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU) ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

1) ABl L 261 v 22. 9. 2006 S 35.

2) EuGH 11. 3. 2004, Rs C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* Slg 2004, I-2409.

3) Schlussanträge GA *Kokott* 30. 3. 2006, Rs C-470/04, N.

4) EuGH 7. 9. 2006, Rs C-470/04, N.

5) Demgegenüber hat der EuGH im Kontext einer verlängerten Erbschaftsteuerpflicht festgehalten, dass die bloße Verlegung des Wohnsitzes und der damit einhergehende Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht keinen Kapitalverkehrs Vorgang darstellt; s EuGH 23. 2. 2006, Rs C-513/03, *van Hilten-van der Heijden* Slg 2006, I-0000, Tz 49 f.

6) EuGH 7. 9. 2006, Rs C-470/04, N, Tz 35.

7) EuGH 7. 9. 2006, Rs C-470/04, N, Tz 46 f.

8) 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, ABl L 336 v 27. 12. 1977 S 15 ff.

bungsRL⁹⁾ stellen Mittel dar, die die Grundfreiheiten weniger einschränken. Überdies könne eine aufgeschobene Wegzugsbesteuerung nur dann als verhältnismäßig angesehen werden, wenn „die Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffenen Steuerpflichtigen eingetreten sind, vollständig berücksichtigt, soweit sie nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind“.¹⁰⁾ Vor diesem Hintergrund dürfte daher auch die neue, durch das AbgÄG 2004¹¹⁾ geschaffene österreichische Rechtslage der aufgeschobenen Wegzugsbesteuerung in § 6 Z 6, § 31 Abs 2 Z 2 EStG und die entsprechende Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung im UmgrStG weitgehend den Grundfreiheiten genügen.¹²⁾

taxlex-EC 2006/132

C-166/05, Heger Rudi GmbH

Verkauf von Fischereikarten ist Grundstücksleistung

In der Rs *Rudi Heger GmbH* geht es um die Frage, ob der Verkauf von Fischereikarten durch eine deutsche Gesellschaft, welche zum Fischen an bestimmten Stellen eines in Oberösterreich gelegenen Flusses („Gmundner Traun“) berechtigen, eine sonstige Leistung iZm einem Grundstück – und daher eine in Österreich steuerbare Leistung – darstellt oder ob die Leistung aufgrund der Anwendung der Generalklausel des Art 9 Abs 1 der 6. MwSt-RL (§ 3 a Abs 12 UStG) in Deutschland am Sitzort der Gesellschaft steuerbar ist. Abweichend von den Schlussanträgen der GA *Sharpston v 7. 3. 2006*¹³⁾ geht der EuGH in seinem U v 7. 9. 2006¹⁴⁾ vom Vorliegen einer sonstigen Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück aus:

Die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten stellt eine Dienstleistung iZm einem Grundstück iSd Art 9 Abs 2 lit a [der 6. MwSt-RL] dar.

Anmerkung: Unter die Leistungsortbestimmung des Art 9 Abs 2 lit a der 6. MwSt-RL fallen nach Ansicht des EuGH nur jene Dienstleistungen, die einen ausreichenden direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen. Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass der Flussabschnitt als „Grundstück“ und die Einräumung der Fischereiberechtigung als Recht auf „Nutzung eines Grundstücks“ selbst anzusehen sind. Da im konkreten Fall das Grundstück einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil der Leistung darstellt, liegt dieser direkte Zusammenhang vor. Darüber hinaus entspricht der Ort, an dem sich das Grundstück befindet, dem Ort des Endverbrauchs. Der EuGH folgt im Ergebnis nicht der einschränkenden Auslegung der GA *Sharpston*, die in ihren Schlussanträgen das Vorliegen einer Grundstücksleistung für den gegenständlichen Fall noch verneint hat und nach deren Ansicht der gegenwärtige Wortlaut des Art 9 Abs 2 lit a der 6. MwSt-RL lediglich Dienstleistungen umfasst, die für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind (iS einer rechtlichen oder physischen Veränderung des Grundstücks).

taxlex-EC 2006/133

C-196/04, Cadbury Schweppes

Vereinbarkeit der Bekämpfung der Steuerflucht mit der Niederlassungsfreiheit

Das Urteil in der Rs *Cadbury Schweppes* betrifft die britischen CFC-Regelungen; zumal sich ähnliche Bestimmungen auch in zahlreichen anderen Mitgliedstaaten finden, war dieses Urteil sowohl von den Mitgliedstaaten¹⁵⁾ als auch von der Praxis mit Spannung erwartet worden.¹⁶⁾ Das vorliegende Gericht wollte 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. Der Kern der fraglichen Regeln besteht darin, dass eine ausländische Tochtergesellschaft, an der eine britische Muttergesellschaft zu mehr als 50% beteiligt ist, als transparente Gesellschaft behandelt wird, 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, worunter ua ein Motivtest zählt, die jedoch allesamt im konkreten Fall vom Steuerpflichtigen nicht in Anspruch genommen werden konnten.¹⁷⁾

9) RL 76/308/EWG des Rates v 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABl L 73 v 19. 3. 1976 S 18, va geändert durch die RL 2001/44/EG des Rates v 15. 6. 2001, ABl L 175 v 28. 6. 2001 S 17 (Erstreckung auf direkte Steuern).

10) EuGH 7. 9. 2006, Rs C-470/04, N, Tz 54.

11) BGBl I 2004/180.

12) Zur Neuregelung ausführlich Rz 2517 a ff und Rz 6677 ff EStR 2006; aus dem Schrifttum *D. Aigner/G. Kofler*, taxlex 2005, 6 (6 ff); *Lechner in Jirousek/Lang* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 289 ff; *Staringer*, SWI 2005, 213 (213 ff); ausf zum neuen System *Achatz/G. Kofler in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (31 ff und 54 ff).

13) Schlussanträge GA *Sharpston v 7. 3. 2006*, Rs C-166/05, *Heger Rudi GmbH*.

14) EuGH 7. 9. 2006, Rs C-166/05, *Heger Rudi GmbH*.

15) So gaben insgesamt 12 Regierungen Stellungnahmen in der Rs *Cadbury Schweppes* ab.

16) Die Vereinbarkeit einer sog CFC-Gesetzgebung und dem daraus resultierenden „Durchgriff“ durch eine ausländische Körperschaft mit dem Gemeinschaftsrecht steht schon länger im Mittelpunkt der Diskussion; ausführlich dazu aus dem jüngeren Schrifttum *Schönfeld*, The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC Legislation Numbered? ET 2004, 441 (441 ff); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung zwischen Steuerwettbewerb und Europäischen Grundfreiheiten, StuW 2005, 158 (158 ff); *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005).

17) 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.

In ihrem U v 12. 9. 2006¹⁸⁾ gab die Große Kammer des EuGH erste Auslegungsgrundsätze zu dieser umstrittenen Fragestellung: Der EuGH erblickte zunächst – erwartungsgemäß – in der benachteiligten Ungleichbehandlung durch die britischen CFC-Regeln, die nur im Fall einer niedrig besteuerten Auslandstochter zu einer ausschüttungsunabhängigen Steuerbelastung bei der britischen Muttergesellschaft führen, eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Die eigentliche Kernfrage betraf also die rechtfertigende Wirkung einer von CFC-Regeln angestrebten Verhinderung der Steuerumgehung. Der Gerichtshof hielt diesbezüglich fest, dass eine bloße ausländische Niedrigbesteuerung dem Sitzstaat der Muttergesellschaft nicht das Recht zu einer „kompensatorischen“ Besteuerung gibt,¹⁹⁾ dass die Notwendigkeit der Vermeidung von Steuerausfällen kein zwingender Grund des Allgemeininteresses sei,²⁰⁾ und schließlich auch der Umstand alleine, dass eine ansässige Gesellschaft eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gründet, nicht die allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründen könne.²¹⁾ Lediglich die Verhinderung rein künstlicher Gestaltungen zur Umgehung nationaler Rechtsvorschriften ist als Rechtfertigung denkbar. Gemessen an der Zielsetzung der Niederlassungsfreiheit kommt daher eine Rechtfertigung in Betracht, wenn es sich um eine „fiktive Ansiedlung handelt und die beherrschte Gesellschaft keine wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaates entfaltet“, wobei die Existenz von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen indiziellen Charakter entfaltet.²²⁾ Der beherrschenden Gesellschaft ist daher Gelegenheit zu geben, Beweise für die tatsächliche Ansiedlung der beherrschten ausländischen Gesellschaft und deren tatsächliche Betätigung vorzulegen, wobei die Steuerverwaltung unter Rückgriff auf die AmtshilfeRL weitere Informationen erhalten könne.²³⁾ Der EuGH kam dementsprechend zu folgendem Ergebnis:

Die Art 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass es ihnen zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.

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* (Rs C-201/05) und *Vodafone 2* (Rs C-203/05) belegen. Für das österreichische Recht folgert aus der Rsp des EuGH uE, dass die durch die recht-

lich-selektiv nur auf ausländische Gesellschaften zur Anwendung gelangenden „Durchgriffsbestimmungen“ der § 42 Abs 1 InvFG und § 42 Abs 1 ImmoInvFG hervorgerufenen Diskriminierungen nicht durch den pauschalen Verweis auf die Missbrauchsabwehr gerechtfertigt werden können.²⁴⁾ Auch die faktisch-selektive Anwendung der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO auf zwischengeschaltete Auslandsgesellschaften wird in Hinblick im Licht der EuGH-Rsp kritischer zu hinterfragen sein.²⁵⁾ Überdies wird man den Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG im Fall von Gewinnausschüttungen – wenn überhaupt – nur dann als gemeinschaftsrechtskonform ansehen können, wenn man ihn – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung²⁶⁾ – als widerlegbare Vermutung auffasst.²⁷⁾

18) EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd.*

19) EuGH 28. 1. 1986, Rs 270/83, *Kommission/Frankreich* Slg 1986, 273, Tz 21; EuGH 26. 10. 1999, Rs C-294/97, *Eurowings Luftverkehr* Slg 1999, I-7447, Tz 44; EuGH 26. 6. 2003, Rs C-422/01, *Skandia und Ramstedt* Slg 2003, I-6817, Tz 52.

20) ZB EuGH 3. 10. 2002, Rs C-136/00, *Danner* Slg 2002, I-8147, Tz 56; EuGH 26. 6. 2003, Rs C-422/01, *Skandia und Ramstedt* Slg 2003, I-6817, Tz 53.

21) ZB EuGH 26. 9. 2000, Rs C-478/98, *Kommission/Belgien* Slg 2000, I-7587, Tz 45; EuGH 4. 3. 2004, Rs C-334/02, *Kommission/Frankreich* Slg 2004, I-2229, Tz 27.

22) EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd.*, Tz 67. Bereits GA Léger hatte in seinen Schlussanträgen v 2. 5. 2006 ausgeführt, unter welchen Voraussetzungen seiner Meinung nach eine Steuergestaltungsmaßnahme eine rein künstliche Konstruktion darstelle und somit keinen Schutz durch die Niederlassungsfreiheit genieße. 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 und den wirtschaftlichen Wert dieser Tätigkeit für die Muttergesellschaft und den gesamten Konzern. Siehe Schlussanträge GA Léger 2. 5. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd.* Für eine erste Analyse der Schlussanträge s *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 ff; vgl weiters auch *Brannan*, Cadbury Schweppes ECJ Tax Appeal: AG's Opinion: CFC Rules Conditionally Upheld, 33 *Tax Planning Int'l Rev* 19 (May 2006); oV, Advocate General's Opinion in Case Rs C-196/04: *Cadbury Schweppes plc*, 8 *Tax Planning Int'l EU Focus* 19 f (May 2006).

23) EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd* Tz 70.

24) Dazu *Tumpel*, Ist die Durchgriffsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften gem § 42 Abs 1 InvFG gemeinschaftsrechtswidrig? SWI 2004, 501 (501 ff); *G. Kofler*, Missbrauch bei Einschaltung einer Dublin Docks Gesellschaft, *ecolex* 2005, 321 (324).

25) Krit zur jüngeren Rsp des VwGH *G. Kofler*, Dublin Docks-Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, RdW 2005/859, 786 (786 ff mwN).

26) Obwohl nämlich auch argumentierbar wäre, dass § 10 Abs 4 KStG lediglich eine widerlegbare Missbrauchsvermutung darstellt, folgt zumindest die österreichische Finanzverwaltung dieser Ansicht nicht (dazu ausführlich *G. Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften [2002] 394 ff mwN). Unklar ist, ob eine solche Beweislastumkehrung *per se* einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstellen könnte; vgl nur EuGH 28. 10. 1999, Rs C-55/98, *Vestergaard* Slg 1999, I-7641, Tz 21; s auch *Haslinger*, Switch-Over bei Veräußerungsgewinnen aus internationalen Schachtelbeteiligungen, SWI 2005, 170 (180).

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

taxlex-EC 2006/134

C-386/04, Stauffer**Gemeinnützigkeit auch für ausländische Körperschaften!**

In der vom deutschen BFH²⁸⁾ vorgelegten Rs *Stauffer* geht es um die Frage, inwieweit eine ausländische Stiftung, die die einzelstaatlichen Anforderungen an die Gemeinnützigkeit erfüllt, aufgrund ihrer bloß beschränkten Steuerpflicht im Hinblick auf die Besteuerung bestimmter inländischer Einkünfte schlechter behandelt werden darf als eine entsprechende inländische Stiftung. Im Ergebnis den Schlussanträgen von GA *Stix-Hackl* v 15. 12. 2005²⁹⁾ folgend kam der EuGH in seinem U v 14. 9. 2006³⁰⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 73 b EG-Vertrag iVm Art 73 d EG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat, der Vermietungseinkünfte, die als gemeinnützig anerkannte grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Stiftungen im Inland erzielen, von der Körperschaftsteuer befreit, wenn diese Stiftungen in diesem Staat niedergelassen sind, die gleiche Befreiung für entsprechende Einkünfte aber einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung des privaten Rechts, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, verweigert, weil diese im Inland nur beschränkt steuerpflichtig ist.

Anmerkung: In Österreich wurde bereits durch das AbgÄG 1997³¹⁾ das Gemeinnützigkeitsrecht dertart geändert, dass Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Gemeinschaftsgebiet für die unter die inländische Steuerhoheit fallenden Einkünfte die abgabenrechtlichen Begünstigungen unter denselben Voraussetzungen wie inländische Körperschaften geltend machen können (§ 21 Abs 1 Z 1 iVm § 5 Z 6 KStG) und auch keine überwiegende Förderung im Inland gefordert wird (§ 34 Abs 1 BAO).³²⁾

taxlex-EC 2006/135

C-72/05, Wollny**Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für Privatanteil bei gemischt genutztem Gebäude**

In der Rs *Wollny* geht es um die Bestimmung der mehrwertsteuerlichen Bemessungsgrundlage für den privat genutzten Teil eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes und damit verbunden um die Auslegung des in Art 11 Teil A Abs 1 lit c der 6. MwSt-RL enthaltenen Begriffs „Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“. Fraglich ist, ob der Betrag der Ausgaben für den privat genutzten Teil (neben den laufenden Aufwendungen) anhand der die fortschreitende Abnutzung des Gebäudes widerspiegelnden allgemeinen Abschreibungsregeln zu bestimmen ist oder ob – wie in § 10 Abs 4 Nr 2 dUStG vorgesehen – der (kürzere) Zeitraum für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs (Art 20 der 6. MwSt-RL) zugrunde gelegt werden kann. Den Schlussanträgen des GA *Léger*³³⁾ folgend kommt der EuGH in seinem U v 14. 9. 2006³⁴⁾ zu dem Ergebnis, dass die 6. MwSt-RL einer nationalen Regelung wie § 10 Abs 4 Nr 2

deutsches UStG nicht entgegensteht. Ein Mitgliedstaat überschreitet demnach nicht den ihm zustehenden Ermessensspielraum, wenn er für die Zwecke der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die private Nutzung eines Unternehmensgegenstands die Regeln über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge (Art 20 der 6. MwSt-RL) heranzieht. Der Gerichtshof verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass sowohl Art 6 Abs 2 als auch Art 20 der 6. MwSt-RL sich auf Fälle beziehen, in denen ein Gegenstand zugleich für betriebliche und für private Zwecke genutzt wird. Zudem verfolgen beide Bestimmungen ein gemeinsames Ziel, wonach verhindert werden soll, dass einem Steuerpflichtigen ein ungerechtfertigter wirtschaftlicher Vorteil gegenüber dem Endverbraucher zukommt. Der Gerichtshof führt im Ergebnis aus:

Art 11 Teil A Abs 1 lit c [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass er der Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer für die private Nutzung eines Teils eines Gebäudes, das der Steuerpflichtige in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat, auf einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, der sich nach dem Art 20 dieser RL vorgesehenen Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge bestimmt, nicht entgegensteht.

Diese Besteuerungsgrundlage muss die Kosten des Erwerbs des Grundstücks, auf dem das Gebäude errichtet ist, enthalten, sofern dieser Erwerb der Mehrwertsteuer unterworfen war und der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug erhalten hat.

Anmerkung: Hintergrund des vorliegenden Urteils sind die Feststellungen des EuGH in der Rs *Seeling*³⁵⁾, wonach bei einem gemischt genutzten Gebäude die private Nutzung eines Teils dieses Gebäudes als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist und die private Nutzung eines Gebäudes keine „steuerfreie“ Vermietung darstellt. Dies hat zur Konsequenz, dass die mit dem privat genutzten Gebäudeteil in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge sofort bei Leistungsbezug zum Abzug gebracht werden können und die spätere Versteuerung der privaten Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe (Eigenverbrauch) zeitversetzt verteilt erfolgt. Als Reaktion auf dieses Urteil hat der deutsche Gesetzgeber die Bestimmung des § 10 Abs 4 Nr 2 dUStG erlassen, wonach die für die Versteuerung der privaten Nutzung (neben den laufenden Aufwendungen) heranzuziehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes abweichend vom Ertragssteuerrecht gleichmäßig auf den für diesen Ge-

28) BFH 14. 7. 2005, I R 94/02, BFHE 206, 350, BStBl 2005 II 721; s dazu bereits *Reimer/Ribbrack*, Gemeinnützigkeit auch für ausländische Körperschaften? RIW 2005, 611 (611 ff); *Eicker*, Do the basic freedoms of the EC Treaty also require an amendment to the national tax laws on charities and non-profit organizations? EC Tax Rev 2005, 140 (140 ff); *Reimer*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit? SWI 2006, 197 (197 ff).

29) Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 15. 12. 2005, Rs C-386/04, *Stauffer*.

30) EuGH 14. 9. 2006, Rs C-386/04, *Stauffer*.

31) BGBl I 1998/9.

32) Siehe dazu nur *Ritz*, BAO³ (2005) § 34 Tz 6 ff; *Achatz/Schneider* in *Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen² (2004) 51 (60 f).

33) Schlussanträge GA *Léger* 15. 6. 2006, Rs C-72/05, *Wollny*.

34) EuGH 14. 9. 2006, Rs C-72/05, *Wollny*.

35) EuGH 8. 5. 2003, Rs C-269/00, *Seeling*.

gegenstand maßgeblichen kürzeren Vorsteuerberichtigungszeitraum (bei Gebäuden 10 Jahre) verteilt werden müssen. Durch die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Vorsteuerberichtigungszeitraum soll ein unversteuerter Endverbrauch bzw die damit verbundenen Steuerausfälle vermieden werden, zu denen es sonst etwa bei einer steuerfreien Veräußerung des Gebäudes nach Ablauf des Berichtigungszeitraums kommen würde. Würde man für die Versteuerung der privaten Nutzung zB eine ertragsteuerliche Abschreibungsdauer von 50 Jahren zugrunde legen, hätte der Steuerpflichtige andernfalls nach zehn Jahren nur ein Fünftel des Mehrwertsteuerbetrags entrichtet, den er sich als Vorsteuer abgezogen hat. Die Ausführungen des EuGH haben aufgrund der anderen Rechtslage bei gemischt genutzten Gebäuden zwar keine unmittelbare Bedeutung für Österreich, könnten aber künftig bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch bei sonstigen gemischt genutzten Gegenständen von Bedeutung sein.

taxlex-EC 2006/136

C-228/05, Stradasfalti

Begrenzung des Vorsteuerabzugs bei Kraftfahrzeugen

Die Rs *Stradasfalti* betrifft die Auslegung des Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-RL hinsichtlich der Begrenzung des Vorsteuerabzugs iZm dem Erwerb, der Verwendung und der Instandhaltung bestimmter Kraftfahrzeuge. Konkret geht es um die Frage, ob eine italienische Regelung, wonach der Abzug der Vorsteuer auf Kraftfahrzeuge, die nicht Gegenstand der eigentlichen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen als solcher sind, ausgeschlossen ist, auf der Grundlage von Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-RL zu rechtfertigen ist, wenn die Vorschrift 25 Jahre lang in Kraft geblieben ist und der Mehrwertsteuerausschuss ihren Erlass lediglich zur Kenntnis genommen hat. Den Schlussanträgen der GA *Sharpston*³⁶⁾ folgend verneint dies der Gerichtshof in seinem U v 14. 9. 2006³⁷⁾ und kommt zu folgendem Ergebnis:

1. *Art 17 Abs 7 Satz 1 [der 6. MwSt-RL] verlangt von den Mitgliedstaaten zur Erfüllung der in Art 29 der genannten RL vorgesehenen Konsultationsverfahrenspflichtung, den Beratenden Ausschuss für die Mehrwertsteuer darüber zu informieren, dass sie den Erlass einer von der allgemeinen Vorsteuerabzugsregelung abweichenden nationalen Maßnahme beabsichtigen, und diesem Ausschuss so weitreichende Informationen zu liefern, dass er diese Maßnahme in voller Kenntnis der Sachlage prüfen kann.*

2. *Art 17 Abs 7 Satz 1 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass er einen Mitgliedstaat nicht dazu ermächtigt, Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung ohne vorherige Konsultation des nach Art 29 der Sechsten Richtlinie eingesetzten Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer auszuschließen. Die gleiche Vorschrift ermächtigt einen Mitgliedstaat auch nicht, zum Ausschluss von Gegenständen vom Vorsteuerabzug Maßnahmen zu erlassen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung enthalten und/oder zu einem Paket von Struktur Anpassungsmaßnahmen gehören, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen.*

3. *Soweit kein Ausschluss von der Vorsteuerabzugsregelung im Einklang mit Art 17 Abs 7 [der 6. MwSt-RL] geschaffen worden ist, können die nationalen Steuerbehörden einem Steuerpflichtigen keine Bestimmung entgegenhalten, die von dem in Art 17 Abs 1 dieser RL aufgestellten Grundsatz des Vorsteuerabzugs abweicht. Da der Steuerpflichtige dieser abweichenden Vorschrift unterworfen worden ist, muss er seine Mehrwertsteuerschuld gem Art 17 Abs 2 [der 6. MwSt-RL] neu berechnen können, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet wurden.*

Anmerkung: Nach der Bestimmung des Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-RL kann jeder Mitgliedstaat – vorbehaltlich einer Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses – aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände temporär von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen. Zur Erfüllung der in Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-RL vorgesehenen Konsultationsverpflichtung müssen die Mitgliedstaaten dem Mehrwertsteuerausschuss qualifizierte Informationen übermitteln, damit er die abweichende Maßnahme in voller Kenntnis der Sachlage prüfen kann. Nicht ausreichend ist es hingegen, wenn sich ein Mitgliedstaat darauf beschränkt, dem Mehrwertsteuerausschuss die abweichende nationale Maßnahme mitzuteilen, ohne dieser Mitteilung die geringste Erklärung über Art und Reichweite der Maßnahme beizufügen. Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-RL erlaubt es einem Mitgliedstaat nur zeitlich begrenzte Maßnahmen zu erlassen, um einer konjunkturellen Lage gegenzusteuern und es darf sich dabei begrifflich nicht um strukturelle Maßnahmen handeln.³⁸⁾ Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende italienische Regelung, welche – aufgrund mehrerer aufeinanderfolgender Verlängerungen – seit 25 Jahren in Kraft ist, kann daher nicht auf Art 17 Abs 7 der 6. MwSt-RL gestützt werden.

taxlex-EC 2006/137

C-181/04 bis C-183/04, Elmeka NE

Befreiung für Seeschiffahrtsumsätze und Grundsatz des Vertrauensschutzes

Gegenstand der Rs *Elmeka NE* ist die Auslegung der Art 15 Nr 4 lit a, Nr 5 und Nr 8 der 6. MwSt-RL betreffend die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für bestimmte Seeschiffahrtsumsätze. Im Ausgangsfall geht es um eine griechische Gesellschaft, deren Gesellschaftszweck der Betrieb von Tankschiffen ist, mit denen sie in Griechenland Transporte von Kraftstoffen zur Versorgung von Seeschiffen durchführt. Im gegenständlichen Verfahren stellte sich die Frage, ob die für ihre Leistungen erhaltenen Frachtgebühren von der Mehrwertsteuer gem Art 15 Nr 8 der 6. MwSt-RL befreit sind. In diesem Zusammenhang stellte sich einerseits die Frage, ob das Kriterium des Einsatzes „auf hoher See“ iSv Art 15 Nr 4 lit a der 6. MwSt-RL nur Schiffe betrifft, die im entgeltlichen Passagierverkehr eingesetzt sind, oder auch Schiffe, die zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerb-

36) Schlussanträge GA *Sharpston* 22. 6. 2006, Rs C-228/05, *Stradasfalti*.

37) EuGH 14. 9. 2006, Rs C-228/05, *Stradasfalti*.

38) Vgl EuGH 8. 1. 2002, Rs C-409/99, *Metropol und Stadler*.

liche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind. Andererseits geht es um die Frage, ob Art 15 Nr 8 der 6. MwSt-RL nur dann anwendbar ist, wenn die Leistungen direkt an einen Reeder für den unmittelbaren Bedarf der in Art 15 Nr 4 der 6. MwSt-RL genannten Seeschiffe erbracht werden, oder – wie im Ausgangsfall – auch dann, wenn die Leistungen an einen Dritten erbracht werden, der die Leistungen seinerseits wieder an einen Reeder erbringt. Darüber hinaus geht es um die Frage, inwieweit durch das Verhalten der Finanzverwaltung nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes ein schützenswertes Vertrauen des Steuerpflichtigen begründet werden kann, das einer Festsetzung der Mehrwertsteuer für die Vergangenheit entgegensteht. Den Schlussanträgen der GA *Stix-Hackl*³⁹⁾ folgend kommt der EuGH in seinem U v 14. 9. 2006⁴⁰⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Art 15 Nr 4 lit a [der 6. MwSt-RL], auf den Nummer 5 des gleichen Art verweist, gilt nicht nur für Schiffe, die auf hoher See im entgeltlichen Passagierverkehr eingesetzt sind, sondern auch für Schiffe, die auf hoher See zur Ausübung einer Handelstätigkeit, für gewerbliche Zwecke oder zur Fischerei eingesetzt sind.

2. Art 15 Nr 8 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass die dort vorgesehene Befreiung die Dienstleistungen erfasst, die dem Reeder selbst für den unmittelbaren Bedarf der Seeschiffe erbracht werden.

3. Im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sind die nationalen Steuerbehörden verpflichtet, den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu wahren. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob der Steuerpflichtige unter den Umständen der Ausgangsverfahren vernünftigerweise annehmen konnte, dass die streitige Entscheidung von einer zuständigen Behörde getroffen worden war.

Anmerkung: Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung des Art 15 Nr 8 der 6. MwSt-RL für die Transportleistungen der griechischen Gesellschaft nicht anwendbar ist, da das in Art 15 Nr 4 der 6. MwSt-RL vorgesehene Kriterium des Einsatzes „auf hoher See“ für sämtliche dort angeführten Schiffe relevant ist und die Steuerbefreiung überdies nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Leistungen direkt an einen Reeder für den unmittelbaren Bedarf der in Art 15 Nr 4 der 6. MwSt-RL genannten Seeschiffe erbracht werden. Die Frage, ob die Steuerbefreiung jedoch im Hinblick auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu gewähren ist, muss abschließend vom nationalen Gericht beantwortet werden. Im konkreten Fall hat die griechische Gesellschaft zwar eine Anfrage an das FA gestellt, in welcher ihr auch (fälschlicherweise) die Steuerfreiheit der von ihr erbrachten Leistungen bestätigt wurde. Allerdings war das die Auskunft erteilende FA nicht zuständig.

taxlex-EC 2006/138

C-128/05, Kommission/Österreich

VO BGBl 2002/166 verstößt gegen 6. MwSt-RL

Die Rs *Kommission/Österreich* betrifft eine Klage der Kommission, in der diese vertritt, dass die in der VO BGBl 2002/166⁴¹⁾ vorgesehenen Sonderregelungen für ausländische Unternehmer, wonach

für diese aufgrund der Gewährung eines pauschalen Vorsteuerabzugs keine Pflicht zur steuerlichen Erfassung im Inland besteht, sofern sie grenzüberschreitende Personenbeförderungsleistungen erbringen und ihre inländischen Umsätze im Jahr die Kleinunternehmergrenze (€ 22.000,-) nicht übersteigen, der 6. MwSt-RL widersprechen. Den Schlussanträgen der GA *Sharpston*⁴²⁾ folgend kommt der EuGH in seinem U v 28. 9. 2006⁴³⁾ zum Ergebnis, dass die VO 2002/166 gegen die 6. MwSt-RL verstößt:

Die Republik Österreich hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art 18 Abs 1 lit a und 2 sowie 22 Abs 3 bis 5 [der 6. MwSt-RL] verstoßen, dass sie nicht in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen, die Personenbeförderungen in Österreich durchführen, gestattet, keine Steuererklärungen einzureichen und den Netto-Mehrwertsteuerbetrag nicht zu zahlen, wenn ihr in Österreich erzielter Jahresumsatz unter € 22 000 liegt, in diesem Fall davon ausgeht, dass der Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer gleich dem der abziehbaren Mehrwertsteuer ist, und die Anwendung der vereinfachten Regelung dadurch bedingt hat, dass diese Steuer in den Rechnungen oder in den an ihre Stelle tretenden Dokumenten nicht ausgewiesen wird.

Anmerkung: Die VO 2002/166 sieht seit 1. 4. 2002 dahingehend eine Vereinfachungsregel vor, dass ausländischen Unternehmen, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen ausführen und deren Umsatz im Inland € 22.000,- jährlich nicht übersteigt, ein pauschaler Vorsteuerabzug iHv 10% aus den getätigten Beförderungsumsätzen zusteht. Da die Personenbeförderung selbst dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegt, bewirkt die Regelung, dass sich bei den betroffenen Unternehmern USt-Schuld und Vorsteuerabzug ausgleichen. Daher besteht weder Anlass für eine steuerliche Erfassung noch für die Abgabe von Voranmeldungen oder Erklärungen.⁴⁴⁾ Nach Ansicht von Österreich im vorliegenden Verfahren könne die VO 2002/166 auf Art 24 der 6. MwSt-RL (Sonderregelung für Kleinunternehmer) gestützt werden. Dieses Vorbringen wurde vom EuGH allerdings abgelehnt. Nach Ansicht des Gerichtshofs überschreitet Österreich mit der gegenständlichen Verordnung seine ihm durch Art 24 der 6. MwSt-RL eingeräumten Befugnisse, da mit der Verordnung nicht „vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung“, sondern eine Befreiung der betroffenen Unternehmen von der Verpflichtung eingeführt wird, die Mehrwertsteuer zu erklären und zu entrichten.

39) Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 1. 12. 2005, Rs C-181/04 bis Rs C-183/04, *Emelka NE*.

40) EuGH 14. 9. 2006, Rs C-181/04 bis Rs C-183/04, *Elmeka NE*.

41) Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei ausländischen Unternehmern, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen durchführen, BGBl II 2002/166.

42) Schlussanträge GA *Sharpston* 27. 4. 2006, Rs C-128/05, *Kommission/Österreich*.

43) EuGH 28. 9. 2006, Rs C-128/05, *Kommission/Österreich*.

44) Vgl auch *Ruppe*, UStG, § 20 Tz 23/1.

SCHLUSSANTRÄGE DER
GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2006/139

**C-284/04, T-Mobile Austria und C-369/04,
Hutchison 3G****Versteigerung von UMTS-Lizenzen
unterliegt nicht der Mehrwertsteuer**

In der Rs *T-Mobile Austria GmbH* und *Hutchison 3G* geht es um die Frage, ob die in Österreich (im November 2000) bzw im Vereinigten Königreich vorgenommene Versteigerung von UMTS-Lizenzen als ein der Mehrwertsteuer unterliegender Vorgang anzusehen ist. GA *Kokott* verneint dies in ihren Schlussanträgen v 7. 9. 2006⁴⁵). Zwar handelt es sich nach Ansicht der GA bei der Versteigerung der UMTS-Lizenzen um eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 und Abs 2 der 6. MwSt-RL, diese unterliegt jedoch als Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt iSd Art 4 Abs 5 UA 1 der 6. MwSt-RL nicht der Mehrwertsteuer. Es liegt nach Ansicht der GA weder eine zwingend die Mehrwertsteuerpflicht begründende Tätigkeit auf dem Gebiet des Fernmeldewesens (vgl Art 4 Abs 5 UA 3 iVm Anh D Z 1 der 6. MwSt-RL) vor, noch bestehen größere Wettbewerbsverzerrungen iSd Art 4 Abs 5 UA 2 der 6. MwSt-RL, da im Zeitpunkt der Versteigerung ein potentiell Wettbewerbsverhältnis mit privaten Anbietern nicht bestand. Im Einzelnen führt die GA aus:

1. *Die durch eine staatliche Stelle vorgenommene Versteigerung von Lizenzen, die das Recht umfassen, während eines festgelegten Zeitraums bestimmte Abschnitte des elektromagnetischen Spektrums für das Angebot von UMTS-Mobilfunkdiensten zu nutzen, ist unter den Bedingungen des Ausgangsrechtsstreits als Nutzung eines nicht körperlichen Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen und damit als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 und 2 [der 6. MwSt-RL] anzusehen.*

2. *Der Begriff „Fernmeldewesen“ in Anhang D Nummer 1 der Sechsten Richtlinie erfasst beim derzeitigen Stand der Entwicklung nicht die Versteigerung von UMTS-Lizenzen durch den Staat.*

3. *Als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt iSd Art 4 Abs 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie sind solche Tätigkeiten anzusehen, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Die Ausübung öffentlicher Gewalt ist nicht deswegen ausgeschlossen, weil der Staat sich bei der Erfüllung der ihm ausschließlich zugewiesenen Aufgaben eines aus dem Zivilrecht bekannten Verfahrens bedient oder bei seiner Tätigkeit hohe Einnahmen erzielt.*

4. *Eine größere Wettbewerbsverzerrung iSd Art 4 Abs 5 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie liegt nur vor, wenn die reale Gefahr besteht, dass die Behandlung des Staates als Nicht-Steuerpflichtiger gegenwärtige oder potenzielle Anbieter konkurrierender Leistungen erheblich in ihrer Wettbewerbssituation beeinträchtigt. Eine solche Gefahr besteht grundsätzlich nicht, wenn es aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen im Zeitpunkt der Erbringung der Leistungen durch den Staat ausgeschlossen ist, dass private Anbieter Leistungen auf den Markt bringen, die mit den staatlichen Leistungen im Wettbewerb stehen.*

Anmerkung: Europaweit ist die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der Versteigerung der UMTS-Lizenzen ein heißes Thema, da in keinem europäischen Land bei der Vergabe dieser Lizenzen MwSt verrechnet worden war.⁴⁶) Bereits Ende November 2003 hatten die sechs österreichischen UMTS-Lizenznehmer eine Klage gegen die Republik Österreich auf Ausstellung einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung eingereicht, da im Versteigerungspreis von insgesamt € 832,1 Mio eine abzugsfähige MwSt iHv € 140 Mio enthalten gewesen sei.⁴⁷) Rechtlich gründet sich diese Ansicht ua auf Art 4 Abs 5 UAbs 3 iVm Anh D Z 1 der 6. MwSt-RL, wonach die öffentliche Hand in Bezug auf das „Fernmeldewesen“ unter gewissen Voraussetzungen als Steuerpflichtiger gilt. Das BMF steht demgegenüber auf dem Standpunkt, dass die Republik Österreich mit der Versteigerung der UMTS-Lizenzen nicht unternehmerisch tätig geworden sei, sondern – ähnlich wie bei einer entgeltlichen Konzessionsvergabe – nur „marktregulierend“ eingegriffen habe. Das LG für Zivilrechtssachen Wien hat mit B v 7. 6. 2004 in der Rs *T-Mobile Austria GmbH* dem EuGH diesbezüglich mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.⁴⁸) Erwartungsgemäß ist diese Problematik auch im Vereinigten Königreich aufgetreten. Die fünf britischen Mobilfunkbetreiber – Vodafone, O2, Orange, Three und T-Mobile –, die £ 22,5 Mrd in UMTS-Lizenzen investiert hatten, argumentierten, dass die Versteigerung der Lizenzen eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle und daher £ 3,35 Mrd an Mehrwertsteuer rückgefordert werden könnten. Im Rahmen dieses Rechtsstreits hat das britische VAT and Duties Tribunal mit B v 24. 8. 2004 dem EuGH in der Rs *Hutchison 3G* ebenfalls entsprechende Fragen rund um Art 4 Abs 1, 2 und 5 der 6. MwSt-RL zur Vorabentscheidung gestellt.⁴⁹) Sollte der EuGH nunmehr den Schlussanträgen von GA *Kokott* folgen, wäre ein Vorsteuerabzug der UMTS-Lizenznehmer nicht möglich und ein budgetäres Aufatmen der Mitgliedstaaten sichergestellt.

45) Schlussanträge GA *Kokott* 7. 9. 2006, Rs C-284/04, *T-Mobile Austria* und Rs C-369/04, *Hutchison 3G*.

46) Siehe dazu *Lichtenberger/Ruhle*, UMTS und Umsatzsteuer, *ecolx* 2002, 277 (277 ff); *Bürger/Hübner*, Umsatzsteuerpflicht von UMTS-Lizenzen? SWK 2003, S 241 (S 241 ff); aus deutscher Sicht *Jahndorf*, UMTS und Umsatzsteuer, K&R 2004, 171 (171 ff); *Hidien*, Europarechtliche Mehrwertsteuerpflicht der öffentlichen Hand – War die Versteigerung der UMTS-Lizenzen eine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit des Bundes?, UR 2002, 165 (165 ff) (der zu dem Schluss kommt, dass die Versteigerung der UMTS-Lizenzen im August 2000 kein stpfl Umsatz des Bundes gewesen sei).

47) Siehe dazu ausführlich *Fraberger/Gerdes*, Input Tax Refund for UMTS Frequencies under European Law, *Intertax* 2005, 603 (603 ff); ferner *oV*, UMTS-Lizenzen: Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, SWK 2004, T 134.

48) ABl C 262 v 23. 10. 2004 S 12.

49) ABl C 273/14 v 6. 11. 2004 S 14.

taxlex-EC 2006/140

C-401/05, VDP Dental Laboratory**Lieferung von Zahnersatz**

In der Rs *VDP Dental Laboratory* wurden dem EuGH Fragen iZm der Lieferung von Zahnersatz gestellt. Einerseits geht es um die Frage, ob die Befreiung derartiger Lieferungen gem Art 13 Teil A Abs 1 lit e der 6. MwSt-RL auch in dem Fall gilt, dass der Zahnersatz nicht unmittelbar von einem Zahnarzt oder Zahntechniker geliefert wird, sondern von einem Zwischenhändler, der selbst nicht über die entsprechende Berufsqualifikation verfügt. Andererseits stellt sich die Frage, ob bei ig Lieferungen von Zahnersatz ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, wenn die Lieferung im Bestimmungsland in Anwendung einer Übergangsregelung abweichend von Art 13 Teil A Abs 1 lit e der 6. MwSt-RL als steuerpflichtig behandelt wird. GA *Kokott* kommt in ihren Schlussanträgen v 7. 9. 2006⁵⁰⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. *Art 13 Teil A Abs 1 lit e [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass unter die nach dieser Vorschrift befreiten Lieferungen nicht die Lieferung von Zahnersatz durch einen Zwischenhändler fällt, der nicht selbst die Qualifikation eines Zahntechnikers oder Zahnarztes besitzt.*

2. *Gem Art 17 Abs 3 lit b [der 6. MwSt-RL] hat ein Steuerpflichtiger Anspruch auf Abzug bzw Erstattung der Vorsteuer im Bezug auf ig Lieferungen von Zahnersatz, die nach Art 28 c Teil A lit a Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, wenn der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsstaat steuerpflichtig ist, da dieser Staat entsprechende Umsätze in Anwendung von Art 28 Abs 3 lit a iVm Anhang E Nummer 2 der RL weiter der Steuer unterwirft.*

Gem Art 17 Abs 3 lit a [der 6. MwSt-RL] hat ein Steuerpflichtiger Anspruch auf Abzug bzw Erstattung der Vorsteuer in Bezug auf Lieferungen, die nach Art 28 b Teil B iVm Art 28 a Abs 1 lit a Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie [Anmerkung: Versandhandelsregelung] in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt werden, sofern für diese Umsätze das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie im Inland bewirkt worden wären. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist in diesem Fall auch dann gegeben, wenn die Lieferung im Inland unter Verstoß gegen die Sechste Richtlinie als steuerbefreiter Umsatz behandelt werden würde.

Anmerkung: Eine ähnliche Fragestellung liegt auch der Rs *Eurodental* zugrunde. In seinen Schlussanträgen zu dieser Rs kommt der GA *Colomer*⁵¹⁾ zum Ergebnis, dass bei einer Kollision von echten Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug (ig Lieferungen) und unechten Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug (konkret Lieferungen von Zahnersatz durch Zahntechniker) die unechte Befreiung vorgeht. In der gegenständlichen Rs kommt GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen zum Ergebnis, dass die unechte Befreiung für die Lieferung von Zahnersatz nicht anwendbar ist, wenn der Zahnersatz nicht von einem Zahnarzt oder Zahntechniker geliefert wird. Der Vorgang kann allerdings als ig Lieferung gem Art 28 c Teil A der 6. MwSt-RL steuerbefreit sein. IZM dieser ig Lieferung steht nach Ansicht der GA allerdings nur dann ein Vorsteuerabzug zu, wenn die Lieferung im Bestimmungsland tatsächlich besteuert wird.

taxlex-EC 2006/141

C-231/05, Oy AA**Grenzüberschreitende Konzernbeiträge?**

Die Rs *Oy AA* (vormals: *Esab*) spricht – wie schon die Rs *Marks & Spencer*⁵²⁾ – das Problem der Verlustverwertung im Konzern an, wobei in der Rs *Oy AA* nicht ein group relief, sondern vielmehr Konzernbeiträge betroffen sind.⁵³⁾ Derartige Konzernbeiträge können von Mutter- an Tochtergesellschaften und umgekehrt geleistet werden und stellen – durch Abzugsfähigkeit einerseits und Steuerpflicht andererseits – eine Möglichkeit dar, Gewinne und Verluste im Konzern auszugleichen. Auf dem Prüfstand steht nunmehr die Frage, ob eine Inlandsbeschränkung dieses Systems der Konzernbeiträge dem Gemeinschaftsrecht widerspricht. GA *Kokott* erblickte in ihren Schlussanträgen v 12. 9. 2006⁵⁴⁾ darin zwar eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, sah diese im Hinblick auf die Abgrenzung der Steuerhoheiten und die Verhinderung der Steuerflucht jedoch als gerechtfertigt und verhältnismäßig an. Dementsprechend gelangte sie zu folgendem Ergebnis:

Die Art 43 EG und 48 EG, die Art 56 EG und 58 EG sowie die RL 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten stehen unter den im Vorabentscheidungsersuchen dargelegten Umständen einer Regelung wie der finnischen Konzernbeitragsregelung, wonach Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit des Konzernbeitrags bei der Besteuerung ist, dass sowohl der Geber des Beitrags als auch dessen Empfänger in Finnland ansässige Gesellschaften sind, nicht entgegen.

taxlex-EC 2006/142

C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains**Einbehaltene Beträge aufgrund Stornierung sind mehrwertsteuerpflichtig**

In der Rs *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* geht es um die Beurteilung von für Hoteldienstleistungen gezahlte Beträge, welche von den Gästen bei der Reservierung von Aufenthalten im Voraus zu zahlen sind und welche grundsätzlich auf den vom Gast geschuldeten Gesamtpreis angerechnet werden. Nach französischem Recht kann der Dienstleistende für den Fall, dass der Gast eine Stornierung vornimmt, die im Voraus gezahlten Beträge behalten. Strittig ist, ob die einbehaltenen Beträge in diesem Fall der Umsatzsteuer unterliegen. GA *Maduro* kommt in seinen

50) Schlussanträge GA *Kokott* 7. 9. 2006, Rs C-401/05, *VDP Dental Laboratory*.

51) Vgl Schlussanträge GA *Colomer* 22. 6. 2006, Rs C-240/05, *Eurodental*.

52) EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*; dazu etwa G. *Kofler*, *Marks & Spencer*: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, ÖStZ 2006/87, 48 (48 ff mwN).

53) Siehe bereits *Helminen*, *The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in the EU*, *Intertax* 2005, 595 ff; zu den analogen Fragestellungen unter den EWR-Grundfreiheiten vgl *Hennie/Passalacqua*, *The Norwegian Group Contribution System in Cross-border Situations*, *Intertax* 2006, 37 ff.

54) Schlussanträge GA *Kokott* 12. 9. 2006, Rs C-231/05, *Oy AA*.

Schlussanträgen v 13. 9. 2006⁵⁵⁾ zu dem Ergebnis, dass derartige Beträge der Mehrwertsteuer unterliegen, weil ein synallagmatischer Zusammenhang zwischen der Reservierungsleistung des Hotels und der vom Gast geleisteten Zahlung besteht:

Die Art 2 Nr 1 und 6 Abs 1 [der 6. MwSt-RL] sind so auszulegen, dass im Voraus als Anzahlung geleistete Beträge im Rahmen von Veräußerungsgeschäften, die der Mehrwertsteuer unterliegende Hoteldienstleistungen zum Gegenstand haben, in Fällen, in denen der Erwerber von der ihm eröffneten Möglichkeit des Rücktritts Gebrauch macht und der Veräußerer diese Beträge einbehält, als Vergütung der Reservierungsleistung und als solche als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen sind.

Anmerkung: Abweichend von den Ausführungen des GA im gegenständlichen Fall, geht die österreichische Finanzverwaltung iZm Stornogebühren für Reiseleistungen vom Vorliegen eines echten, nicht steuerbaren Schadenersatzes aus.⁵⁶⁾

taxlex-EC 2006/143

C-111/05, *Aktiebolaget NN*

Lieferung und Verlegung eines Seekabels zwischen zwei Mitgliedstaaten

Die Rs *Aktiebolaget NN* betrifft die Frage, wie die Mehrwertsteuer auf die Lieferung und Verlegung eines Glasfaserseekabels zwischen zwei durch internationale Gewässer getrennte Mitgliedstaaten zu berechnen ist. Einerseits geht es um die Einordnung einer solchen Leistung als Lieferung oder Dienstleistung unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Kosten des Kabels den eindeutig überwiegenden Teil der Gesamtkosten der Leistung ausmachen. Andererseits geht es um die Bestimmung des Leistungsorts. GA Léger kommt in seinen Schlussanträgen v 14. 9. 2006⁵⁷⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Eine steuerpflichtige Leistung, die in der Lieferung und Installation eines Kabels besteht, das im Gebiet zweier Mitgliedstaaten und auch außerhalb des Hoheitsgebiets der Gemeinschaft verlegt wird und den eindeutig überwiegenden Teil der Gesamtkosten der Leistung ausmacht, ist als Lieferung eines Gegenstands im Sinne [der 6. MwSt-RL] zu beurteilen.

2. Art 8 Abs 1 lit a [der 6. MwSt-RL], ist dahin auszulegen, dass die Lokalisierung der Leistung entsprechend den Gebieten, in denen das Kabel verlegt wird, aufzuteilen ist, um die Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten zu bestimmen.

3. Art 8 Abs 1 lit a in Verbindung mit den Art 2 und 3 [der 6. MwSt-RL] ist so zu verstehen, dass für den Teil der Lieferung des Gegenstands, der ein Gebiet außerhalb des Hoheitsgebiets der Gemeinschaft betrifft, keine Mehrwertsteuer zu entrichten ist.

Anmerkung: Unter Verweis auf die Rsp des Gerichtshofs in der Rs *Levob Verzekeringen*⁵⁸⁾ kommt der GA in seinen Schlussanträgen zum Ergebnis, dass es sich bei der Lieferung und Installation des Kabels (welche grundsätzlich zwei selbständige Hauptleistungen darstellen) um ein einheitliche Leistung handelt. Der im Rahmen der Gesamtkosten der Leistung überwiegende Preis des Kabels (ca 80 – 85% der Gesamtkosten) gegenüber den Kosten der Dienstleistung ist nach Ansicht des GA das ausschlaggebende Kriterium für die Qualifizierung der Leistung als Lieferung.

taxlex-EC 2006/144

C-76/05, *Schwarz* und C-318/05, *Kommission/Deutschland*

Abzugsfähigkeit von Schulgeld und Dienstleistungsfreiheit

In den Rs *Schwarz*⁵⁹⁾ und *Kommission/Deutschland*⁶⁰⁾ geht es um die Frage, ob es dem Gemeinschaftsrecht (Art 18, 39, 43 und 49 EG) widerspricht, dass in den Streitjahren Schulgeldzahlungen an bestimmte deutsche Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet gem § 10 Abs 1 Nr 9 dEStG als Sonderausgaben einkommensteuer-mindernd berücksichtigt werden konnten. In ihren verbundenen Schlussanträgen v 21. 9. 2006⁶¹⁾ kam GA *Stix-Hackl* zu folgenden Ergebnissen:

In der Rs C-76/05 wird vorgeschlagen, die Vorlagefrage des FG Köln dahin gehend zu beantworten, dass Art 49 EG so auszulegen ist, dass die passive Dienstleistungsfreiheit einer nationalen Vorschrift entgegensteht, nach der Schulgeldzahlungen an bestimmte inländische Schulen, nicht aber Schulgeldzahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet, steuerlich abzugsfähig sind.

Es bleibt dem nationalen Gesetzgeber nach gegenwärtigem Stand des Gemeinschaftsrechts jedoch unbenommen, die steuerliche Privilegierung von Privatschulen betragsmäßig zu begrenzen bzw objektive Kriterien für die Bestimmung der Förderwürdigkeit solcher Schulen aufzustellen.

In der Rs C-318/05 wird vorgeschlagen, festzustellen,

– dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art 12 EG iVm 18 EG, 39 EG, 43 EG und 49 EG verstößt, dass sie Schulgeldzahlungen für einen Schulbesuch im Ausland ausnahmslos von dem in § 10 Absatz 1 Nr 9 EStG vorgesehenen Sonderausgabenabzug ausgeschlossen hat, und

– dass der Bundesrepublik Deutschland die Kosten des Verkehrs aufzuerlegen sind.

Anmerkung: Sollte der EuGH den Schlussanträgen folgen und im deutschen Abzugsverbot eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung erblicken, ist auch die bisherige deutsche Rsp überholt. Danach wurde nämlich in der Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Schulgeldzahlungen auf inländische Schulen in § 10 Abs 1 Nr 9 dEStG kein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erblickt;⁶²⁾ auch jüngst hat der BFH in seinem U v 14. 12. 2004⁶³⁾ für einen

55) Schlussanträge GA *Maduro* 13. 9. 2006, Rs C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.

56) UStR 2000, Rz 3053.

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

58) EuGH 27. 10. 2005, Rs C-41/04, *Levob Verzekeringen*.

59) FG Köln 27. 1. 2005, 10 K 7404/01; die Vorlagefrage ist abgedruckt in ABl C 93 v 16. 4. 2005 S 15.

60) IP/05/946 (15. 7. 2005); s auch bereits „Kommission fordert Deutschland zur Beendigung von Diskriminierungen bei der Eigenheimzulage und bei der steuerlichen Absetzbarkeit von Schulgeld auf“, IP/04/20 (7. 1. 2004).

61) Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 21. 9. 2006, Rs C-76/05 und Rs C-318/05, *Schwarz*.

62) Siehe BFH 11. 6. 1997, X R 74/95, BFHE 183, 436, BStBl 1997 II 617; FG Köln 28. 6. 2001, 7 K 8690/99, EFG 2004, 1044; FG Münster 26. 3. 2003, 1 K 1545/01 E, EFG 2003, 1084.

63) BFH 14. 12. 2004, XI R 66/03.

Spezialfall die Gemeinschaftsrechtskonformität des § 10 Abs 1 Nr 9 dEStG noch bejaht: Danach verletzt die Versagung des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs 1 Nr 9 dEStG für das an ein britisches College gezahlte Schulgeld jedenfalls dann nicht das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot, wenn die Höhe des Schulgelds eine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern fördert und es deshalb auch beim Besuch einer inländischen Schule steuerlich nicht berücksichtigt werden könnte.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2006/145

C-251/06, Auer

Gesellschaftssteuerpflicht der Sitzverlegung?

In der vom UFS Linz⁶⁴⁾ vorgelegten Rs *Auer* geht es um die Gesellschaftssteuerpflicht im Fall der Hereinverlegung des Geschäftsleitungsorts einer Kapitalgesellschaft. Bei der Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft von einem anderen Mitgliedstaat der EU nach Österreich fällt Gesellschaftsteuer gem § 2 Z 5 KVG an, wenn die Kapitalgesellschaft zu einer inländischen wird. Dies gilt nach der österreichischen Umsetzung des Art 4 Abs 1 lit g KapitalansammlungsRL⁶⁵⁾ nicht, wenn die Kapitalgesellschaft vor der Verlegung der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wurde. Vor diesem Hintergrund ersucht der UFS nunmehr um Klärung, ob eine deutsche Kapitalgesellschaft, die den Ort der Geschäftsleitung nach Österreich verlegt, nach § 2 Z 5 KVG besteuert werden kann, da Deutschland per 1. 1. 1992 das KVG aufgehoben hat.⁶⁶⁾

Anmerkung: Die Zweifel des UFS gründen sich vor allem auf die E des EuGH in der Rs *Senior Engineering Investments*,⁶⁷⁾ wonach die Regelungen der KapitalansammlungsRL nicht so ausgelegt werden, dass einem Mitgliedstaat gestattet wird, die steuerrechtliche Enthaltensamkeit eines anderen Mitgliedstaats auszunützen, um seine eigenen Steuereinnahmen zu erhöhen. Im Schrifttum wurde daraus bereits überzeugend abgeleitet, dass bei einer Sitzverlegung einer Gesellschaft aus einem Mitgliedstaat der EU nach Österreich keine Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 5 KVG erhoben werden kann, und zwar gleichgültig, ob für die Einlagen im anderen Mitgliedstaat Gesellschaftsteuer tatsächlich gezahlt wurde oder nicht.⁶⁸⁾

taxlex-EC 2006/146

C-256/06, Jäger

Erbschaftssteuerdiskriminierung

Mit seinem Vorabentscheidungsersuchen v 11. 4. 2006⁶⁹⁾ in der Rs *Jäger* bringt der BFH spezifische

Erbschaftssteuerprobleme vor den EuGH.⁷⁰⁾ Konkret möchte der BFH in Erfahrung bringen, ob die unterschiedliche Bewertung für inländisches und ausländisches (im Streitfall: land- und forstwirtschaftliches) Grundvermögen – Bedarfswert einerseits und Verkehrswert andererseits – sowie die Beschränkung des Betriebsvermögensfreibetrags und des Wertabschlags in § 13 a Abs 4 dErbStG auf inländisches Betriebsvermögen mit den europäischen Grundfreiheiten vereinbar ist.

Anmerkung: Angesichts der unterschiedlichen Bewertung nach § 19 Abs 2 ErbStG (Einheitswert für inländisches Grundvermögen) und § 19 Abs 1 ErbStG iVm § 10 BewG (gemeiner Wert für ausländisches Grundvermögen), wird der Entscheidung des EuGH auch für die österreichische Rechtslage (zumindest bis zu einer allfälligen Reform der Erbschaftsbesteuerung) Bedeutung zukommen, zumal die Einheitswerte idR wesentlich unter den Verkehrswerten liegen und daher die Übertragung inländischen Grundvermögens gegenüber ausländischem Grundvermögen begünstigt ist.⁷¹⁾

taxlex-EC 2006/147

C-271/06, Netto Supermarkt

Steuerbefreiung bei Ausfuhrlieferung

Der deutsche BFH legt mit seinem Vorlagebeschluss v 22. 6. 2006 dem EuGH in der Rs *Netto Supermarkt* folgende Frage vor:⁷²⁾

Stehen die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen über die Steuerbefreiung bei Ausfuhr in ein Drittland einer Gewährung der Steuerbefreiung im Billigkeitswege durch den Mitgliedstaat entgegen, wenn zwar die Voraussetzungen der Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige deren Fehlen aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte?

64) UFS Linz 31. 5. 2006, RV/0612-L/05, UFS aktuell 2006, 234 m Anm *Fischerlehner*; s auch bereits *Fischerlehner*, Gesellschaftssteuerpflicht bei Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung, *ecolx* 2006, 601.

65) RL 69/335/EWG des Rates v 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl L 249 v 3. 10. 1969 S 25 idF der RL 85/303/EWG des Rates v 10. 6. 1985.

66) ABl C 212 v 2. 9. 2006 S 13.

67) EuGH 12. 1. 2006, Rs C-494/03, *Senior Engineering Investments BV*.

68) *Tumpel*, EuGH zu Großmutterzuschüssen (Rs C-494/03 *Senior Engineering Investments*), RdW 2006/113, 120; s auch *Fischerlehner*, Gesellschaftssteuerpflicht bei Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung, *ecolx* 2006, 601.

69) BFH 11. 4. 2006, II R 35/05, IStR 2006, 596.

70) Die Vorabentscheidungsfrage ist in ABl C 224 v 16. 9. 2006 S 19 abgedruckt.

71) Siehe auch bereits *Tumpel*, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 27 (27 ff).

72) ABl C 224 v 16. 9. 2006 S 20, vgl hierzu auch den Beitrag von *Pichler*, Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferung im Billigkeitsweg? in einer der nächsten Ausgaben der *taxlex*.

taxlex-EC 2006/148

C-284/06, Burda Verlagsbeteiligungen GmbH**Deutsche Ausschüttungsbelastung und das Verbot der Quellenbesteuerung**

Im Vorlagebeschluss des BFH v 22. 2. 2006⁷³⁾ in der Rs *Burda Verlagsbeteiligungen GmbH* geht es darum, ob auch die Herstellung der 30%igen Ausschüttungsbelastung ursprünglich steuerfreier Einkünfte, welche im Eigenkapital gem § 30 Abs 2 Nr 2 dKStG 1996 (sog EK 02) enthalten waren, im Fall ihrer Ausschüttung als eine unzulässige Besteuerung an der Quelle iSd Mutter-Tochter-RL zu qualifizieren sind. Weiters möchte der BFH in Erfahrung bringen ob § 28 Abs 4 dKStG 1996 deshalb mit Freiheit des Kapitalverkehrs oder mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar ist, weil er eine Abweichung von der normalen Verwendungsreihenfolge von Ausschüttungen auch in Fällen vorsieht, in denen die Kapitalgesellschaft an gebietsfremde Anteilseigner Dividenden ausschüttet und diese Voraussetzungen nachweist. Diese Bestimmung zielt allein darauf ab, zu verhindern, dass Körperschaftsteuer bei den Anteilseignern angerechnet wird, die die Kapitalgesellschaft nicht entrichtet hat. Obwohl diese Gefahr nur bei anrechnungsberechtigten Anteilseignern besteht, behandelt § 28 Abs 4 KStG 1996 anrechnungsberechtigte und nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner gleich. Dies führt bei Ausschüttungen an – regelmäßig nicht anrechnungsberechtigte – gebietsfremde Anteilseigner zu einer definitiven Körperschaftsteuerbelastung, während gebietsansässige Anteilseigner unter ansonsten gleichen Voraussetzungen die Körperschaftsteuer anrechnen können, was einen gemeinschaftsrechtlich relevanten Nachteil begründen könnten. Die Vorlagefragen des BFH lauten:⁷⁴⁾

1. Stellt es einen Abzug von der Quelle iSd [Art 5 der Mutter-Tochter-RL] dar, wenn das nationale Recht vorschreibt, dass bei der Ausschüttung von Gewinnen durch eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft Einkünfte und Vermögensmehrungen der Kapitalgesellschaft besteuert werden, die nach nationalem Recht nicht besteuert würden, wenn sie bei der Tochtergesellschaft verblieben und nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet würden?

2. Falls die erste Frage verneint wird: Ist es mit [Art 56 und 58 EG] sowie [Art 43 EG] vereinbar, wenn eine nationale Regelung die abweichende Verrechnung der Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft mit Eigenkapitalanteilen dieser Gesellschaft mit der Folge einer dadurch ausgelösten steuerlichen Belastung auch in Fällen vorsieht, in denen die Kapitalgesellschaft nachweist, dass sie an gebietsfremde Anteilseigner Dividenden ausgeschüttet hat, obwohl ein solcher Anteilseigner nach nationalem Recht anders als ein gebietsansässiger Anteilseigner nicht berechtigt ist, die festgesetzte Körperschaftsteuer auf seine eigene Steuer anzurechnen?

Anmerkung: Die erste Vorlagefrage des BFH schlägt in eine schon von GA *Mischö* in der Rs *Lankhorst-Hohorst*⁷⁵⁾ angesprochene Kerbe: In seinen Schlussanträgen hatte der GA unter Rückgriff auf die Rs *Athinaiki Zythopii*⁷⁶⁾ eine aufgrund der unterkapitalisierungsbedingten Umqualifikation von Zinsen vorgenommene Herstellung der Ausschüttungsbelastung im früheren deutschen Anrechnungssystem als verbotene Quellenbesteuerung iSd Art 5 der Mut-

ter-Tochter-RL qualifiziert.⁷⁷⁾ Gegen diese Sichtweise spricht jedoch, dass die Mutter-Tochter-RL die Körperschaftbesteuerung der Tochtergesellschaft unberührt lässt⁷⁸⁾ und bei der vom GA vorgeschlagenen Lesart eine Unterscheidung zwischen einer Besteuerung der Tochtergesellschaft und einer die Muttergesellschaft treffenden Quellensteuer nur mehr dann möglich ist, wenn die Besteuerung der Tochtergesellschaft unabhängig von einer Ausschüttung und zudem stets mit demselben Steuersatz erfolgt.⁷⁹⁾ Dass angesichts dieser widerstreitenden Sichtweisen eine klare Entscheidung, ob die im Ausschüttungsfall vorgenommene Körperschaftsteuerbelastung der Tochtergesellschaft im Einzelfall als Quellenbesteuerung der Muttergesellschaft angesehen werden kann, nicht einfach zu treffen ist, vermag gerade auch die Diskussion rund um das estnische System der Körperschaftbesteuerung zu demonstrieren.⁸⁰⁾ Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die deutsche Ausschüttungsbelastung eine Quellensteuer iSd Art 5

73) BFH 22. 2. 2006, I R 56/05, BFHE 212, 460 = IStR 2006, 493; s dazu bereits *Thömmes/Nakbaï*, Vorlage des BFH an den EuGH zur Anrechnung nicht gezahlter Körperschaftsteuer, zur Verletzung der Mutter-/Tochterrichtlinie bei Verrechnung mit dem EK 02 und zur Ausschüttung an Steuerausländer, DB 2006, 1539 (1539 ff); *Lawall*, Besteuerung von Ausschüttungen aus dem EK 02 bei gebietsfremden Anteilseignern – Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht, IStR 2006, 496 (496 f); *Schmitzer*, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH: Verpflichtung zur Berücksichtigung der besonderen Situation gebietsfremder Anteilseigner im Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren bei der Regelung des § 28 Abs 4 KStG 1996, FR 2006, 779 (779 ff).

74) ABI C 237 v 30. 9. 2006 S 2 f.

75) Dazu Schlussanträge GA *Mischö* 26. 9. 2002, Rs C-324/00, *Lankhorst-Hohorst* Slg 2002 I-11779, Tz 102.

76) EuGH 4. 10. 2001, C-249/99, Slg 2001, I-6797, *Athinaiki Zythopii* – Tz 26 f.

77) Tendenziell zustimmend etwa *Schmitzer*, Urteil des EuGH in der Rs. Lankhorst-Hohorst GmbH und Schlussantrag des Generalanwalts Alber in der Rs. Bosal Holding BV, IStR 2003, 51 (54); *Spengell/Golücke*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Implikationen der EG-Rechtswidrigkeit von § 8 a KStG für die Praxis und den Gesetzgeber, RIW 2003, 333 (339 f).

78) Siehe nur *Thömmes* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.7 – Tz 5; *Rolle*, Is corporate income tax a withholding tax? Some comments on the Athinaiki Zythopii case, EC Tax Rev 2003, 36 (39).

79) Siehe auch die Kritik an dieser weiten Lesart des Art 5 der RL bei *Vannoppen*, Case C-294/99 Athinaiki Zythopii AE v. Elliniko Dimosio (Greek State), 9 Colum. J. Eur. L. 167 (173) (Fall, 2002); *G. Kofler*, The Relationship Between the Arm's-Length Principle in the OECD Model Treaty and EC Tax Law, JOIT 2005/2, 34 (39 ff).

80) Das estnische System wird üblicherweise als Freistellungssystem klassifiziert, wenngleich es eine einzigartige Charakteristik aufweist: In Estland unterliegen Körperschaftsgewinne einem Steuersatz von 24%, die allerdings erst im Zeitpunkt der Ausschüttung und nicht in jenem der Erwirtschaftung fällig wird, wobei diese Körperschaftsbesteuerung unabhängig von der Ansässigkeit der Ausschüttungsempfänger erfolgt. Obwohl es sich also um eine Besteuerung der Gewinne der ausschüttenden Körperschaft handelt, ist die Kommission dennoch der Ansicht, dass das estnische System im Grunde unvereinbar mit Art 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie sei. Allerdings darf Estland nach Anhang VI der Beitrittsakte – „Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Estland“, ABl L 236, 812 (816), „abweichend von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG“, „solange es Einkommensteuer auf ausgeschüttete Gewinne erhebt, ohne nichtausgeschüttete Gewinne zu besteuern, bis spätestens 31. Dezember 2008 diese Steuer auf die von estnischen Tochtergesellschaften an ihre in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Muttergesellschaften ausgeschütteten Gewinne weiter erheben“.

der Mutter-Tochter-RL darstellt, könnte dieses Ergebnis im Licht des Art 7 Abs 1 der RL hinterfragt werden. Danach umfasst der von der RL verwendete Ausdruck „Steuerabzug an der Quelle“ „nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft“. Bis zum Urteil des EuGH in der Rs *Athinaiki Zythoppia*⁸¹⁾ erschien die Zielsetzung dieser Bestimmung klar: Jene Mitgliedstaaten, die körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren anwendeten, erhoben unter gewissen Umständen eine Körperschaftsteuer auf bisher begünstigt oder nicht besteuerte Einkommensbestandteile der Körperschaft im Fall einer Ausschüttung, um eine einheitliche Körperschaftsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne herzustellen und zugleich die Erteilung der Steuergutschrift an den Dividendenempfänger zu finanzieren. Eine solche Körperschaftsteuerbelastung in Form einer Ausgleichssteuer bzw. equalization tax sollte nach der RL keine durch Art 5 verbotene Quellensteuer darstellen.⁸²⁾ Solche „Ausgleichssteuern“ wurden – vor der Aufgabe der körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren durch zahlreiche Mitgliedstaaten⁸³⁾ – etwa in Form der französischen *précompte*, der italienischen *maggiorazione di conguaglio*, der britischen *Advance Corporation Tax (ACT)*, der finnischen *compensatory tax* und der deutschen Ausschüttungsbelastung erhoben. Vor diesem Hintergrund war daher im Schrifttum argumentiert worden, dass Art 7 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL klarstelle, dass solche Ausgleichssteuern von der Quellensteuerdefinition des Art 5 der RL ausgenommen seien,⁸⁴⁾ ohne dass es auf den konkreten Vorauszahlungscharakter ankommt.⁸⁵⁾ Diese Sichtweise wurde allerdings durch *Athinaiki Zythoppia*⁸⁶⁾ in Frage gestellt. Diese Rs betraf die – in ihren Wirkungen stark an eine typische Ausgleichsbesteuerung erinnernde⁸⁷⁾ – griechische Körperschaftsbesteuerung, wonach im Ausschüttungsfall die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der Tochtergesellschaft um bisher steuerfreie oder steuerbegünstigte Einkommensteile verbreitert wurde.⁸⁸⁾ Ungeachtet des Umstands, dass es sich dabei nicht um eine Besteuerung des Ausschüttungsempfängers als Steuerschuldner, sondern um eine Körperschaftsbesteuerung der Tochtergesellschaft handelte,⁸⁹⁾ gelangte der EuGH zu der Auffassung, dass es sich bei der griechischen Besteuerung um eine nicht durch Art 7 genehmigte Quellensteuer iSd Art 5 der Mutter-Tochter-RL handelt, zumal die Besteuerung durch die Zahlung der Dividenden ausgelöst wird und sich darüber hinaus unmittelbar nach dem Umfang der vorgenommenen Ausschüttung richtet.⁹⁰⁾ Diese Begründung trafe im Grunde gleichermaßen auch auf Ausgleichssteuern in Anrechnungssystemen zu. Allerdings ist zu betonen, dass der EuGH in der Rs *Océ van der Grinten*⁹¹⁾ wiederum das in *Athinaiki* nicht näher angesprochene Charakteristikum einer Quellensteuer – dass nämlich „der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist“⁹²⁾ – aufgegriffen hat. Darauf basierend sind beispielsweise das finnische *Central Board of Taxation* hinsichtlich der *compensatory tax*⁹³⁾ und das britische *House of Lords* hinsichtlich der *ACT*⁹⁴⁾ davon ausge-

gangen, dass diese Ausgleichssteuern aufgrund der Steuerschuldner-eigenschaft der ausschüttenden Gesellschaft keine durch Art 5 iVm Art 7 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL verbotenen Quellensteuern seien; vom *House of Lords* wurde dies sogar ausdrücklich als *acte clair* angesehen.⁹⁵⁾ Der Lösung des EuGH in der Rs *Burda Verlagsbeteiligungen GmbH* darf daher mit Spannung entgegengesehen werden.

taxlex-EC 2006/149

C-293/06, Deutsche Shell GmbH

Berücksichtigung „befreiter“ Betriebsstättenverluste

Die vom FG Hamburg mit B v 9. 6. 2006⁹⁶⁾ vorgelegten Fragen in der Rs *Deutsche Shell GmbH* be-

- 81) EuGH 4. 10. 2001, Rs C-294/99, *Athinaiki Zythoppia* Slg 2001, I-6797.
- 82) Dazu auch *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 281; *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁴ (2005) 523.
- 83) Dazu ausführlich *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁴ (2005) 523.
- 84) *Oliver*, *The Parent-Subsidiary Directive of 23 July 1990: A United Kingdom Perspective*, *EC Tax Rev* 2001, 211 (217); *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁴ (2005) 523; weiters etwa *Thömmes in Thömmes/Fuks* (Hrsg.), *EC Corporate Tax Law*, Chapter 6.7 – Tz 5 ff.
- 85) Dazu auch *Hintsanen/Pettersson*, *Finland: Supreme Administrative Court Rules on Taxation of Dual Resident Companies*, *ET* 2004, 192 (196).
- 86) EuGH 4. 10. 2001, Rs C-294/99, *Athinaiki Zythoppia* Slg 2001, I-6797.
- 87) *G. Köfler*, *The Relationship Between the Arm's-Length Principle in the OECD Model Treaty and EC Tax Law*, *JOIT* 2005/2, 34 (43).
- 88) Das in *Athinaiki Zythoppia* zur Rede stehende griechische System lässt sich als *Shareholder Relief System* begreifen, zumal Körperschaftsgewinne auf Ebene der Gesellschaft mit 35% bzw. 40% KSt erfasst wurden, die Ausschüttungen jedoch in den Händen des Empfängers steuerfrei waren. Wurden allerdings – wie in *Athinaiki Zythoppia* – Gewinne ausgeschüttet, musste der steuerpflichtige Gewinn der Tochtergesellschaft um Einkünfte, die einer besonderen Besteuerung unterliegen, die zum Erlöschen der Steuerschuld führt, sowie um nicht steuerbare Einkünfte erhöht werden.
- 89) Deutlich Schlussanträge GA Alber 10. 5. 2001, Rs C-294/99, *Athinaiki Zythoppia* Slg 2001, I-6797, Tz 32: „Der Zuordnung der Steuerlast zu der Tochtergesellschaft kann jedoch keine entscheidende Bedeutung zukommen. Der wirtschaftliche Effekt einer Besteuerung der Tochtergesellschaft entspricht einer Besteuerung der Muttergesellschaft, da die Steuer – wie typischerweise bei Quellensteuern – von der ausschüttenden Gesellschaft einbehalten und unmittelbar abgeführt wird“.
- 90) Siehe EuGH 4. 10. 2001, Rs C-294/99, *Athinaiki Zythoppia* Slg 2001, I-6797, Tz 28.
- 91) EuGH 25. 9. 2003, Rs C-58/01, *Océ van der Grinten* Slg 2003, I-9809, Tz 47, sogar unter ausdrücklichem – wenn gleich fragwürdigem – Verweis auf EuGH 4. 10. 2001, Rs C-294/99, *Athinaiki Zythoppia* Slg 2001, I-6797, Tz 28 f.
- 92) Siehe zu diesem Kriterium EuGH 8. 6. 2000, Rs C-375/98, *Epson* Slg 2000, I-4243, Tz 23; EuGH 25. 9. 2003, Rs C-58/01, *Océ van der Grinten* Slg 2003, I-9809, Tz 47.
- 93) Dazu *Hintsanen/Pettersson*, *Finland: Supreme Administrative Court Rules on Taxation of Dual Resident Companies*, *ET* 2004, 192 (194 f).
- 94) Siehe *Pirelli Cable Holding NV v. IRC* (2006) UKHL 4 (Urteil v 8. 2. 2006) – Tz 27 (Lord *Nicholls of Brekenhead*), Tz 45 ff (Lord *Hope of Craighead*) und Tz 83 ff (Lord *Scott of Foscote*).
- 95) So Lord *Scott of Foscote* in *Pirelli Cable Holding NV v. IRC* (2006) UKHL 4 (Urteil v 8. 2. 2006) – Tz 90.
- 96) FG Hamburg 9. 6. 2006, 6 K 274/03.

schäftigen sich im Kern mit der aus der abkommensrechtlichen Befreiungsmethode abgeleiteten Nichtberücksichtigung eines Währungsverlusts am Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte, wobei das FG unter Annahme der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Nichtberücksichtigung sogleich die Folgefrage stellt, ob das Abzugsverbot von Aufwendungen iZm abkommensrechtlich befreiten Betriebsstättengewinnen der Niederlassungsfreiheit entspricht. Die beiden Vorlagefragen lauten:⁹⁷⁾

1. *Widerspricht es [Art 43 iVm Art 48 EG], wenn die Bundesrepublik Deutschland als Herkunftsstaat einen Währungsverlust des inländischen Stammhauses aus der Rückführung des einer italienischen Betriebsstätte gewährten sog. Dotationskapitals als Teil des Betriebsstättengewinns behandelt und aufgrund Freistellung gem Art 3 Abs 1, Abs 3, Art 11 Nr 1 c DBA Italien (1925) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausnimmt, obwohl der Währungsverlust nicht in den für die italienische Besteuerung zu ermittelnden Betriebsstätten Gewinn eingehen kann und somit weder im Herkunftsstaat noch im Betriebsstättenstaat berücksichtigt wird?*

2. *Für den Fall, dass diese Frage zu bejahen ist: Widerspricht es [Art 43 iVm Art 48 EG], wenn der erwähnte Währungsverlust zwar in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer einzubeziehen ist, aber nur in jenem Umfang als Betriebsausgabe abgezogen werden darf, in dem keine Gewinne aus der italienischen Betriebsstätte steuerfrei erzielt werden?*

Anmerkung: Die Rs *Deutsche Shell GmbH* betrifft erneut die Frage der Verlustverwertung in grenzüberschreitenden Situationen. Wenngleich diese Frage aufgrund des § 2 Abs 8 EStG bzw § 9 Abs 6 KStG für Österreich weitgehend gelöst erscheint, ist die „Symmetriethese“ in Deutschland nach wie vor Bestandteil traditioneller Abkommensauslegung: Demnach können Verluste im Rahmen einer durch Abkommen freigestellten Einkunftsart nicht gegen steuerbare Einkünfte verrechnet, sondern nur im Rahmen eines „negativen Progressionsvorbehaltes“ berücksichtigt werden. Begründet wird dies damit, dass der Begriff der Einkünfte auch „negative Einkünfte“ umfasse und – iSd Symmetriethese – auch solche nicht in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien.⁹⁸⁾ Die Versagung der Hereinnahme „befreiter“ Auslandsverluste ist im deutschen Schrifttum auf erhebliche Bedenken gestoßen,⁹⁹⁾ die zunehmend von der dRsp geteilt wurden.¹⁰⁰⁾ Allerdings hat die vom BFH¹⁰¹⁾ dem EuGH vorgelegte Rs *Ritter-Coulais* hinsichtlich der Berücksichtigung fiktiver ausländischer Vermietungsverluste nicht zur Klärung dieser Frage beigetragen: Dort hat der EuGH die vom BFH primär gestellte Frage der Verlustereinverrechnung aufgrund des konkreten Ausgangsfalls ausdrücklich unbeantwortet gelassen und sodann auf die eventualer gestellte Vorlagefrage geantwortet, dass Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden müssen, sofern entsprechende Gewinne ebenfalls für die Progressionsberechnung herangezogen werden.¹⁰²⁾ Wenngleich der negative Progressionsvorbehalt nur ein Minus gegenüber der bemessungsgrundlagenbezogenen Verlustereinnahme ist, kann in *Ritter-Coulais* dennoch keine prinzipielle Ablehnung der gemeinschaftsrechtlichen Verlustthe-

reinnahmeverpflichtung erblickt werden. Vielmehr spricht die – zu Tochtergesellschaften ergangene, aber in ihrer Grundüberlegung wohl auch auf die Betriebsstättenproblematik übertragbare¹⁰³⁾ – Rsp in *Marks & Spencer*¹⁰⁴⁾ dafür, dass zwar die primäre Verlustberücksichtigungsverpflichtung dem Betriebsstättenstaat obliegt und – entgegen der Überlegungen im Schrifttum – trotz allfälliger Liquiditätsnachteile eine sofortige Verlustereinnahme nicht erforderlich ist, umgekehrt aber im Fall der Nicht (mehr)verwertbarkeit des Verlusts im Betriebsstättenstaat die subsidiäre Berücksichtigungspflicht des Stammhausstaates eingreift. Die Rs *Deutsche Shell GmbH* könnte nun eine solche Situation präsentieren: Ergeben sich bei der Umrechnung der in Fremdwährung geführten Bücher einer ausländischen Betriebsstätte aus Sicht des umrechnenden Stammhauses Währungsgewinne oder -verluste, so stehen diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften aus der Betriebsstätte, aus der sie „stammen“ bzw durch deren Tätigkeit sie „erzielt“ werden, und sind infolgedessen nach deutschem Steuerrecht auch diesen zuzuordnen. Aufgrund der abkommensrechtlichen „Befreiung“ kann ein Währungsverlust damit aber weder in Deutschland noch in Italien steuerlich geltend machen, während dies sehr wohl möglich wäre, wenn der Währungsverlust durch die Betätigung im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte entstanden wäre.

taxlex-EC 2006/150

C-312/06, *OTP Garancia Biztosító*

Ungarische Gewerbesteuer

Die Rs *OTP Garancia Biztosító* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága v 18. 7. 2006, in welchem dem EuGH folgende Fragen gestellt werden:¹⁰⁵⁾

Ist der nach Artikel 24 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge anwendbare Anhang X Kapitel 4 Nr 3 lit a dieser Beitrittsakte, wonach Ungarn ungeachtet der Artikel 87

97) ABI C 237 v 30. 9. 2006 S 3 f.

98) Zu dieser „Symmetriethese“ s nur BFH 28. 3. 1973, I R 59/71, BFHE 109, 127, BStBl 1973 II 531.

99) Für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zuletzt ausführlich *Cordewener in von Groll* (Hrsg), Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005) 255 (282 ff).

100) BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795; Niedersächsisches FG 14. 10. 2004, 6 V 655/04, EFG 2005, 286 m, Anm *Herlinghaus*; FG München 14. 2. 2005, 1 V 305/04 EFG 2005, 928; FG Berlin 11. 4. 2005, 8 K 8101/00, ISr 2005, 571 m, Anm *Schönfeld*; keine Bedenken hingegen beim FG Baden-Württemberg 30. 6. 2004, 1 K 312/03, EFG 2004, 1694.

101) BFH 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl 2003 II 795.

102) EuGH 21. 2. 2006, Rs C-152/03, *Ritter-Coulais*.

103) Ebenso *Sutter*, Pauschales Verbot grenzüberschreitenden Verlustabzugs – Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit, EuZW 2006, 85 (88).

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

105) ABI C 237 v 30. 9. 2006 S 6.

und 88 des EG-Vertrags bis einschließlich 31. 12. 2007 die lokalen Unternehmenssteuerermäßigungen (gemeint sind Gewerbesteuerermäßigungen) von bis zu 2% der Nettoeinnahmen der Unternehmen anwenden kann, die von den Gebietskörperschaften gem Art 6 und Art 7 des Gesetzes C von 1990 über Kommunalsteuern für einen begrenzten Zeitraum gewährt wurden, in dem Sinne auszulegen, dass es sich um eine vorübergehende Ausnahme handelt, die es Ungarn ermöglicht, die Gewerbesteuer beizubehalten? Mit anderen Worten: Räumt der Beitrittsvertrag, indem er die Beibehaltung Gewerbesteuerermäßigungen erlaubt, Ungarn vorübergehend

das Recht ein, auch Steuern mit dem Charakter einer Gewerbesteuer beizubehalten?

Ist Art 33 Abs 1 der [6. MwSt-RL] in dem Sinne auszulegen, dass er die Beibehaltung einer (lokalen Gewerbe-)Steuer verbietet, die für gewinnorientierte Tätigkeiten von Unternehmen gilt und die dadurch gekennzeichnet ist, dass sie auf die Nettoeinnahmen abzüglich der Anschaffungskosten der Waren, der Kosten für vermittelte Dienstleistungen und des Materialaufwands erhoben wird? Mit anderen Worten: Hat eine solche Steuer den Charakter von Umsatzsteuern im Sinne des in der oben genannten Vorschrift enthaltenen Verbots?