

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Schwerpunkt Ältere Dienstnehmer

Einführung in das Pensionsrecht 2011
Der ältere Dienstnehmer im Arbeitsrecht

Die Altersteilzeitvereinbarung –
Problemstellungen in der Praxis

ALV-Beitrag für Ältere und
vorzeitiger Mutterschutz

Betriebsprüfung in der Praxis
Musterantrag zur Erlangung eines
Auskunftsbescheids iSd § 118 BAO

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
JUNI 2011

06

www.taxlex.at

193 – 240

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr-
Schliesselberger

Redaktion:

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

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr
Günter Steinlechner

EU Tax Update – Juni 2011

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2011/82

Kommission

Vertragsverletzungsverfahren

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

- die belgische Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, wonach Veräußerungsgewinne aus Anlagevermögen wie Gebäude, Geräte oder Maschinen nur dann nicht sofort besteuert werden, wenn sie in im Inland verwendete Wirtschaftsgüter reinvestiert werden (Verstoß gegen Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);²⁾
- die belgische diskriminierende Besteuerung ausländischer Investmentgesellschaften, die auf ihre in Belgien erzielten Zinserträge und Dividendeneinkünfte eine Quellensteuer iHv 15 oder 25% entrichten müssen und keine Erstattung beantragen können (Verstoß gegen die Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);³⁾
- die belgische diskriminierende Besteuerung bestimmter isländischer und norwegischer Investmentfonds, zumal Veräußerungsgewinne aus der Einlösung von Anteilen an solchen kollektiven Anlagefonds – im Unterschied zu jenen bei EU-ansässigen kollektiven Anlagefonds – steuerpflichtig sind (Verstoß gegen die EWR-Kapitalverkehrs- und die Dienstleistungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);⁴⁾

- die belgischen Erbschaftsteuerbestimmungen, die gebietsfremde Erben oder Empfänger von Schenkungen durch die Verpflichtung zur Vorlage einer Garantie und ausländische Einrichtungen, denen im Unterschied zu belgischen Einrichtungen wie öffentlichen Körperschaften und gemeinnützigen Organisationen keine Erbschaft- und Schenkungsteuerbefreiung oder -ermäßigung zukommt, diskriminieren (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);⁵⁾

Dr. *Hannes Gurtner*, WP/StB, ist Partner bei LeitnerLeitner; Dr. *Ines Hofbauer-Steffel*, StB, ist Managerin bei LeitnerLeitner und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU), ist Universitätsprofessor an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 258 AEUV (früher: Art 226 EG) angegeben (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Aufforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten iS der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheit an den EuGH zu verweisen).
- 2) Steuern: Kommission fordert Belgien förmlich auf, sein Gesetz über die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zu ändern, IP/11/421 (6. 4. 2011).
- 3) Steuern: Kommission erhebt Klage gegen Belgien wegen diskriminierender Besteuerung ausländischer Investmentgesellschaften, IP/11/422 (6. 4. 2011).
- 4) Steuern: Kommission erhebt Klage gegen Belgien wegen steuerlicher Diskriminierung isländischer und norwegischer Investmentfonds, IP/11/423 (6. 4. 2011).
- 5) Steuern: Kommission fordert Belgien auf, zwei diskriminierende Erbschaftsteuerbestimmungen zu ändern, IP/11/425 (6. 4. 2011).

- die belgischen Vorschriften, wonach nur Einkünfte aus inländischen Immobilien, die von Einrichtungen im Gesundheits- oder Erziehungssektor genutzt werden oder Gegenstand besonderer Leasingverträge sind, von der Steuer befreit sind (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);⁶⁾
- die deutsche Mehrwertsteuerbefreiung für Kostenteilungsvereinbarungen (iSd Art 132 Abs 1 lit f der RL 2006/112), welche derzeit in Deutschland nur für den Gesundheitsbereich vorgesehen ist, nach Ansicht der Kommission jedoch auf alle Wirtschaftsbereiche Anwendung finden soll (2. Stufe des Verfahrens);⁷⁾
- die niederländischen Vorschriften, wonach für Spenden an ausländische Wohltätigkeitsorganisationen nur dann eine Steuererleichterung gewährt wird, wenn die ausländische Organisation in den Niederlanden registriert ist (Verstoß gegen die EU- bzw EWR-Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens).⁸⁾

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2011/83

C-20/09, Kommission/Portugal

Diskriminierende Amnestieregelung

Portugal führte zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung eine zeitlich befristete Amnestieregelung ein. Natürlichen Personen sollte ein Anreiz geboten werden, ihre steuerlichen Verhältnisse im Hinblick auf – im Wege der Unterlassung oder betrügerisch – nicht angegebene steuerpflichtige Einkünfte oder Vermögenswerte im Ausland freiwillig zu bereinigen. Im Hinblick auf ausländische Finanzinstrumente beträgt der erhobene Steuersatz 5% des in der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse angegebenen Wertes. Dieser Wert reduziert sich jedoch auf 2,5%, wenn (i) es sich bei den Vermögenswerten um portugiesische Anleihen handelt oder bei anderen Vermögenswerten, wenn diese bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse wieder in portugiesische Anleihen investiert werden und (ii) die portugiesischen Anleihen für mindestens drei Jahre ab dem Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse (unabhängig vom Zeitpunkt ihres Erwerbs) gehalten werden. Die Europäische Kommission sah in dieser Bestimmung eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) und Art 40 EWR-A. Dieser Rechtsauffassung folgte – neben GA Mengozzi in seinen Schlussanträgen⁹⁾ – auch der EuGH.¹⁰⁾ Dieser stellte fest, dass

[d]ie Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 56 EG und Art 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. 5. 1992 verstoßen [hat], dass sie im Rahmen der mit Gesetz Nr 39-A/2005 vom 29. 7. 2005 eingeführten Ausnahmeregelung zur steuerlichen Bereinigung von Vermögenswerten, die sich am 31. Dezember 2004 nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet befinden („Regime excepcional de regularização tributária de elementos pat-

rimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004“), nur für vom portugiesischen Staat ausgegebene öffentliche Anleihen eine steuerliche Vergünstigung vorgesehen hat.

SCHLUSSANTRÄGE

taxlex-EU 2011/84

C-180/10 und C-181/10, Slaby und Kuć

Unternehmerische Tätigkeit bei Verkauf von Baugrundstücken

In den verbundenen Rs *Slaby und Kuć* stellte sich die Frage, ob der Verkauf von Bauparzellen nach ihrer Umwidmung durch pauschalierte (ehemalige) Landwirte eine unternehmerische Tätigkeit und – soweit die Grundstücke ursprünglich mehrwertsteuerfrei erworben wurden – einen unternehmensfremden Zweck iSd Art 16 der RL 2006/112 darstellt. In seinen Schlussanträgen v 12. 4. 2011¹¹⁾ kommt GA Mazák zu folgendem Ergebnis:

1. Für die Feststellung, ob eine Person im Sinne von Art 9 Abs 1 (der RL 2006/112) mehrwertsteuerpflichtig ist, ist es Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob die Nutzung des in Rede stehenden Gegenstands in Form seiner allmählichen Veräußerung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgt, wobei die gesamten Umstände dieses Falles, insbesondere Hinweise auf die Absicht, diese Umsätze wiederholt durchzuführen, zu berücksichtigen sind. Insoweit ist es unerheblich, dass der in Rede stehende Gegenstand nicht mit Verkaufsabsicht erworben wurde oder dass er von seinem Eigentümer gegenüber einer anderen Tätigkeit als derjenigen, aufgrund deren die Person mehrwertsteuerpflichtig ist, als Privatvermögen eingestuft wurde.

2. Die Person ist für die Umsätze aus dem Verkauf von Parzellen, die zu einer landwirtschaftlichen Liegenschaft gehören, nach der normalen Regelung mehrwertsteuerpflichtig, ungeachtet ihrer Eigenschaft als landwirtschaftlicher Erzeuger, für den die Pauschalregelung nach Kapitel II des Titels XII (der RL 2006/112) gilt.

3. Art 16 (der RL 2006/112) ist nicht auf einen Pauschallandwirt im Sinne von Art 295 dieser Richtlinie anwendbar, der nach und nach aus einer Teilung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft entstandene Parzellen verkauft, die für eine Bebauung zu Wohn- und Dienstleistungszwecken vorgesehen sind.

6) Steuern: Kommission fordert Belgien auf, seine Grundsteuervorschriften zu ändern, IP/11/427 (6. 4. 2011).

7) Steuern: Kommission fordert Deutschland auf, die MwSt-Befreiung für Kostenteilungsvereinbarungen bei Dienstleistungen auszudehnen, IP/11/428 (6. 4. 2011).

8) Steuern: Kommission verklagt Niederlande wegen steuerlicher Diskriminierung ausländischer Wohltätigkeitsorganisationen, IP/11/429 (6. 4. 2011).

9) Schlussanträge GA Mengozzi 17. 6. 2010, C-20/09, *Kommission/Portugal*.

10) EuGH 7. 4. 2011, C-20/09, *Kommission/Portugal*.

11) Schlussanträge GA Mazák 12. 4. 2011, C-180/10 und C-181/10, *Slaby und Kuć*.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGS- VERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2011/85

C-25/11, *Varzim Sol*

Nicht steuerbare Beihilfen und Pro-rata-Satz

Die Rs *Varzim Sol* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugal).¹²⁾ Dem EuGH werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 23 des CIVA (*Código do imposto sobre o valor acrescentado*) mit Art 17 Abs 2 und 5 sowie Art 19 (der 6. MwSt-RL) vereinbar?

2. Falls diese Frage bejaht wird, ist es mit Art 17 Abs 2 und 5 sowie Art 19 der genannten Richtlinie vereinbar, wenn aufgrund von für den betreffenden Bereich gewährten nicht besteuerten Beihilfen („Inputs“) gemäß Art 23 des CIVA ein bestimmter Pro-rata-Satz für den Abzug der Mehrwertsteuer festgelegt wird, die von Steuerpflichtigen, die – und sei es durch tatsächliche Zuordnung – lediglich steuerpflichtige Tätigkeiten durchführen, entrichtet wird?

taxlex-EU 2011/86

C-31/11, *Scheunemann*

Diskriminierende Erbschaftsbesteuerung ausländischer Kapitalanteile

In der Rs *Scheunemann* wird dem EuGH vom deutschen BFH¹³⁾ folgende Frage vorgelegt:¹⁴⁾

Ist Art 56 Abs 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft iVm Art 58 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaates entgegensteht, die für die Berechnung der Erbschaftsteuer auf einen Nachlass vorsieht, dass die zum Privatvermögen gehörende Beteiligung als Alleingesellschafter an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Kanada mit dem vollen Wert angesetzt wird, während beim Erwerb eines derartigen Anteils an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland ein gegenstandsbezogener Freibetrag gewährt und der verbliebene Wert lediglich in Höhe von 65 vH berücksichtigt wird?

taxlex-EU 2011/87

C-35/11, *FII Group Litigation*

Weitere Fragen zum britischen körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystem

Nach der 2006 ergangenen Entscheidung des EuGH in der Rs *FII Group Litigation*¹⁵⁾ sind bei den britischen Gerichten weitere Fragen zur Auslegung des Unionsrechts und der Entscheidung des EuGH aufgetreten. Nach der Entscheidung des High Court im Jahr 2008¹⁶⁾ waren der Court of Appeal¹⁷⁾ und der UK Supreme Court einig, dass weitere Fragen an den EuGH gerichtet werden sollten. Die vom *High Court* formulierten Fragen lauten:¹⁸⁾

1. Beziehen sich die Bezugnahmen auf „Steuersätze“ und „unterschiedliche Besteuerungsniveaus“ in Randnr 56 des Urteils des Gerichtshofs vom 12. 12. 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Slg 2006, I-11753),

a) ausschließlich auf die gesetzlichen bzw. nominalen Steuersätze oder

b) sowohl auf die effektiven Steuersätze als auch auf die gesetzlichen bzw. nominalen Steuersätze, oder

c) haben die genannten Ausdrücke eine andere Bedeutung, und falls ja, welche?

2. Macht es für die Antwort des Gerichtshofs auf die zweite und die vierte Vorlagefrage in der Rechtssache C-446/04 einen Unterschied, wenn

a) die ausländische Körperschaftsteuer nicht (oder nicht vollständig) von der gebietsfremden Gesellschaft, die die Dividende an die gebietsansässige Gesellschaft ausschüttet, gezahlt wird, die Dividende jedoch aus Gewinnen ausgeschüttet wird, die von ihrer in einem Mitgliedstaat ansässigen direkten oder indirekten Tochtergesellschaft ausgeschüttete Dividenden umfasst, die aus Gewinnen gezahlt wurden, auf die in diesem Staat bereits Steuern entrichtet worden sind, und/oder

b) die Körperschaftsteuervorauszahlung (*advance corporation tax*, im Folgenden: ACT) nicht von der gebietsansässigen Gesellschaft gezahlt wird, die die Dividende von einer gebietsfremden Gesellschaft bezieht, sondern von ihrer direkten oder indirekten gebietsansässigen Muttergesellschaft im Anschluss an die weitere Ausschüttung der Gewinne der Empfänger-gesellschaft, die direkt oder indirekt die Dividende umfassen?

3. Hat die Gesellschaft, die die ACT zahlt, unter den oben in Frage 2.b) beschriebenen Umständen einen Anspruch auf Rückerstattung der zu Unrecht erhobenen Steuer (*San Giorgio*) oder nur einen Anspruch auf Schadensersatz (*Brasserie du pêcheur* und *Factortame*)?

4. Kann sich eine gebietsansässige Gesellschaft in Bezug auf Dividenden, die sie von einer Tochtergesellschaft erhält, auf die sie einen bestimmenden Einfluss ausübt und die in einem Drittland ansässig ist, auf Art 63 AEUV (früher Art 56 EG) berufen, wenn die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften nicht ausschließlich für Fälle gelten, in denen die Muttergesellschaft einen bestimmenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividende ausschüttet?

5. Gilt die Antwort des Gerichtshofs auf die dritte Vorlagefrage in der Rechtssache C-446/04 auch für Fälle, in denen gebietsfremde Tochtergesellschaften, auf die keine Übertragung erfolgen konnte, im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft nicht besteuert werden?

Anmerkung: Die erste Vorlagefrage ist auch im Hinblick auf die österreichische Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG und das Verständnis des im Februar 2011 ergangenen Urteils des EuGH in *Haribo und Salinen*¹⁹⁾ von Bedeutung.²⁰⁾ In *Haribo und Salinen* hat der EuGH die österreichischen Regelungen hinsichtlich der bedingten Befreiung von

12) ABI C 2011/103, 14 (2. 4. 2011).

13) BFH 15. 12. 2010, II R 63/09, vorgehend FG Bremen 28. 10. 2009, 3 K 34/09 EFG 2010, 66.

14) ABI C 2011/113, 6 (9. 4. 2011).

15) EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, *FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753.

16) High Court of Justice Chancery Division 27. 11. 2008, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2008] EWHC 2893 (Ch).

17) Court of Appeal 23. 2. 2010, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 103.

18) ABI C 2011/103, 15 (2. 4. 2011).

19) EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv).

20) Siehe dazu und zum Folgenden auch *Kofler/Prechtl-Aigner*, Beteiligungsertragsbefreiung nach *Haribo und Salinen*, GES 2011, 176 (176 ff).

EU- und EWR-Portfoliodividenden nach § 10 Abs 1 Z 5 und 6 iVm Abs 5 und 6 KStG insofern für unionsrechtskonform gehalten, als Anrechnungs- und Befreiungsmethode gleichwertig seien. Der EuGH stützte sich dabei maßgeblich auf das Urteil in *FII Group Litigation*,²¹⁾ wo die Unionsrechtskonformität eines Besteuerungsregimes bejaht wurde, „wenn auf Dividenden aus inländischen Quellen ein Befreiungssystem und auf Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem angewandt wird, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen“ und eine indirekte Anrechnung bis zum Anrechnungshöchstbetrag gewährt wird.²²⁾

Die genaue Bedeutung der Überlegungen des EuGH ist allerdings unklar:²³⁾ Während teilweise die Ansicht vertreten wird, dass die Nichtdiskriminierung hinsichtlich des nominalen Steuersatzes unter – höchstbetragsbegrenzter – Anrechnung der ausländischen Steuer den unionsrechtlichen Anforderungen genüge,²⁴⁾ wird die Rechtsprechung auch so verstanden, dass für die Beurteilung der grundfreiheitsrechtlichen Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode eine kumulierte Betrachtung von Mutter- und Tochtergesellschaft erforderlich²⁵⁾ und dabei auf eine effektive Belastungsgleichheit abzustellen sei. Bei diesem Verständnis dürfe der auf die ausländische Dividende anzuwendende Körperschaftsteuersatz nicht höher sein, als der Steuersatz, den die Tochtergesellschaft im Inland zu entrichten hätte. Anders gewendet dürfe somit zur Herstellung einer diskriminierungsfreien Gleichbelastung die inländische Residualbelastung der ausländischen Dividende nur in Höhe der Differenz zwischen der anrechenbaren ausländischen Steuer und jener (höheren) Steuer erfolgen, die eine inländische Tochtergesellschaft bei hypothetischer Einkommenserzielung im Inland zu entrichten hätte.²⁶⁾

Diese Problematik stellt sich für das in § 10 Abs 6 KStG vorgesehene Anrechnungsverfahren: Auch der in § 10 Abs 6 KStG vorgesehene Anrechnungsmechanismus kann dazu führen, dass Anrechnungs- und Befreiungsmethode zu unterschiedlichen Besteuerungsergebnissen führen, wenn im Ausland gleichwertige Entlastungen wie im Inland bestehen (wie zB Schachtelprivilegien, DBA-Befreiungen, Sonderabschreibungen, Prämien, etc). In diesen Fällen ist die Gesamtbelastung von Mutter- und Tochtergesellschaft im Inlandsfall nämlich stets geringer, da die Steuerbegünstigungen auf Ebene der Tochtergesellschaft im Rahmen des § 10 Abs 1 KStG an die Muttergesellschaft weitergereicht werden, während es im Anrechnungsfall zu einer inländischen Zusatzbelastung kommt, die sich nicht auf eine bloße Steuersatzdisparität zwischen den Steuersystemen zurückführen lässt.²⁷⁾ Im Schrifttum²⁸⁾ wurde daher die Ansicht vertreten, es sei stets im Einzelfall zu prüfen, ob die Anrechnungs- und die Befreiungsmethode tatsächlich gleichwertig sind. Von einer Gleichwertigkeit wird in diesem Sinne daher insb dann nicht mehr ausgegangen werden können, wenn im Ausland gleichwertige Entlastungen wie im Inland bestehen und der Ansässigkeitsstaat in seinem Anrech-

nungssystem für die Feststellung der Bemessungsgrundlage nicht an die – umgerechneten – Ergebnisse der Tochtergesellschaft, sondern – wie typischerweise²⁹⁾ – an die Höhe der Ausschüttung anknüpft.

Diese Sichtweise gewann auch Auftrieb durch die Schlussanträge von GA Kokott in *Haribo und Salinen*, die zu dieser Problemstellung ausgeführt hat, dass es auch im Rahmen der Anrechnungsmethode zur Herstellung einer effektiven Belastungsgleichheit möglich sein müsse, bestimmte Steuervorteile, von denen die ausschüttende Gesellschaft profitiert, an den Anteilhaber weiterzureichen.³⁰⁾ Der EuGH hat sich in *Haribo und Salinen* bedauerlicherweise zu diesen Überlegungen nicht geäußert, sondern lediglich darauf verwiesen, dass für ausländische Dividenden eine gleichwertige Behandlung vorzusehen sei und der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher sein dürfe, als der Satz für Dividenden aus inländischen Quellen.³¹⁾ Insofern wird auch die nunmehr vorgelegte zweite Rs *FII Group Litigation* für das österreichische Steuerrecht Bedeutung haben. Hinzuweisen ist aber darauf, dass auf Basis der derzeitigen österreichischen Verwaltungspraxis diese Problematik ohnehin entschärft ist: Die Körperschaftsteuerleitlinien stellen – abgesehen von Ausnahmefäl-

21) EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, *FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753.

22) EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, *FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753 Tz 47–57; in diese Richtung auch EuGH 26. 6. 2008, C-284/06, *Burda*, Slg 2008, I-4571 Tz 90 ff.

23) Siehe zu den Interpretationsunklarheiten zB Court of Appeal 23. 2. 2010, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 103 – Tz 25 ff und die Diskussion in Annex 3 des Urteils.

24) Siehe dazu die Überlegungen in Annex 3 und Tz 25 ff des Urteils des Court of Appeal 23. 2. 2010, *Test Claimants In the FII Group Litigation v HM Revenue & Customs* [2010] EWCA Civ 103.

25) Siehe auch *van den Hurk/Rainer/Roels/Thoemmes/Tomsett/Weening*, Intertax 2007, 137 (139); *Thömmes/Nakhai in Thömmes/Fuks* (Hrsg.), EC Corporate Tax Law – Parent-Subsidiary Directive (2007) Art 4 Tz 123.

26) Siehe *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 136.

27) *Kirchmayr/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2008, 676 (677).

28) Siehe zu dieser Diskussion zB *Massoner/Stürzlinger*, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden, SWI 2008, 400 (407); *Marschner*, EuGH in *Columbus* und Sammelverfahren *CFC and Dividend* sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungebremste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (261); *Bieber/Haslehner/Kofler/Schindler*, Taxation of Cross-Border Portfolio Dividends in Austria: The Austrian Supreme Administrative Court Interprets EC Law, ET 2008, 583 (586 ff); *Kirchmayr/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2008, 676 (677); *Aigner/Precht*, Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer bei Portfoliodividenden! SWK 2008 S 761 (S 761 ff); *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 (175 ff); *Massoner/Stürzlinger*, Gleichartigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht: (An-) Rechnung ohne Wirt? SWI 2009, 280 (280 ff, insb 285 ff); *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 136.

29) Dazu *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Art 4 Rz 23.

30) Schlussanträge GA Kokott 11. 11. 2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv), Tz 61.

31) EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen* (nnv) Tz 86.

len³²⁾ – nämlich nicht auf die tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung ab, sondern vereinfachend auf eine hypothetische Vollbelastung des ausländischen Einkommens mit dem Normalsteuersatz.³³⁾

taxlex-EU 2011/88

C-38/11, *Amorim Energia*

Diskriminierende Quellenbesteuerung von Dividenden

Mit seiner Vorlage in der Rs *Amorim Energia* möchte das *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugal) vom EuGH Folgendes in Erfahrung bringen:³⁴⁾

Stehen die Art 63 und 65 AEUV (früher Art 56 und 58 EG-Vertrag) Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den Art 46 Abs 1, 96 Abs 2 und 3, 14 Abs 3 und 89 des CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – Körperschaftsteuergesetz) entgegen, die es im Rahmen der Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne – obwohl sie die Mutter-Tochter-RL beachten – Anteile haltenden Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht ermöglichen, an der Quelle einbehaltene Steuern unter denselben Umständen erstattet zu bekommen wie Anteile haltende Unternehmen mit Sitz in Portugal, da sie hierfür eine längere Mindestdauer der Beteiligung und eine höhere Mindestbeteiligung vorschreiben und so die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung verzögern oder verhindern?

Anmerkung: Es scheint, als hätte der EuGH die in *Amorim Energia* vorgelegte Frage im Grunde bereits mehrfach inhaltlich beantwortet. Für Portugal hatte der EuGH bereits im November 2010 in der Rs *Seciplus*³⁵⁾ entschieden, dass es – bei Beteiligungen unterhalb der Mindestbeteiligungsschwelle der Mutter-Tochter-RL – prinzipiell der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wenn bei Ausschüttungen an eine ausländische Gesellschaft eine – abkommensrechtlich reduzierte – 15%ige Quellensteuer erhoben wird, während an ein gebietsansässiges Unternehmen ausgeschüttete Dividenden nach nationalem Recht befreit sind. Für Österreich ist die Problematik einer diskriminierenden Quellenbesteuerung von Dividenden im Übrigen durch § 21 Abs 1 Z 1 a KStG idF BBG 2011³⁶⁾ weitgehend gelöst.³⁷⁾

Gefestigte Rechtsprechung ist es nämlich zunächst, dass das grundfreiheitsrechtliche Diskriminierungsverbot auch zu Gunsten jener Steuerpflichtigen gilt, die nicht vom persönlichen oder sachlichen Schutzbereich der Mutter-Tochter-RL erfasst sind.³⁸⁾ Aber auch im sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich der Richtlinie sind die Grundfreiheiten als zusätzliche Schranke für das nationale Recht zu beachten; so hat das nationale Recht insb die in der Richtlinie eingeräumten Wahlrechte (zB Wahl der Entlastungsmethode, optionale Mindestbeholdauer) nichtdiskriminierend auszuüben.³⁹⁾

Zur Dividendenbesteuerung aus der Sicht des Quellenstaates hat die Kommission bereits Ende 2003 ausführlich in ihrer Mitteilung zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“⁴⁰⁾ Stellung genommen und ist im Wesentlichen zu dem Ergebnis gelangt, dass es die Grundfreiheiten gebieten, nationale Begünstigungen in vergleichbaren Situationen auch auf grenzüberschrei-

tende Ausschüttungen auszudehnen. Der EuGH hat diese grundsätzliche Folgerung zB in *ACT Group Litigation*,⁴¹⁾ *Denkavit Internationaal*,⁴²⁾ *Amurta*⁴³⁾ und *Aberdeen Property Fininvest Alpha*⁴⁴⁾ für juristische Personen als Anteilseigner bestätigt. Steuerausländer und Steuerinländer befinden sich nach ständiger Rechtsprechung für die Anwendung der Grundfreiheiten in einer vergleichbaren Lage im Hinblick auf die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, wenn der Quellenstaat selbst diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung verursacht.⁴⁵⁾ Ein Mitgliedstaat ist solcherart auch nur dann zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in Form der Ausdehnung innerstaatlicher Begünstigungen (zB Gewährung einer Körperschaftsteueranrechnung, Freistellung) verpflichtet, wenn und soweit er den Dividendenbezug des Anteilseigners in dessen beschränkte Steuerpflicht (zB durch eine Quellensteuer) einbezieht.⁴⁶⁾

32) Ausnahmefälle betreffen die Fälle des begünstigten Steuersatzes bzw persönliche oder weitgehende spezifische sachliche Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen.

33) Dazu G. Aigner/Prechtl, Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer bei Portfoliodividenden! SWK 2008 S 761 (S 761 ff); Marschner, EuGH in *Columbus* und Sammelverfahren *CFC and Dividend* sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungerechteste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (265); dazu ausführlich *Linzner-Strasser*, Nachweis der ausländischen Vorbelastung bei Portfoliobeteiligungen, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), *Grenzüberschreitender Beteiligungserträge* (2011) 121 (121 ff).

34) ABI C 2011/130, 8 (30. 4. 2011).

35) EuGH 22. 11. 2010, C-199/10, *Seciplus*.

36) BGBl I 2010/111.

37) Dazu ausführlich *Kofler/Marschner*, Zweifelsfragen zur Kapitalertragsteuerentlastung und Kapitalertragsteuererstattung im Konzern, in *Achatz/Aigner/Tumpel/Kofler* (Hrsg), *Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung* (2011) [in Druck].

38) Siehe zum Verhältnis zwischen der Mutter-Tochter-RL und den Grundfreiheiten ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2001) Einl Rz 75 ff mwN, sowie zB EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569 Tz 20 ff.

39) *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2001) Einl Rz 81 ff.

40) KOM(2003) 810 endg.

41) EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673 (Anrechnungssystem aus der Sicht des Quellenstaates).

42) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949 (Freistellungssystem aus der Sicht des Quellenstaates).

43) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569 (Freistellungssystem aus der Sicht des Quellenstaates).

44) EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Slg 2009, I-5145 (Freistellungssystem aus der Sicht des Quellenstaates).

45) EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673 Tz 68; EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949 Tz 35; EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569 Tz 38; EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Slg 2009, I-5145 Tz 43.

46) Besteht hingegen keine Gefahr der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch den Staat der Tochtergesellschaft, etwa weil er Hinausauschüttungen nicht in die beschränkte Steuerpflicht der Muttergesellschaft einbezieht, so ist dieser auch nicht zum Ergreifen von Maßnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung verpflichtet; siehe EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673 Tz 57 ff. Insofern nimmt der EuGH den Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners in die Pflicht und weist diesem die Zuständigkeit für die diskriminierungsfreie Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu; siehe EuGH 26. 6. 2008, C-284/06, *Burda*, Slg 2008, I-4571 Tz 89.

Ein wesentlicher Teilaspekt dieser Gleichbehandlungsverpflichtung des Quellenstaates betrifft die – offenbar auch in der nunmehr vorgelegten Rs *Amorim Energia* angesprochene – Frage der (definitiven) Quellenbesteuerung der grenzüberschreitenden Ausschüttung, wenn im vergleichbaren Inlandsfall bei der Muttergesellschaft eine Steuerbefreiung (zB ein Schachtelprivileg) besteht. Diesbezüglich hat der EuGH in *Denkavit Internationaal*,⁴⁷⁾ *Amurta*,⁴⁸⁾ *Aberdeen Property Fininvest Alpha*,⁴⁹⁾ *Kommission/Niederlande*,⁵⁰⁾ *Kommission/Italien*⁵¹⁾ und *Kommission/Spanien*⁵²⁾ judiziert, dass Dividendenzahlungen ins Ausland grundsätzlich nicht höher besteuert werden dürfen als Inlandsdividendenzahlungen; ein Mitgliedstaat ist somit dann zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in Form der Ausdehnung innerstaatlicher Begünstigungen (wie zB die Freistellung, Rückerstattung) verpflichtet, wenn er den Dividendenbezug des Anteilseigners in die beschränkte Steuerpflicht einbezieht,⁵³⁾ und zwar unabhängig davon, ob eine Besteuerung im Empfängerstaat erfolgt.⁵⁴⁾ Eine diesbezügliche Ungleichbehandlung ist nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH in *Denkavit Internationaal*,⁵⁵⁾ *Amurta*,⁵⁶⁾ *Kommission/Italien*,⁵⁷⁾ *Kommission/Spanien*⁵⁸⁾ und *Seciplar*⁵⁹⁾ nur dann zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer und damit eine „Neutralisierung“ erfolgt.⁶⁰⁾

47) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal BV*, Slg 2006, I-11949.

48) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569.

49) EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Slg 2009, I-5145.

50) EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*, Slg 2009, I-4873.

51) EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien*, Slg 2009, I-10983.

52) EuGH 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien* (nnv).

53) Ebenso „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg, 18. Siehe aber auch BFH 22. 4. 2009, I R 53/07 IStR 2009, 551 m Anm *Wassermeyer* und *Schön* (wonach eine Rückerstattung einer nur bei Auslandsausschüttungen erhobenen Quellensteuer aus unionsrechtlicher Sicht selbst dann nicht notwendig sei, wenn es im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers abkommenskonform zu keiner Entlastung kommt); ausdrücklich gegen den BFH auch FG Berlin-Brandenburg 9. 12. 2009, 12 K 8172/06 B EFG 2010, 1343. Zudem ist ein Verfahren im Hinblick auf die deutsche Quellenbesteuerung bei Ausschüttungen an EU- und EWR-Gesellschaften beim EuGH als Rs C-284/09, *Kommission/Deutschland*, anhängig; siehe dazu auch die Pressemitteilung „Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Deutschland vor dem Europäischen Gerichtshof wegen steuerlicher Diskriminierung von Auslandsdividendenzahlungen“, IP/09/435 (19. 3. 2009).

54) EuGH 18. 6. 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Slg 2009, I-5145 Tz 52; siehe auch *Tenore*, EC Tax Rev 2010, 74 (77).

55) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal BV*, Slg 2006, I-11949 Tz 45 ff.

56) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569 Tz 79 ff.

57) EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien*, Slg 2009, I-10983 Tz 36 ff.

58) EuGH 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien* (nnv) Tz 58 ff.

59) EuGH 22. 11. 2010, C-199/10, *Seciplar*.

60) Dazu ausführlich *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 564 ff mwN und *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2001) Einl Rz 19 f mwN.

Hinzuweisen ist schließlich noch auf die vergleichbare, anhängige Rs C-284/09, *Kommission/Deutschland*. In dieser hat die Kommission entsprechend ihrer Ankündigung⁶¹⁾ Klage gegen Deutschland eingereicht⁶²⁾ und die Feststellung begehrt, dass Deutschland für nicht unter die Mutter-Tochter-RL fallende Beteiligungen dadurch gegen Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) und – soweit die Republik Island und das Königreich Norwegen betroffen sind – gegen Art 40 EWR-Abkommen verstoßen hat, dass es Dividenden, die an eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder dem Europäischen Wirtschaftsraum ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterwirft, als Dividenden, die an eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland ausgeschüttet werden.⁶³⁾

taxlex-EU 2011/89

C-48/11, A Oy

Steuerneutralität des Anteilstauschs auch gegenüber EWR-Staaten?

Mit seiner Vorlage in der Rs *A Oy* möchte der *Korkein hallinto-oikeus* (Finnland) vom EuGH Folgendes in Erfahrung bringen:⁶⁴⁾

Ist ein Austausch von Anteilen, bei dem eine finnische Aktiengesellschaft einer norwegischen Gesellschaft (in der Rechtsform einer aksjeselskap) die Anteile einer ihr gehörenden Gesellschaft überträgt und als Gegenleistung von der norwegischen Gesellschaft ausgegebene Anteile erhält, bei der Besteuerung unter Berücksichtigung der Art 31 und 40 des EWR-Abkommens in gleicher Weise neutral zu behandeln wie wenn dieser Austausch zwischen inländischen Aktiengesellschaften oder zwischen Gesellschaften stattfände, die in Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind?

taxlex-EU 2011/90

C-64/11, Kommission/Spanien

Spanische Wegzugsbesteuerung für Gesellschaften

Nach spanischem Recht unterliegen Unternehmen, die ihre Steueransässigkeit in Spanien aufgeben oder Wirtschaftsgüter in einen anderen Mitgliedstaat verlegen, einer Wegzugsteuer unter Aufdeckung der stillen Reserven. Die Kommission erblickt darin einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art 49 AEUV und hat wie angekündigt Klage beim EuGH erhoben.⁶⁵⁾ Die Kommission beantragt⁶⁶⁾

61) Siehe die Pressemitteilungen „Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Deutschland vor dem Europäischen Gerichtshof wegen steuerlicher Diskriminierung von Auslandsdividendenzahlungen“, IP/09/435 (19. 3. 2009), und vorgehend „Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein“, IP/07/1152 (23. 7. 2007).

62) ABl C 2009/256, 8 (24. 10. 2009).

63) Siehe dazu auch *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Kofler*, taxlex-EC 2009/166.

64) ABl C 2011/103, 17 (2. 4. 2011).

65) Steuern: Kommission verklagt Dänemark, die Niederlande und Spanien wegen Wegzugbesteuerung, IP/10/1565 (24. 11. 2010).

66) ABl C 2011/113, 8 (9. 4. 2011).

festzustellen, dass das Königreich Spanien durch Art 17 Abs 1 des Real Decreto Legislativo 4/2004 zur Billigung der Neufassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes (texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) vom 5. 3. 2004 gegen Art 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und Art 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum verstoßen hat[.]

taxlex-EU 2011/91

C-65/11, Kommission/Niederlande

Aufnahme von Nichtunternehmern in die Organschaft

Die Kommission hat Klage gegen das Königreich der Niederlande eingereicht, da dieses die Aufnahme nicht mehrwertsteuerpflichtiger Personen in die Mehrwertsteuergruppe (Organschaft) zulässt und zudem den Mehrwertsteuerausschuss nicht konsultiert hat.⁶⁷⁾ Die Kommission beantragt daher

festzustellen, dass das Königreich der Niederlande dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art 9 und 11 (der RL 2006/112) verstoßen hat, dass es nicht den Mehrwertsteuerausschuss konsultiert hat und zulässt, dass Nichtsteuerpflichtige

einer steuerlichen Einheit beitreten, wie aus dem Beschluss vom 18. 2. 1991, Nr. VB91/347, hervorgeht.

taxlex-EU 2011/92

C-74/11, Kommission/Finnland

Aufnahme von Nichtunternehmern in die Organschaft

Die Kommission hat Klage gegen die Republik Finnland eingereicht, da diese die Aufnahme nicht mehrwertsteuerpflichtiger Personen in die Mehrwertsteuergruppe (Organschaft) zulässt und zudem die Anwendung des Gruppenregistrierungssystems auf Anbieter von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen beschränkt.⁶⁸⁾ Die Kommission beantragt daher

festzustellen, dass die Republik Finnland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 9 und 11 (der RL 2006/112) verstößt, dass sie die Aufnahme nicht mehrwertsteuerpflichtiger Personen in die Mehrwertsteuergruppe zulässt und die Anwendung des Gruppenregistrierungssystems auf Anbieter von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen beschränkt.

67) ABl C 2011/130, 11 (30. 4. 2011).

68) ABl C 2011/113, 9 (9. 4. 2011).