

# EC Tax Update – Jänner 2007

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

## RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2007/1

### Mehrwertsteuer: Entscheidung des Rates

#### Ermäßigter Steuersatz für arbeitsintensive Dienstleistungen

Mit seiner Entscheidung vom 7. 11. 2006<sup>1)</sup> ermächtigt der Rat verschiedene Mitgliedstaaten, auf bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen einen ermäßigten MwSt-Satz anzuwenden, entsprechend dem im Art 28 Abs 6 der 6. MwSt-RL vorgesehenen Verfahren. Die Entscheidung gilt ab 1. 1. 2006 und ist bis zum 31. 12. 2010 befristet.

## URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2007/2

### C-433/04, Kommission/Belgien

#### Quellensteuer und Haftung bei Beauftragung ausländischer Dienstleistungserbringer

Die Rs *Kommission/Belgien* betrifft die Frage, ob ein Mitgliedstaat gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt, wenn er Auftraggeber und Unternehmer, die sich in Belgien nicht registrierter Wirtschaftsteilnehmer des Bausektors bedienen, zur Einbehaltung von 15% des den Letztgenannten geschuldeten Betrags verpflichtet und sie für die Zahlung der Abgabenschulden ihrer nicht registrierten Vertragspartner gesamtschuldnerisch mit diesen haftbar macht.<sup>2)</sup> Der Rechtsauffassung von GA *Tizzano* folgend<sup>3)</sup> kommt der EuGH in seinem U v 9. 11. 2006<sup>4)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art 49 EG und 50 EG verstoßen, dass es Auftraggeber und Unternehmer, die nicht in Belgien registrierte Vertragspartner beauftragen, verpflichtet, von dem für die geleisteten Arbeiten zu zahlenden Betrag 15% abzuziehen, und ihnen eine gesamtschuldnerische Haftung für Abgabenschulden dieser Vertragspartner auferlegt.*

**Anmerkung:** Der EuGH bestätigt erneut seine im Rahmen der Rs *Gerritse*<sup>5)</sup> geäußerten Bedenken gegen Bruttoquellensteuersysteme für beschränkt Steuerpflichtige. Im vorliegenden Sachverhalt trat die Unverhältnismäßigkeit der anzuwendenden Bestimmung kumulativ dadurch hervor, dass die Abzugsverpflichtung unabhängig von einer Abgabepflicht des Dienstleistungserbringers bestand und die gesamtschuldnerische Haftung auch auf jene Steuerschulden erweitert wurde, die für andere Personen ausgeführte Arbeiten betreffen. Für einen prinzipiellen Ausschluss einer haftungsweisen Inanspruchnahme des Auftraggebers tritt der EuGH – analog seinen Ausführungen in der Rs *Scorpio*<sup>6)</sup> – hingegen nicht

ein,<sup>7)</sup> allerdings müsste den Auftraggebern und Unternehmen die Vermeidung der gesamtschuldnerischen Haftung insoweit ermöglicht werden, dass sie bestimmte Formalitäten erfüllen, um sicherzustellen, dass die steuerliche Lage der Dienstleistungserbringer, mit denen sie einen Vertrag schließen wollen, in Ordnung ist.

taxlex-EC 2007/3

### C-520/04, Turpeinen

#### Diskriminierende Besteuerung von Ruhegehältern

In der Rs *Turpeinen* wird die Frage geklärt, ob ein Ruhebezug, den ein Mitgliedstaat einem gebietsfremden Steuerpflichtigen zahlt, in bestimmten Fällen höher besteuert werden darf, als es der Fall wäre, wenn dieser Steuerpflichtige im Schuldnerstaat dieses Ruhegehalts wohnte. Die konkrete Steuerpflichtige hatte nach ihrer Versetzung in den Ruhestand ihren Heimatstaat Finnland verlassen. Nach Ablauf eines gewissen Zeitraums, in dem sie aufgrund einer verlängerten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gleich einer Ansässigen besteuert wurde, wurden pauschal 35% im Wege einer Abzugsbesteuerung einbehalten. Diese auf Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger erhobene Abzugsteuer führte jedoch zu einer höheren Steuerlast als bei einer weiteren Fortführung einer verlängerten unbeschränkten Einkom-

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 Assistenzprofessor im International Tax Program an der New York University School of Law.

- 1) Entscheidung des Rates v 7. 11. 2006 zur Ermächtigung bestimmter Mitgliedstaaten, auf bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden (Verfahren gem Art 28 Abs 6 der RL 77/388/EWG), ABL L 314/28 (15. 11. 2006).
- 2) Vgl *Malherbe/Wathelet* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 29 (59 ff).
- 3) Schlussanträge GA *Tizzano* 6. 4. 2006, Rs C-433/04, *Kommission/Belgien*; s dazu *Gurtner/Kofler*, taxlex-EC 2006/78.
- 4) EuGH 9. 11. 2006, Rs C-433/04, *Kommission/Belgien*.
- 5) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933.
- 6) EuGH 3. 10. 2006, Rs C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*; dazu *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC 2006/154.
- 7) Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienenden Haftungsregelungen sind ein legitimes und geeignetes Mittel, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und eine Doppelnichtbesteuerung zu verhindern. Der Steuerabzug stelle verbunden mit einer eventuellen Haftung ein verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaats dar. Siehe EuGH 3. 10. 2006, Rs C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, Rz 36 ff.

mensteuerpflicht.<sup>8)</sup> Ebenso wie GA Léger<sup>9)</sup> erachtete der EuGH in seinem U v 9. 11. 2006<sup>10)</sup> eine derartige Bestimmung als gemeinschaftsrechtswidrig:

*Art 18 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, wonach die Einkommensteuer auf das Ruhegehalt, das von einem Träger des betreffenden Mitgliedstaats einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die geschuldet würde, wenn diese Person im erstgenannten Mitgliedstaat ansässig wäre, dann entgegensteht, wenn das Ruhegehalt die gesamten oder nahezu die gesamten Einkünfte dieser Person ausmacht.*

**Anmerkung:** Die Schlussfolgerungen des EuGH basieren auf einer analogen Anwendung der *Schumacker-Doktrin*<sup>11)</sup> im Rahmen des Art 18 EG. Diese Rechtsgrundlage war in der vorliegenden Rs maßgeblich, da die Steuerpflichtige ihren Heimatstaat ohne jede Absicht verlassen hatte, weiterhin einer Beschäftigung im Lohn- oder Gehaltsverhältnis nachzugehen. Zum anderen ist anzumerken, dass Finnland das fragliche Steuerregime mit 1. 1. 2006 dahin geändert hat, dass das Ruhegehalt eines beschränkt Steuerpflichtigen genauso besteuert wird wie das eines in Finnland unbeschränkt Steuerpflichtigen.

taxlex-EC 2007/4

### C-513/04, *Kerckhaert-Morres*

#### Anrechnung ausländischer Steuer bei Hereinausschüttungen

Nach belgischem Recht wird – auch bei Bestehen eines prinzipiell zur Anrechnung verpflichtenden DBA – eine ausländische Quellensteuer lediglich zum Abzug zugelassen, jedoch keine Steuergutschrift gewährt. Dies hat zur Konsequenz, dass nationale und grenzüberschreitende Dividenden von Belgien zwar prinzipiell gleich besteuert werden, auf ausländische Dividenden aber insgesamt eine höhere Steuerbelastung anfällt, da trotz dieser formellen Gleichbehandlung eine juristische Doppelbesteuerung verbleibt. Die Rs *Kerckhaert-Morres* möchte nun klären, ob die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG eine Steuergutschrift für ausländische Quellensteuern gebietet.<sup>12)</sup> Den Schlussanträgen von GA *Geelhoed*<sup>13)</sup> folgend kam der EuGH in seinem U v 14. 11. 2006<sup>14)</sup> zu folgendem Ergebnis:

*Art 73 b Abs 1 EG-Vertrag (jetzt Art 56 Abs 1 EG) steht dem Recht eines Mitgliedstaats wie dem belgischen Steuerrecht nicht entgegen, das im Rahmen der Einkommensteuer die Dividenden im Gebiet dieses Staates ansässiger Gesellschaften und die Dividenden in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Gesellschaften einem gleichen einheitlichen Steuersatz unterwirft, ohne eine Anrechnung der im Wege der Quellensteuer in diesem anderen Mitgliedstaat erhobenen Steuer vorzusehen.*

**Anmerkung:** Für den Gerichtshof ist die ungleiche Besteuerung Konsequenz daraus, dass zwei Mitgliedstaaten parallel zueinander ihre Besteuerungsbefugnis ausüben und untereinander frei die Verteilungskriterien im Rahmen von DBA vereinbaren können. In einem solchen Fall hat sich der Gerichtshof schon wiederholt gegen das Vorliegen einer Verletzung des Gemeinschaftsrechts ausgesprochen.<sup>15)</sup> Der EuGH geht in der Rs *Kerckhaert-Morres* aber sogar darüber hinaus und verneint die grundfreiheits-

rechtliche Relevanz einer juristischen Doppelbesteuerung schlechthin. Der EuGH stellt sich damit implizit gegen die Position der Kommission und die Argumente der hA im Schrifttum.<sup>16)</sup> Es bedarf wohl keiner näheren Begründung, dass dieses Ergebnis aus dem Blickwinkel der Erreichung des steuerlichen Binnenmarkts enttäuscht und keinesfalls als das Ergebnis der Koexistenz unterschiedlicher Steuersysteme abgetan werden darf, würde doch die Doppelbesteuerung auch bei identischer Ausgestaltung aller mitgliedstaatlicher Steuersysteme bestehen bleiben. Noch enttäuschender als das Ergebnis ist freilich die Vorgehensweise des EuGH: Nicht nur mangelt es an einer dogmatischen Einordnung der Fragestellung oder gar einer tragfähigen Begründung des Ergebnisses, sondern vielmehr unterlässt der EuGH auch jede Auseinandersetzung mit der gegenteiligen Vorjudikatur in anderen Bereichen (zB im indirekten Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht).<sup>17)</sup> *Kerckhaert-Morres* ist – nach der Verneinung der „Meistbegünstigung“ in der Rs *D*<sup>18)</sup> – wieder ein klarer Beweis dafür, dass in der jüngeren steuerlichen Rsp des EuGH politische Aspekte Vorrang vor einer juristischen Argumentation nehmen, die aber gerade die Aufgabe des europäischen Höchstgerichts wäre (Art 220, 234 EG).

#### SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2007/5

### C-383/05, *Raffaele Talotta*

#### Mindestbemessungsgrundlagen bei pauschaler Einkommenschätzung

Nach belgischem Steuerrecht bestimmen sich im Fall mangelnder Nachweise des Steuerpflichtigen die Einkünfte oder Gewinne bei jedem Steuerpflichtigen nach den normalen Einkünften oder Gewinnen von mindestens drei vergleichbaren Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung bestimmter betrieblicher Faktoren (eingesetztes Kapital, Zahl der Arbeitnehmer, genutzte Fläche etc). Darüber hinaus kommen aber von der Branche abhängige Mindestbemessungsgrundlagen zur Anwendung, die nur für Ge-

8) Vgl *Helminen* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 87 (89 ff).

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

10) EuGH 9. 11. 2006, Rs C-520/04, *Pirkko Marjatta Turpeinen*.

11) Vgl ua EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225; 11. 8. 1995, Rs C-80/94, *Wielockx*, Slg 1995, I-2493.

12) Vgl *Malberbe/Wathelet* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 29 (53 ff).

13) Schlussanträge GA *Geelhoed* 6. 4. 2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert-Morres*.

14) EuGH 14. 11. 2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert-Morres*.

15) Vgl ua EuGH 12. 5. 1998, Rs C-336/96, *Gilly*, Slg 1998, I-2793; EuGH 5. 7. 2005, Rs C-376/03, *D*, Slg 2005, I-5821.

16) Dazu mwN *Kofler*, SWI 2006, 62 (62 ff).

17) Dazu ausführlich *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007, in Druck).

18) EuGH 5. 7. 2005, Rs C-376/03, *D*, Slg 2005, I-5821.

bietsfremde gelten. GA *Mengozi* beurteilte dies in seinen Schlussanträgen v 16. 11. 2006<sup>19)</sup> als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit:

*Art 43 EG steht der [fraglichen Regelung], entgegen, die nur bei gebietsfremden Steuerpflichtigen die Anwendung von Mindestbemessungsgrundlagen vorsieht, da dies eine mittelbar diskriminierende Maßnahme aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt, die mit den in Art 46 EG vorgesehenen Ausnahmen nicht gerechtfertigt werden kann.*

**Anmerkung:** Ergänzend sei angemerkt, dass GA *Mengozi* in seinen Schlussanträgen davon ausgeht, dass die Mindestbemessungsgrundlage unabhängig davon zur Anwendung gelangt, ob bei der Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage von Gebietsfremden nach dem Vergleichsverfahren irgendeine Schwierigkeit auftritt. Sollte auf solche Mindestbemessungsgrundlagen jedoch nur subsidiär zurückgegriffen werden, dh, wenn trotz der mit den Verfahren der Amtshilfe<sup>20)</sup> gebotenen Möglichkeiten nicht

in anderer Weise zu einer vergleichbaren pauschalen Festsetzung gelangt werden kann, so könnte die Anwendung von Mindestbemessungsgrundlagen durch das zwingende Erfordernis der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt sein. Allerdings bedürfte es unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten jedenfalls der Möglichkeit des gebietsfremden Steuerpflichtigen, die pauschale Besteuerung durch die Vorlage relevanter Unterlagen oder anderer Beweise zum Nachweis des tatsächlichen Betrags seiner Steuerbemessungsgrundlage abzuwenden.

19) Schlussanträge GA *Mengozi* 16. 11. 2006, C-383/05, *Raffaële Talotta*.

20) 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.

# Steuer-Radar

CHRISTIAN HUBER / PETER PICHLER

## UNTERNEHMENSSTEUERRECHT

taxlex-SRa 2007/1

### § 6 EStG

#### Keine phasengleiche Bilanzierung bei gleichen Bilanzstichtagen

- Eine Bilanzierung von Gewinnausschüttungsansprüchen setzt voraus, dass der **ausschüttungsfähige Bilanzgewinn** zum Bilanzstichtag des Gesellschafters **zumindest bekannt** gewesen ist.
- Haben Mutter- und Tochtergesellschaft aber den **gleichen** Bilanzstichtag, so kann diese Voraussetzung aufgrund der erst **nach dem Bilanzstichtag** von der Tochtergesellschaft **auszuübenden Bilanzierungswahlrechte** nicht erfüllt werden.
- Der VwGH lehnt daher wie der BFH eine phasengleiche Bilanzierung bei **gleichen** Bilanzstichtagen ab.

VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0129

taxlex-SRa 2007/2

### § 24 EStG

#### Betriebsverpachtung durch OHG

Auch eine 20-jährige Verpachtung eines Hotelbetriebs durch eine OHG stellt für sich noch keine Betriebsaufgabe dar.

VwGH 18. 10. 2006, 2002/13/0217

taxlex-SRa 2007/3

### § 29 EStG

#### Reugeld stellt keine Einkünfte dar

Die **Entschädigung** für den **Rücktritt** vom Kaufvertrag über ein Privatgrundstück steht iZm einem **nicht steuerbaren Kaufvertrag**. Es liegen daher **keine** Einkünfte für eine sonstige Leistung vor.

BFH 24. 8. 2006, IX R 32/04

taxlex-SRa 2007/4

### § 67 EStG

#### Vierteljährliche Provisionsauszahlung

Eine **vierteljährliche** Provisionsauszahlung ist **lohnsteuerlich** nicht als zusätzlicher laufender Bezug, sondern als **Sonderzahlung** zu beurteilen.

VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0097

taxlex-SRa 2007/5

### § 10 KStG

#### Internationale Schachtelbeteiligung

- Liegt eine internationale Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs 2 KStG vor, so ist auch der **Gewinn aus der Veräußerung eines nichtbegüns-**

Dr. *Christian Huber* ist StB und Partner bei Leitner + Leitner. MMag. Dr. *Peter Pichler*, BA (art) ist Mitarbeiter bei Leitner + Leitner und Lehrbeauftragter an der Johannes-Kepler-Universität Linz.