

Topthema

EuGH Rsp zu den Grundfreiheiten

Steueralltag

KIAB – Die Wirtschaftskontrollore

Unternehmenssteuerrecht

Vorsteuerabzug bei Beteiligungserwerb
und -veräußerung

Finanzstrafrecht

Übersicht Rechtsprechung und Literatur

Arbeits- und Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

Künstler im Sozialversicherungsrecht

Legislative WKO

Konkurrenzklause, Ausbildungskosten und
passives Wahlrecht zum Betriebsrat

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmair

Redaktion:

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



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH (Teil 1)

Kaum ein Bereich des nationalen Außensteuerrechts ist vom Europarecht und den vom EuGH operationalisierten Grundfreiheiten verschont geblieben. Der folgende Beitrag soll einen kurzen Blick auf diese Entwicklung und die bisherige Judikatur des EuGH werfen.

GEORG KOFLER

A. STEUERSOUVERÄNITÄT UND GEMEINSCHAFTSRECHT

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft haben sich bislang nur in sehr begrenztem Umfang entschließen können, das direkte Steuerrecht als eine dem Kernbereich staatlicher Gestaltungsmacht zuzurechnende Materie der Gemeinschaft anzuvertrauen. Die Kompetenz, Steuergesetze zu erlassen und die zugehörigen Steuererträge zu vereinnahmen, dient weiterhin zentralen politischen und ökonomischen Anliegen eines staatlichen Gemeinwesens.¹⁾ Es ist daher leicht verständlich, dass die Frage nach dem Verhältnis zwischen der Besteuerung einerseits und den gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union andererseits einen sensiblen Bereich betrifft. Anders als für den mittlerweile weitgehend harmonisierten Bereich der indirekten Steuern²⁾ enthält der EG-Vertrag auch keinen expliziten Harmonisierungsauftrag für den Bereich der direkten Besteuerung,³⁾ in dem die Mitgliedstaaten somit ihre Regelungskompetenz behalten haben. Allerdings entspricht es ständiger Rsp, dass „die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“ und insb jede offene oder verdeckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen haben.⁴⁾ Der durch diese harmlos scheinende Formulierung geweckte Eindruck, die Steuersouveränität der EU-Staaten werde durch das Gemeinschaftsrecht weitestgehend geschont und nur in Randbereichen tangiert, täuscht:⁵⁾ Das gesamte nationale direkte Steuerrecht wird von der mit Anwendungsvorrang⁶⁾ ausgestatteten Gemeinschaftsrechtsordnung überlagert und jede einzelne Kompetenzausübung im Bereich der Besteuerung muss sich innerhalb des gemeinschaftsrechtlich zugestandenen Rahmens bewegen.

Die überragende Bedeutung der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten („Marktfreiheiten“) auch für den Bereich der direkten Besteuerung wurde erstmals 1986 sichtbar, als der EuGH die Rsp zum Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten im berühmten *Avoir Fiscal-Urteil*⁷⁾ auf das Steuerrecht ausdehnte. In diesem – von der Kommission wohl wegen des zurückhaltenden Harmonisierungswillens der

Mitgliedstaaten angestrengten – Verfahren gelangte der EuGH zu dem Ergebnis, dass die Nichterstreckung einer für französische Gesellschaften vorgesehenen Steuergutschrift (*avoir fiscal*) auf französische Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Auslandsgesellschaften dem Gemeinschaftsrecht widerspricht. Unnötig zu erwähnen, dass dieses Urteil die damalige Konzeption internationaler Besteuerung in ihren Grundfesten erschütterte, zumal die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen einen jahrzehntelang akzeptierten Eckpfeiler des internationalen Steuerrechts darstellte.⁸⁾

Seit dieser Entscheidung in *Avoir Fiscal* hat sich die Rsp des EuGH mit unglaublicher Geschwindigkeit entwickelt und durch sog. „negative Integration“ nicht nur zahlreiche Pfeiler des tradierten Systems grenzüberschreitender Besteuerung in Frage gestellt, sondern sich als der bislang effizienteste, für die Fisci der Mitgliedstaaten aber auch gefährlichste „Motor“ zur Überwindung von steuerlichen Hindernissen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten in der Gemeinschaft erwiesen. Die Rsp des EuGH zum direkten Steuerrecht ist auch an Österreich nicht spurlos vorübergegangen.⁹⁾ Während der potentielle Einfluss des Gemeinschaftsrechts zu Beginn der 1990er Jahr allgemein noch skeptisch betrachtet

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

- 1) Seiler, StuW 2005, 25 (25).
- 2) Art 90 ff EG; für einen Überblick siehe zB *Terra/Wattel, European Tax Law*⁴ (2005) 199 ff.
- 3) Abgesehen von der für diese Untersuchung unbedeutenden Regelung des Art 175 Abs 2 EG, der eine Ermächtigung des Rates zum Erlass steuerlicher Lenkungsnormen auf dem Gebiet des Umweltrechts gewährt.
- 4) So zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker – Tz 21.
- 5) Siehe zB *Tumpel in Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 321 (321 ff); Birk, FR 2005, 121 (124); treffend auch Drüen/Kahler, StuW 2005, 171 (171 f).
- 6) Dazu zB EuGH 22. 6. 1989, 103/88, Slg 1989, 1839, *Fratelli Constanzo SpA* – Tz 28 ff; ausführlich *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9 f).
- 7) EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*avoir fiscal*“).
- 8) Dazu nur *Lang*, IStR 2005, 289 (290 mwN).
- 9) Siehe aus österreichischer Sicht nur *G. Kofler*, ÖStZ 2006 (in Druck).

und erheblich unterschätzt wurde, hat sich durch das 1995 ergangene *Schumacker-Urteil*¹⁰⁾ diese Sichtweise innerhalb kurzer Zeit erheblich geändert, indem es den nationalen Staatsgewalten, aber auch den Steuerpflichtigen die Bedeutung des Europarechts bewusst gemacht hat.¹¹⁾ Österreichs Beitritt zur Gemeinschaft am 1. 1. 1995 ist exakt in diese Phase der wachsenden Bedeutung des Gemeinschaftsrechts gefallen und hat damit die österreichische Rechtspraxis vor die ungewöhnliche Situation gestellt,¹²⁾ dass das Gemeinschaftsrecht Unternehmen einen rechtlichen Schutz gewährt, der in seiner Effektivität nicht nur über die Wirkungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch über jene des Verfassungsrechts weit hinausreicht. Schon vor dem Beitritt hat Österreich Bemühungen gezeigt, das direkte Steuerrecht gemeinschaftskonform auszurichten,¹³⁾ der Einfluss der Rsp des EuGH zu den Grundfreiheiten ist aber wohl dennoch unterbewertet worden.¹⁴⁾

B. DIE DOGMATIK DER GRUNDFREIHEITEN

Der Schnittpunkt, an dem Gemeinschaftsrecht und nationales Steuerrecht typischerweise aufeinandertreffen, ist die kombinierte Anwendung der vier Grundfreiheiten des EG-Vertrages und des Prinzips der Nichtdiskriminierung,¹⁵⁾ das in der Rsp seinen Ausdruck als Prinzip der Gleichbehandlung findet.¹⁶⁾ So liegt das Prinzip der Steuergleichheit als Forderung der gleichen Besteuerung vergleichbarer Situationen nicht nur den meisten nationalen Verfassungen der Mitgliedstaaten,¹⁷⁾ sondern auch der Europäischen Menschenrechtskonvention¹⁸⁾ zu Grunde. In diesem Sinne verlangt auch das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot „nach ständiger Rechtsprechung, dass gleiche Sachverhalte nicht ungleich behandelt und ungleiche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden“.¹⁹⁾ Allerdings ist das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot „nur der spezifische Ausdruck des allgemeinen Gleichheitssatzes, der zu den Grundprinzipien des Gemeinschaftsrechts gehört“, und wonach „vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden“ dürfen, es sei denn, „dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre“.²⁰⁾

Die Verletzung dieses Grundprinzips führt freilich gerade zu jenen typischen Behinderungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivität in der Gemeinschaft, die der EG-Vertrag zu verhindern sucht: Denn der Binnenmarkt ist nach Art 3 Abs 1 lit c iVm Art 14 EG „durch die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet“. Als Ausgangspunkt kann aber Art 12 EG dienen, wonach im Anwendungsbereich des EG-Vertrages „jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit“ verboten ist – ein Prinzip, das den ganzen EG-Vertrag durchzieht.²¹⁾ Aus dem Wortlaut des Art 12 EG – „unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags“ – und der Rspr des EuGH folgt freilich, dass Art 12 EG eine lex generalis darstellt, die nur dann zur Anwendung kommt, wenn der EG-Vertrag keine spezifischen Diskrimi-

nierungsverbote als leges speciales normiert. In diesem Sinne wurde das generelle Diskriminierungsverbot in ihren speziellen Anwendungsbereichen durch die Grundfreiheiten der Art 39,²²⁾ 43,²³⁾ 49²⁴⁾ und 56 EG²⁵⁾ implementiert. Daraus folgt, dass jede diskriminierende nationale Bestimmung, die im Widerspruch zu einer Grundfreiheit steht, auch gegen Art 12 EG verstößt, umgekehrt aber die Übereinstimmung einer nationalen Norm mit der jeweils tangierten Grundfreiheit auch die Übereinstimmung mit Art 12 EG impliziert.²⁷⁾ Art 12 EG tritt damit

10) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

11) Siehe auch *Rödder*, DStR 2004, 1629 (1629).

12) Vgl aber bereits die umfangreiche Arbeit von *Timpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994); zu den vergleichbaren EWR-Grundfreiheiten – die seit dem 1. 1. 1994 anwendbar sind – siehe auch bereits *Timpel*, ecolex 1992, 583 (583 ff) und 655 (655 ff); ausführlich zur Bedeutung des EWR-Abkommens für das direkte Steuerrecht zuletzt *Cordewener*, FR 2005, 236 (236 ff); siehe jüngst auch das steuerliche Urteil des EFTA-Gerichtshofes 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank ASA*, und dazu *G. Kofler*, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff); *G. Kofler*, ÖStZ 2005/357, 169 (169 ff); *Cordewener*, FR 2005, 345 (345 ff).

13) So wurde beispielsweise die gemeinschaftsrechtliche FusionsRL bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs in der Stammfassung des UmgrStG weitgehend berücksichtigt; siehe nur *Starlinger* in *Gassner/Gröhs/Lang* (Hrsg), ZukunftsAufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 219 (221). Ähnliches gilt für die rasche Implementation der Mutter-Tochter-Richtlinie durch das EU-AnpG (BGBI 1994/681); siehe dazu etwa *Quantschnigg*, RdW 1994, 221.

14) Siehe nur *G. Kofler*, ÖStZ 2006 (in Druck).

15) ZB Art 12, 34, 39, 43, 49, 56 und 58 EG; siehe auch ausdrücklich EuGH 26. 10. 1995, C-151/94, Slg 1995, I-3685, *Kommission/Luxemburg („Biebl II“)* – Tz 14; weiters „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK (2001) 1681, 338 ff.

16) So etwa *Alber*, 22 Fordham Int'l L. J. 768 (769) (1998 – 1999); siehe auch EuGH 23. 1. 1997, C-29/95, Slg 1997, I-285, *Pastoors* – Tz 16.

17) Siehe dazu die Beiträge in *Meussen* (Hrsg), The principle of equality in European taxation (1999).

18) Siehe Art 14 („Diskriminierungsverbot“) iVm Art 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK und dazu insb EGMR 23. 10. 1990, 17/1989, 13 EHRR 774 (1990), *Darby v Sweden*; ausführlich zu den steuerlichen Aspekten der EMRK *Baker*, BTR 2000, 211 (211 ff und speziell 253 zum *Darby*-Fall).

19) EuGH 2. 10. 2003, C-148/02, Slg 2003, I-11613, *Avello* – Tz 31.

20) EuGH 19. 10. 1977, 117/76 und 16/77, Slg 1977, 1753, *Ruckdeschel* – Tz 7.

21) Dazu *Hinnekens*, EC Tax Rev 2002, 112 (112).

22) EuGH 23. 2. 1994, C-419/92, Slg 1994, I-505, *Scholz* – Tz 6; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly* – Tz 38; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 20.

23) EuGH 4. 10. 1991, C-246/89, Slg 1991, I-4584, *Kommission/Vereinigtes Königreich* – Tz 18; EuGH 12. 4. 1994, C-1/93, Slg 1994, I-1137, *Halliburton Services* – Tz 12; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 20; EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Slg 2000, I-2787, *Baars* – Tz 24; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* – Tz 39.

24) EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 20; EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Slg 1999, I-7641, *Bent Vestergaard* – Tz 17.

25) Siehe auch *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994) 310; *Lyons*, EC Tax J. 1995/96, 27 (30 ff).

26) Siehe zB EuGH 4. 10. 1991, C-246/89, Slg 1991, I-4584, *Commission/UK* – Tz 18; EuGH 7. 3. 1996, C-334/94, Slg 1996, I-1307, *Kommission/Frankreich* – Tz 13; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 20.

27) Siehe etwa EuGH 9. 6. 1977, 90/76, Slg 1977, 1091, *Van Ameyde* – Tz 27; EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, *Werner* –

hinter die Grundfreiheiten zurück, sofern deren sachlicher Anwendungsbereich eröffnet ist.

Vor dem Hintergrund des Art 12 EG ist daher das Verbot von Diskriminierungen – wenngleich nicht immer aus deren Wortlaut ersichtlich – ein gemeinsamer Nenner der vier primärrechtlichen Grundfreiheiten: Art 28, 29 EG schützen den freien Warenverkehr, die Personenverkehrsfreiheit garantiert in ihren beiden Ausprägungen die Freizügigkeit von Arbeitnehmern innerhalb der Gemeinschaft (Art 39 EG) und die freie Niederlassung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Art 43 EG), Art 49 EG verhindert Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs und Art 56 EG steht Beschränkungen des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs entgegen.²⁸⁾ Es ist mittlerweile auch unbestritten, dass die Grundfreiheiten – trotz ihrer differierenden Textierung – sowohl auf Tatbestands- als auch auf der Rechtfertigungsebene konvergieren und demselben Muster des Schutzes grenzüberschreitender Aktivitäten folgen und ihnen daher im Grunde ein einheitliches dogmatisches Grundverständnis beizumessen ist.²⁹⁾ Diese Schlussfolgerung ist schon deshalb zwingend, weil die Grundfreiheiten ihrerseits Ausprägung des in Art 3 Abs 1 lit c iVm 14 EG niedergelegten Binnenmarktkonzepts sind und dessen bindende³⁰⁾ Zielsetzung daher Ausgangspunkt jeder teleologischen Auslegung zu sein hat.³¹⁾ Der sachliche Schutzbereich der einzelnen Grundfreiheiten wurde inzwischen so weit ausgedehnt, dass wohl alle ökonomischen Betätigungen erfasst werden und praktisch keine „Schutzlücken“ mehr verbleiben. Es ist sogar anerkannt, dass mehrere Grundfreiheiten gleichzeitig auf ein und denselben Sachverhalt anwendbar sein können und dann jeweils eine andere inhaltliche Dimension schützen.³²⁾ Grundvoraussetzung ist allerdings stets, dass die zu schützende Tätigkeit in irgendeiner Weise einen grenzüberschreitenden Charakter aufweist.³³⁾ Der persönliche Schutzbereich aller Grundfreiheiten ist grundsätzlich den Staatsangehörigen der EG-Mitgliedstaaten eröffnet, also bei natürlichen Personen jedem „Unionsbürger“ iSd Art 17 EG,³⁴⁾ wobei dies auch – zumindest im Bereich der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit – für Gesellschaften sowie juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts gilt, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründet wurden und „ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben“.

Die durch den EuGH operationalisierten Grundfreiheitsgarantien des EG-Vertrages formen die tragenden Säulen der europäischen Wirtschaftsintegration im Binnenmarkt und verwirklichen damit in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich das in Art 3 Abs 1 lit c und Art 14 Abs 2 EG angelegte Binnenmarktkonzept,³⁵⁾ welches insb die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten umfasst.³⁶⁾ Die primärrechtlichen Grundfreiheiten zielen somit auf die Beseitigung von Hemmnissen der Binnenmarktverwirklichung und geben – in traditioneller Sichtweise – dem Grundsatz der Nichtdiskriminierung und Gleichbe-

handlung spezifischen Ausdruck.³⁷⁾ Aus der gefestigten Rsp des EuGH ergibt sich hier ein dreistufiger Diskriminierungstest.³⁸⁾ Zunächst muss festgestellt werden, ob die durch das nationale Recht hervorgerufene Diskriminierung in den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich zumindest einer der Grundfreiheiten fällt. Diese erste Stufe besteht aus mehreren Elementen, unter anderem der Vergleichspaarbildung und der Identifikation des einschlägigen Vergleichskriteriums, des *tertium comparationis*. So dann ist zu prüfen, ob für die diskriminierende Maßnahme ein akzeptabler Rechtfertigungsgrund gefunden werden kann, und schließlich ob diesfalls dem Verhältnismäßigkeitsgebot entsprochen ist. Die Grundfreiheiten fordern aber nicht nur in ihrer Ausformung als Diskriminierungsverbote die Beseitigung ungerechtfertigter Benachteiligungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivitäten durch die Rechtsordnung eines Mitgliedstaates, sondern in ihrer Ausformung als Beschränkungsverbote (ieS) auch die Beseitigung von Beschränkungen, die nicht aus solchen Ungleichbehandlungen erfließen.³⁹⁾ Insofern

Tz 20; vgl weiters *Lyons*, EC Tax J. 1995/96, 27 (32). Angemerkt sei, dass der EuGH bisher lediglich in der Rechtsache *Schempp* eine nationale Steuernorm am Maßstab des Art 12 EG gemessen hat (siehe EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp*; dazu *Panayi*, ET 2005, 482 [482 ff]; *G. Kofler*, ÖStZ 2005/1152, 538 [538 ff]).

28) Zum – zumeist intuitiven – Anwendungsbereich der Grundfreiheiten siehe zB *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 38 ff.

29) Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 103 ff; *Vanistaelen* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 523 (534); *Englisch*, Intertax 2005, 310 (313); siehe zB auch *Tumpel* in *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 321 (328 f). Diese Sichtweise wird auch vom EuGH bestätigt; so hat der Gerichtshof beispielsweise in der Rechtsache *D* (EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, *D* – Tz 31 ff) die zur Arbeitnehmerfreizügigkeit entwickelten *Schumacker*-Doktrin (EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*) auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG übertragen; dazu auch *Schnitger*, IStR 2004, 793 (801); *G. Kofler*, ÖStZ 2005/949, 432 (434).

30) EuGH 21. 2. 1973, 6/72, Slg 1973, 215, *Europemballage* – Tz 23.

31) Siehe nur *Englisch*, Intertax 2005, 310 (313).

32) Zu diesem „kumulativen Schutz“ etwa *Schön* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 743 (749 f, 752 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 328; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 219 ff.

33) Siehe zB *Englisch*, Dividendenbesteuerung 243; an diesem grenzüberschreitenden Element mangelt es nach Ansicht des EuGH im viel diskutierten *Werner*-Fall (EuGH 26. 1. 1993, C-112/91, Slg 1993, I-429, *Werner*); dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 359 ff mwN.

34) EuGH 12. 7. 2005, C-403/03, *Schempp* – 15 ff mwN.

35) Dazu zB *Cordewener*, DStR 2004, 6 (6 f).

36) Dazu nur *Kapteyn/VerLoren van Themaat*, Introduction to the Law of the European Communities³ (1998) 575 ff.

37) Siehe zB *Birk* in *Lehner* (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 63 (76 f).

38) Siehe jüngst etwa *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, ET 2004, 218 (218).

39) Grundlegend dazu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 175 ff; siehe weiters etwa *Hey*, StuW 2004, 193 (194); anders beispielsweise *Lang* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (2000) 181 (189 ff), wonach das Beschränkungsverbot lediglich eine argumentative Verkürzung einer Vergleichbarkeitsprüfung darstelle und es damit stets um eine Vergleichspaarbildung – uU sogar um den Vergleich

zeigt sich die zweischneidige Struktur der Grundfreiheiten, die sich in einer gleichheitsrechtlichen Komponente und einer freiheitsrechtlichen Komponente ausdrückt und damit sowohl diskriminierende als auch nicht diskriminierende Beschränkungen⁴⁰⁾ in den Wirkungsbereich des Gemeinschaftsrechts einbezieht.⁴¹⁾ Zwar wurden die Grundfreiheiten historisch bloß als spezielle Ausformungen des Staatsangehörigendiskriminierungsverbotes des Art 12 EG betrachtet,⁴²⁾ der EuGH hat ihre Wirkungsrichtung weit über diesen engen Bereich zu einem umfassenden, gleichheitsrechtlich orientierten Verbot der Benachteiligung grenzüberschreitender Aktivitäten sowohl durch den Gast- als auch den Heimatstaat ausgedehnt. Die gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote als Ausprägung der gleichheitsrechtlichen Komponente der Grundfreiheiten stellen somit die spezifische Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs durch die Ungleichbehandlung im Vergleich zum rein innerstaatlichen Wirtschaftsverkehr unter mitgliedstaatlichem Rechtfertigungzwang, und zwar unabhängig davon, ob eine solche rechtliche Diskriminierung vom Gast- bzw Bestimmungsmitgliedstaat oder vom Herkunfts- bzw Ansässigkeitsmitgliedstaat ausgeht.⁴³⁾ Dieses aus der Rsp des EuGH ableitbare Konzept des grundfreiheitlichen Diskriminierungsschutzes geht somit weit über das ursprüngliche Verbot der – offenen und verdeckten – Staatsangehörigkeitsdiskriminierung hinaus und umfasst damit auch vom Heimatstaat ausgehende Benachteiligungen, die terminologisch oft schlagwortartig dem „Beschränkungsverbot“ (iwS) zugeordnet werden.

In der jüngeren Vergangenheit hat der Gerichtshof auch ungerechtfertigte *nichtdiskriminierende* Beschränkungen des Marktzuganges auf Basis der freiheitsrechtlichen Ausprägung der Grundfreiheiten als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt. Letztere Entwicklung nahm ihren Ausgang in den die Warenverkehrsfreiheit betreffenden berühmten *Dassonville*-⁴⁴⁾ und *Cassis-de-Dijon*-Fällen.⁴⁵⁾ Nachfolgend hat der Gerichtshof dieses Verbot nichtdiskriminierender Beschränkungen des Marktzuganges ab den 1990er Jahren in den *Säger*,⁴⁶⁾ *Gebhard*-⁴⁷⁾ und *Bosman*-Urteilen⁴⁸⁾ auch auf die übrigen Grundfreiheiten ausgedehnt, wenngleich – wie etwa das *Keck*-Urteil⁴⁹⁾ impliziert – die Weite dieses Ansatzes nach wie vor unklar ist und bisher im Steuerrecht noch wenig Bedeutung gewonnen hat. Nichtsdestoweniger zeigt sich darin, dass insb durch das Einbeziehen solcher nicht-diskriminierender Bestätigungen in den gemeinschaftsrechtlichen Schutzbereich der Grundgedanke Anerkennung findet, dass das gleichheitsrechtlich orientierte Prinzip der Nichtdiskriminierung zwar sine qua non des Binnenmarktkonzeptes ist, aber nicht per se ausreicht, alle relevanten Behinderungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivität, insb den Zugang zu fremden Märkten, zu verhindern.⁵⁰⁾ Die Stoßrichtung der Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung zielt also darauf ab, Zu- und Abgangshemmisse zu beseitigen, selbst wenn die betroffene nationale Rechtslage keine diskriminierende Ungleichbehandlung zur Folge hat: Der Marktteilnehmer strebt gerade nicht eine Gleichbe-

handlung, sondern vielmehr die Beseitigung von Hemmnissen an, was zB in den Fällen der sog *single practice rules* deutlich wird, die in- wie ausländische Marktteilnehmer auf eine einzige Niederlassung beschränken und damit die grenzüberschreitende Herein- oder Hinausausdehnung einer Aktivität verhindern.⁵¹⁾ Anders als bei den Diskriminierungsverboten, bei denen sich der Verstoß gegen

zur gesamten Rechtsordnung – gehe; in diese Richtung zuletzt auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung 247 ff. Auch wenn dieser Ansatz, der im Ergebnis auf die Betrachtung einer den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr benachteiligenden Mehrbelastung hinausläuft, argumentativ sicherlich Meriten hat, ist dennoch zu bemerken, dass der EuGH – beispielsweise in *Bosman* (EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, *Bosman* – Tz 99 ff) oder im *Golden Shares*-Urteil (EuGH 13. 5. 2003, C-98/01, Slg 2003, I-4641, *Kommission/Vereinigtes Königreich* – Tz 47) – einen anderen Weg beschreitet, was letztlich auch *Englisch* (Dividendenbesteuerung 246 f iVm 232 ff, sowie Intertax 2005, 310 [315]) eingestellt. Der befürchteten „Überdehnung“ des Beschränkungsbegriffes kann wirkungsvoll über eine entsprechende Fallgruppenbildung und eine nähere Analyse von bloßen Disparitäten begegnet werden.

- 40) Selbstverständlich enthält jede Diskriminierung automatisch auch eine Beschränkung (siehe zB Schlussanträge GA *La Pergola* 24. 6. 1999, C-35/98, Slg 2000, I-4071, *Verkooijen* – Tz 18; vgl weiters *Eilmansberger*, JBl 1999, 345 [347]; *Bergström/Bruzelius*, Intertax 2001, 233 [235]; aA womöglich *Leeggaard/Valat*, ET 2004, 207 [211 ff]), umgekehrt aber natürlich nicht jede Beschränkung zugleich eine Diskriminierung (siehe nur *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht [2002] 286 mwN); siehe jüngst auch die integrierende Betrachtung in den Schlussanträgen GA *Poïadres Maduro* 7. 4. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer* – Tz 37 ff.
- 41) Dazu insb *Roth* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729 (740 f); *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (55 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 249 ff, 322 ff mwN; *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8); tendenziell ebenso *Lehner* in *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 263 (266); aA aber jüngst *Englisch*, StuW 2003, 88 (89 f), sowie *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 247 ff, der den freiheitsrechtlichen Charakter der Grundfreiheiten im Grunde verneint und hier auf eine faktische Schlechterstellung trotz rechtlicher Gleichstellung abstellt und damit eine spezifische Benachteiligung der grenzüberschreitenden Tätigkeit zB durch Mehrbelastungen als Eingriffsvoraussetzung eines gleichheitsrechtlich orientierter Beschränkungsverbots fordert.
- 42) Deutlich etwa EuGH 29. 4. 1999, Rechtssache C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 21; siehe zB auch *Thömmes* in *Lehner* (Hrsg), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) 81 (84 f); für eine Übersicht zur außersteuerlichen Rsp siehe zB *Wouters*, EC Tax Rev 1999, 98 (102 ff); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 104 ff.
- 43) Siehe zu den erfassten Sachverhaltskonstellationen nur die Beispiele aus der Rsp im Anhang; dazu jüngst auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung 227 ff.
- 44) EuGH 11. 7. 1974, 8/74, Slg 1974, 837, *Dassonville*.
- 45) EuGH 20. 2. 1979, 120/78, Slg 1979, 649, *Rewe-Zentral* GA („*Cassis-de-Dijon*“).
- 46) EuGH 25. 7. 1991, C-76/90, Slg 1991, I-4221, *Säger*.
- 47) EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, *Gebhard* – Tz 37.
- 48) EuGH 15. 12. 1995, C-415/93, Slg 1995, I-4921, *Bosman*.
- 49) EuGH 24. 11. 1993, C-26791 and C-268/91, Slg 1993, I-6097, *Keck*.
- 50) Siehe zu diesem Dualismus von Freiheit des Marktzugangs und Marktleistung in insb *Roth* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729 (737 ff); *Vanistendael* in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005) 523 (530, 534 ff).
- 51) Siehe EuGH 12. 7. 1984, 107/83, Slg 1984, 2971, *Klopp*; EuGH 30. 4. 1986, 96/85, Slg 1986, 1475, *Kommission/Frankreich*; EuGH

eine der Grundfreiheiten aus einer relativen Betrachtung – einem Vergleich – ergibt, bedarf also die Bewertung unterschiedslos wirkender Maßnahmen im Rahmen des Beschränkungsverbots nach hA eines absoluten Maßstabes,⁵²⁾ wenngleich eine jüngere Ansicht die Rechtsprechung des EuGH für zu weitgehend erachtet und das Vorliegen einer spezifischen Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs im Sinne einer faktischen Diskriminierung für das Eingreifen des Beschränkungsverbots fordert.⁵³⁾

Die Bedeutung der Grundfreiheiten für das direkte Steuerrecht ergibt sich freilich erst aus dem Umstand, dass jede Grundfreiheit – überwiegend seit dem Ablauf der Übergangszeit am 31. 12. 1969⁵⁴⁾ –

20. 5. 1992, C-106/91, Slg 1992, I-3351, *Ramrath*; EuGH 16. 6. 1992, C-351/90, Slg 1992, I-3945, *Kommission/Luxemburg*.

52) Siehe dazu insb *Reimer* in *Lehner* (Hrsg), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000) 39 (57); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 175 ff.

53) So insb *Englisch*, StuW 2003, 88 (89 f); *Englisch*, Dividendenbesteuerung 247 ff; *Englisch*, Intertax 2005, 310 (315 f); siehe zu dieser Frage auch ansatzweise *Dautzenberg*, IWB 5/1997, Fach 11, Grp 2, 299 (303).

54) Art 8 EWG-Vertrag; siehe zB EuGH 25. 7. 1991, C-353/89, Slg 1991, I-4069, *Kommission/Niederlande* – Tz 27 mwN (zu Art 49 EG). Während die Vorschriften über die Waren-, Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit und die Arbeitnehmerfreizügigkeit ab dem Ende der Übergangsperiode am 31. 12. 1969 unmittelbar anwendbar sind (siehe zB EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* – Tz 41), hat die Kapitalverkehrsfreiheit eine bewegtere Vergangenheit hinter sich: Art 67 EWGV wurde nicht als unmittelbar anwendbar betrachtet (EuGH 11. 11. 1981, 203/80, Slg 1981, 2595, *Casati* – Tz 10 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I3955, *Svensson and Gustavsson* – Tz 5 ff). Der Richtlinie 88/361/EWG zur Implementierung dieses Artikels (ABl 1988 L 178/5 ff [8. 7. 1988]) wurde allerdings unmittelbare Wirkung ab 1. 7. 1990 zuerkannt (vgl EuGH 23. 2. 1995, C-358/93 und 416/93, Slg 1995, I-361, *Bordessa* – Tz 32 ff; EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Slg 1995, I3955, *Svensson and Gustavsson* – Tz 6). Mit Wirkung ab 1. 1. 1994 hat der Vertrag von Maastricht neue Bestimmungen über den Kapital- und Zahlungsverkehr in den EG-Vertrag eingeführt, nämlich ua Art 73 b, der inhaltlich Art 1 der genannten Richtlinie übernommen hat. Nach dem Vertrag von Amsterdam wurde Art 73 b in Art 56 EG umnummeriert. Für die Auslegung des Art 56 EG kann aber nach wie vor Rückgriff auf die Nomenklatur der Richtlinie 88/361/EWG genommen werden (siehe zB EuGH 16. 3. 1999, C-222/97, Slg 1999, I-1661, *Trummer und Mayer* – Tz 21; EuGH 11. 1. 2001, C-464/98, Slg 2001, I-0173, *Stefan* – Tz 5; EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 24; siehe auch EFTA-Gerichtshof 14. 7. 2000, E-1/00, *Íslandsbanki* – Tz 14 ff). Erst seit 1. 1. 1994 ist damit die Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit ein „gleichberechtigtes Mitglied“ im Konzert der Grundfreiheiten; siehe *Bröhmer* in *Callies/Ruffert* (Hrsg), EUV/EGV² (2002) Art 56 Rz 3.

unmittelbar anwendbar ist, dem Einzelnen Rechte verleiht und Vorrang vor dem nationalen Recht, aber auch völkerrechtlichen Abkommen⁵⁵⁾ im Fall der Inkonsistenz beansprucht.⁵⁶⁾ Die Grundfreiheiten wirken allerdings nicht nur „negativ“, sondern auch „positiv“ in dem Sinne, dass ein Marktteilnehmer unmittelbar eine ihm gemeinschaftsrechtswidrig versagte Begünstigung (zB höhere Abzugsmöglichkeiten oder einen niedrigeren Steuersatz) für sich beanspruchen kann.⁵⁷⁾ Darüber hinaus kann ein Gemeinschaftsrechtsverstoß auch besondere gemeinschaftsrechtlich fundierte Ansprüche auslösen, wie etwa einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf (verzinste) Rückerstattung grundfreiheitswidrig erhobener Steuerbeträge⁵⁸⁾ oder – unter gewissen Voraussetzungen – die staatliche Verantwortlichkeit nach den *Francovich*-Prinzipien der Staatshaftung.⁵⁹⁾,⁶⁰⁾

C. DIE RSP DES EUGH ZU DEN DIREKTEN STEUERN

In mittlerweile weit über 70 Urteilen hat der EuGH mitgliedstaatliche Ertragsteuernormen am Gemeinschaftsrecht verprobt. Die folgende Tabelle (s nächste Tabelle) soll einen Überblick über diese Rsp und ihre Auswirkungen auf das österreichische Steuerrecht geben:

55) Dieser Grundsatz des *lex superior derogat de lege inferiori* erstreckt sich speziell im Bereich des direkten Steuerrechts selbstverständlich auch auf bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen; siehe zB *Lang* in *Gasser/Lang/Lechner* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 25 (27 ff).

56) Dazu zB EuGH 22. 6. 1989, 103/88, Slg 1989, 1839, *Fratelli Constantino SpA* – Tz 28 ff; ausführlich *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9 f); *Terra/Wattel*, European Tax Law³ (2001) 29; *Gammie*, BIFD 2003, 86 (88); *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 37 f.

57) Siehe etwa EuGH 26. 1. 1999, C-18/95, Slg 1999, I-345, *Terhoeve* – Tz 57; EuGH 15. 1. 1998, C-15/96, Slg 1998, I-47, *Schöning-Kougebetopoulou* – Tz 33 mwN; dazu auch *Cordewener*, DStR 2004, 6 (12).

58) Siehe zu solchen Konstellationen EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* – Tz 86, 89; siehe auch EuGH 9. 2. 1999, C-343/96, Slg 1999, I-579, *Dilexport* – Tz 23; EuGH 21. 9. 2000, C-441/98 und C-442/98, Slg 2000, I-7145, *Michailidis* – Tz 30.

59) EuGH 19. 11. 1991, C-6/90 und C-9/90, Slg 1991, I-5357, *Francovich*; siehe auch EuGH 5. 3. 1996, C-46/93 und C-48/93, Slg 1996, I-1029, *Brasserie du Pêcheur*; EuGH 8. 10. 1996, C-178/94, Slg 1996, I-4845, *Dillenkofer*; dazu allgemein *Tridimas*, CML Rev 2001, 301 (301 ff).

60) Siehe dazu im Kontext gemeinschaftsrechtswidriger Abkommensbestimmungen zB *G. Kofler*, 35 Tax Notes Int'l 45 (79 f mwN) (July 5, 2004); weiters zB *Werlauff*, ET 1999, 475 (475 ff).

	Datum	Rs	Slg	Entscheidung des EuGH und Auswirkungen auf das österreichische Steuerrecht
1	16. 12. 1960	6/60	Humblet (B)	1960, 1165 Vorrechteprotokoll – Belgische Regelung bezieht die Einkünfte eines unter das Protokoll über die Vorrechte der EGKS fallenden Beamten für die Steuerprogression dessen Ehegattin heran. – Verstoß gegen Art 11 lit b des Protokolls. → Rz 127 LStR
2	15. 9. 1981	208/80	Lord Bruce of Donington (UK)	1981, 2205 Vorrechteprotokoll – Einbeziehung von pauschalen Reise- und Aufenthaltskostenerstattungen an einen Europaparlamentarier in die britische ESt. – Verstoß gegen Art 5 EWG-Vertrag (interner Funktionsablauf der Gemeinschaftsorgane) und Art 8 des Protokolls über die Vorrechte der EG (Reisefreiheit der Mitglieder des Parlaments), sofern kein verschleiertes Entgelt vorliegt.
3	7. 5. 1985	18/84	Kommission/ Frankreich	1985, 1339 Warenverkehrsfreiheit – Französische Steuerbegünstigungen für Presseunternehmen in Form eines gewinnmindernden Ansatzes von Rücklagen oder Absatzposten für den Erwerb von mit den Publikationen verbundenen Materialien und Anlagen, soweit nur die entsprechenden Druckerzeugnisse im Inland gedruckt werden. – Nicht mit Warenverkehrsfreiheit vereinbar. → Siehe auch EuGH 8. 7. 1999, C-254/97, Slg 1999, I-4809, Société Baxter.
4	28. 1. 1986	270/83	Kommission/ Frankreich – avoir fiscal (F)	1986, 273 Niederlassungsfreiheit – Französische Betriebsstätte einer EG-Gesellschaft bezog Dividenden aus Frankreich; der „avoir fiscal“ zur Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wurde der Betriebsstätte verweigert. – Nicht mit Niederlassungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: andere Vorteile einer Betriebsstätte; Möglichkeit, eine Tochtergesellschaft statt einer Betriebsstätte zu nutzen; Nichtharmonisierung des Steuerrechts; Reziprozität). → Hintergrund für die im EStG, KStG und den Richtlinien angestrebte Vermeidung von Betriebsstättendiskriminierungen europäischer Unternehmen (s zB § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG [sinngemäße Anwendung des § 10 KStG bei Beteiligungen in einer österreichischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft; dazu Rz 1462 KStR 2001]). → Siehe auch EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, Saint-Gobain.
5	27. 9. 1988	81/87	Daily Mail (UK)	1988, 5483 Niederlassungsfreiheit – Britische Steuerbestimmung behindert die Sitzverlegung einer Gesellschaft in das Ausland. – Kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. → Siehe auch EuGH 9. 3. 1999, Rs C-212/97, Slg 1999, I-1459, Centros, und EuGH 5. 11. 2002, C-208/00, Slg 2002, I-9919, Überseering, zu Zuzugsfällen.
6	8. 5. 1990	175/88	Biehl I (L)	1990, I-1779 Arbeitnehmerfreizügigkeit – Luxemburgische Vorschrift machte die Erstattung zuviel entrichteter ESt von der Ansässigkeit während des ganzen Steuerjahres in Luxemburg abhängig (abgelehnte Rechtfertigung: Schutz des Systems der progressiven Besteuerung). – Nicht mit Arbeitnehmerfreizügigkeit vereinbar. → Siehe auch EuGH 26. 10. 1995, C-151/94, Slg 1995, I-3685, Biehl II (Kommission/Luxemburg).
7	28. 1. 1992	C-204/90	Bachmann (B)	1992, I-250 Arbeitnehmerfreizügigkeit und Dienstleistungsfreiheit – Belgische Bestimmungen, wonach der Abzug von Versicherungsbeiträgen nur bei Zahlungen an inländische Versicherungsgesellschaften möglich ist. – Verstoß gegen Arbeitnehmer- bzw Dienstleistungsfreiheit, aber durch Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt, da mit dem Nichtabzug die Steuerfreiheit der Versicherungsleistungen einhergeht. → Siehe auch EuGH 28. 4. 1998, C-118/96, Slg 1998, I-1897, Safir, EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner, EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-6817, Ramstedt.
8	28. 1. 1992	C-300/90	Kommission/ Belgien	1992, I-314
9	26. 1. 1993	C-112/91	Werner (D)	1993, I-429 Niederlassungsfreiheit – Deutschem Staatsbürger mit Wohnsitz in den NL, in D freiberuflich tätig und nur mit Einkünften in D, wird Behandlung wie unbeschränkt StPfl verwehrt. – Kein Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit. → Verneinung der Anwendbarkeit des EG-Vertrags mangels grenzüberschreitenden Vorgangs vermutlich durch Art 18 EG überholt.
10	30. 3. 1993	C-24/92	Corbiau (L)	1993, I-1277 Verfahrensrecht – Keine Gerichtseigenschaft und damit keine Vorlageberechtigung des Direktors der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats aufgrund dessen institutioneller Verbindung zu den beschiedenlassenden Dienststellen (Vorlage betreffend die Möglichkeit einer Steuerrückerstattung zeitweise ansässiger Gemeinschaftsbürger).
11	13. 7. 1993	C-330/91	Commerzbank (UK)	1993, I-4017 Niederlassungsfreiheit – Britische Bestimmung sieht Verzinsung von Steuererstattungsansprüchen nur für resident taxpayers, also nicht für ausländische Betriebstätteninhaber, vor. – Nicht mit Niederlassungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: andere Vorteile).

	Datum	Rs	Slg	Entscheidung des EuGH und Auswirkungen auf das österreichische Steuerrecht	
12	14. 2. 1994	C-1/93	Halliburton (NL)	1994, I-1137	Niederlassungsfreiheit – Niederländische GrESt-Befreiung, wenn der Erwerb im Rahmen einer konzerninternen Umstrukturierung erfolgte und das Vermögen von einer nl Gesellschaft veräußert wurde, wobei diese Befreiung aber nicht gewährt wurde, wenn Veräußerer eine in einem anderen MS ansässige Gesellschaft war. – Nicht mit Niederlassungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: Probleme bei Informationsbeschaffung).
13	14. 2. 1995	C-279/93	Schumacker (D)	1995, I-225	Arbeitnehmerfreizügigkeit – Keine stl Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands eines in D unbeschränkt stpfl Belgiers, der sein Einkommen fast ausschließlich (zu mehr als 90%) in D erzielt. – Nicht mit Arbeitnehmerfreizügigkeit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: Kohärenz des Steuersystems; Probleme bei Informationsbeschaffung). → Einführung des § 1 Abs 4 EStG → Schumacker-Rsp fortgesetzt zB in EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, Wielockx; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, Asscher; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, Gilly; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, Gschwind; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, Zurstrassen; EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, 2002, I-11819, de Groot; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Wallentin Slg 2004, I-6443.
14	11. 8. 1995	C-80/94	Wielockx (NL)	1995, I-2493	Niederlassungsfreiheit – Niederländische Bestimmung, die selbständig tätigen, beschränkt StPfl, die sämtliche Einkünfte in den NL erzielen, die steuermindernde Zuführung zu einer Altersrücklage versagt, umgekehrt im Fall der Auflösung der Rücklage aber auf Grund eines DBA auch keine Stpfl in den NL entsteht. – Nicht mit Niederlassungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: Kohärenz des Steuersystems; Probleme bei Informationsbeschaffung). → Siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker.
15	26. 10. 1995	C-151/94	„Biehl II“ – Kommission/Luxemburg	1995, I-3685	Arbeitnehmerfreizügigkeit – Luxemburgische Bestimmungen, die die Erstattung zu viel bezahlter ESt bzw den Steuerjahresausgleich davon abhängig machen, dass der StPfl mindestens 9 Monate während des Steuerjahres in L ansässig bzw in einem Dienstverhältnis beschäftigt ist. – Nicht mit Arbeitnehmerfreizügigkeit vereinbar. → Siehe EuGH 8. 5. 1990, 175/88, 1990, I-1779, Biehl I.
16	14. 11. 1995	C-484/93	Svensson und Gustavsson (L)	1995, I-3955	Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs freiheit – Luxemburgische Bestimmung, die die Gewährung einer Zinssonderbeihilfe für den Wohnungsbau davon abhängig macht, dass das Darlehen bei einem luxemburgischen Kreditinstitut aufgenommen wird. – Nicht mit Kapitalverkehrs- bzw Dienstleistungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: Kohärenz des Steuersystems; budgetäre Gründe).
17	14. 12. 1995	C-312/93	Peterbroek (B)	1995, I-4599	Verfahrensrecht – Nationale Regelung, die es den nationalen Gerichten – hier: in einer Steuersache – verbietet, eine auf einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht gestützte Rüge, die vom Betroffenen nicht innerhalb einer gewissen Frist geltend gemacht worden ist, von Amts wegen zu prüfen. – Unzulässigkeit je nach Lage des Einzelfalls, zB bei faktisch nicht wahrnehmbarer Frist, und wenn kein weiteres Gericht vorlageberechtigt ist.
18	27. 6. 1996	C-107/94	Asscher (NL)	1996, I-3089	Niederlassungsfreiheit – Niederländische Bestimmungen, die bei selbständig tätigen, beschränkt StPfl einen höheren Steuersatz (25%) als bei unbeschränkt StPfl (13%) vorsehen, da Letztere der Sozialversicherungspflicht unterliegen und die entsprechenden Beiträge nicht abzugsfähig sind. – Nicht mit Niederlassungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: ungerechtfertigte Vorteile für beschränkt StPfl; Kohärenz des Steuersystems). → Siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, Schumacker.
19	26. 9. 1996	C-287/94	Frederiksen (DK)	1996, I-4581	KapitalsammelungsRL – Art 10 der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital steht der Erhebung von ESt bei einer Muttergesellschaft, die einer Tochtergesellschaft ein zinsloses Darlehen gewährt hat, auf der Grundlage nachträglich festgesetzter Zinsen nicht entgegen.
20	17. 10. 1996	C-283/94	Denkavit (D)	1996, I-5063	Mutter-Tochter-RL – Die deutsche Umsetzung des Art 3 Abs 2 Mutter-Tochter-RL gewährte die Quellensteuerfreiheit erst nach Ablauf einer Zwölfmonatsfrist. – Widerspricht Art 3 Abs 2 iVm Art 5 der RL, wobei allerdings den MS die Regelung freisteht, wie die Einhaltung der Mindestbeteiligungszeit durchgesetzt werden soll.

	Datum	Rs	Slg	Entscheidung des EuGH und Auswirkungen auf das österreichische Steuerrecht
21	15. 5. 1997	C-250/95	Futura Participations (L)	1997, I-2471 Niederlassungsfreiheit – Luxemburgische Bestimmung, die den Verlustvortrag für Betriebstätigkeiten ausl. Gesellschaften davon abhängig macht, dass die inl. GoB eingehalten werden, die Buchführungsunterlagen in L aufbewahrt werden und die Verluste in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Inlandserträgen stehen. – Mit der Niederlassungsfreiheit ist das Erfordernis des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit Inlandserträgen vereinbar (entspricht Territorialitätsprinzip), nicht jedoch das Verlangen, in L entsprechend den nationalen Bestimmungen Bücher zu führen und dort aufzubewahren; der Nachweis der Verluste muss auch auf andere Art klar und eindeutig erbracht werden können (abgelehnte Rechtfertigung: Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen). → Neufassung des § 131 Abs 1 BAO durch das BBG 2001; dazu J. Zehetner/U. Zehetner, SWI 2001, 78.
22	17. 7. 1997	C-28/95	Lour Bleum (NL)	1997, I-4161 FusionsRL – Art 11 der Fusionsrichtlinie erfordert hinsichtlich der Feststellung der Steuerhinterziehung oder -umgehung eine globale Untersuchung jedes Einzelfalls; eine generelle Vorschrift, die bestimmte Vorgänge automatisch und unabhängig von einer tatsächlichen Steuerhinterziehung oder -umgehung von einem Steuervorteil ausschließt, ist unverhältnismäßig. → Bedenken gegen die Missbrauchsvermutung des § 10 Abs 4 KStG (z.B. G. Kofler, Abschirmwirkung [2002] 399 ff) und andere generelle Anti-Missbrauchsbestimmungen (z.B. § 42 Abs 1 InvFG).
23	19. 2. 1998	C-8/97	Kommission/Griechenland	1998, I-823 FusionsRL – Ein Mitgliedstaat kann sich nicht auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung berufen, um die Nichteinhaltung der in einer Richtlinie – hier: der Fusionsrichtlinie – festgelegten Verpflichtungen und Fristen zu rechtfertigen.
24	28. 4. 1998	C-118/96	Safir (S)	1998, I-1897 Dienstleistungsfreiheit – Schwedische Bestimmungen, die Kapitallebensversicherungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterwerfen (zentrale Registrierung, Steuerleistung durch den Versicherten und nicht durch den Versicherer etc.), je nachdem ob die Versicherungsgesellschaft in Schweden niedergelassen ist oder nicht. – Nicht mit Dienstleistungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: Unmöglichkeit, dasselbe System auf beide Konstellationen anzuwenden). → Bedenken gegen die Inlandsbezogenheit des Sonderausgabenabzugs von Versicherungsprämien nach § 18 Abs 1 Z 2 EStG (entschärft aber durch Rz 463 LStR 2002 und VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0002, ÖStZ 1999, 505 = SWI 1999, 184 m Anm Staringer); dazu Toifl, SWI 1998, 261; weiters Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1998, 336. → Siehe auch EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner, EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-6817, Ramstedt.
25	12. 5. 1998	C-336/96	Gilly (F)	1998, I-2793 Arbeitnehmerfreizügigkeit – Die von den Vertragsparteien eines Doppelbesteuerungsabkommens vorgenommene Auswahl von Anknüpfungsfaktoren, wie z.B. der Staatsangehörigkeit, zur Aufteilung ihrer Steuerhoheit stellt als solche keine gemeinschaftsrechtlich verbotene Diskriminierung dar. → Dazu Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1998, 338.
26	16. 7. 1998	C-264/96	ICI (UK)	1998, I-4695 Niederlassungsfreiheit – Britische Bestimmung, wonach die Berücksichtigung von Verlusten von Tochtergesellschaften, die über eine Zwischenholding gehalten werden, nur möglich ist, wenn die Tätigkeit der Zwischenholding ganz oder hauptsächlich im Halten der Aktien von Tochtergesellschaften mit Sitz im UK besteht. – Nicht mit Niederlassungsfreiheit vereinbar (abgelehnte Rechtfertigung: Verhinderung der Steuerumgehung; Integrität der Besteuerungsgrundlage; Kohärenz des Steuersystems). → Dazu Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1998, 490.
27	16. 7. 1998	T-109/96	Gebhard	1998, II-2785 Beamtenrecht – Nach Art 78 der Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten (BSB) eingestellte Hilfsdolmetscher des Europäischen Parlaments unterliegen als Hilfskräfte iSd Titel III BSB der Gemeinschaftssteuer (Art 2 VO 260/68), weshalb der Einbehalt der Gemeinschaftssteuer von ihren Vergütungen rechtmäßig war.
28	16. 7. 1998	T-202, 204/96	Von Löwis	1998, II-2829 Beamtenrecht – Aushilfsdolmetscher, die von der Kommission auf Grund kurzfristiger Verträge gem. der Regelung über die Konferenzdolmetscher beschäftigt werden, sind weder Beamte noch sonstige Bedienstete, sondern privatrechtliche Vertragspartner, weshalb sie nicht der Gemeinschaftssteuer unterliegen, sondern unter die Steuerhoheit der MS fallen.

Hinweis: Eine Fortsetzung dieser Tabelle finden Sie in der nächsten Ausgabe der taxlex.