

# EC Tax Update – Dezember 2006

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

## RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2006/151

### Mehrwertsteuer: Ermächtigung des Rates

#### **Pauschalregelung der nichtabzugsfähigen Mehrwertsteuer bei Kraftstoffkosten**

Mit seiner E v 25. 9. 2006<sup>1)</sup> erteilt der Rat dem Vereinigten Königreich eine bis zum 31. 12. 2015 befristete Ermächtigung, abweichend von Art 5 Abs 6 und Art 11 Teil A Abs 1 lit b der 6. MwSt-RL, den Mehrwertsteueranteil, der auf Kraftstoffkosten für die private Nutzung von Unternehmensfahrzeugen entfällt, pauschal festzusetzen. Der Mehrwertsteueranteil wird in Festbeträgen ausgedrückt, die auf der Grundlage des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes des Fahrzeugtyps festgesetzt werden und den Kraftstoffverbrauch widerspiegeln. Das Vereinigte Königreich passt die Festbeträge jährlich der Entwicklung der durchschnittlichen Kraftstoffkosten an. Die Anwendung der auf der Grundlage dieser Entscheidung eingeführten Regelung wird den Steuerpflichtigen freigestellt.

**Anmerkung:** Die gegenständliche Entscheidung ersetzt die frühere Ermächtigung, die dem Vereinigten Königreich durch die E 86/356/EWG des Rates v 21. 7. 1986 erteilt wurde und die es ihm erlaubt, für die Berechnung des auf Kraftstoffkosten für die private Nutzung von Unternehmensfahrzeugen entfallenden Mehrwertsteueranteils eine vereinfachende Ausnahmeregelung anzuwenden. Die Regelung enthebt die Steuerpflichtigen der Notwendigkeit, über die zurückgelegten Strecken genau Buch zu führen und für jedes Fahrzeug zu berechnen, welcher Anteil der Mehrwertsteuer auf die private und welcher auf die geschäftliche Nutzung entfällt. Wie die Anwendung der bisherigen Regelung soll auch die Anwendung der vorgeschlagenen neuen Regelung den Steuerpflichtigen freistehen. Die bestehende Regelung beruht auf den Kriterien Kraftstoffart und Hubraum des Fahrzeugs. Das Vereinigte Königreich möchte die Regelung ändern und als neues Kriterium den Kohlendioxid-Ausstoß (CO<sub>2</sub>-Ausstoß) verwenden.

taxlex-EC 2006/152

### Direktes Steuerrecht

#### **Neue Vertragsverletzungsverfahren**

Im Oktober 2006 hat die Kommission eine Reihe von Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten initiiert oder fortgeführt. Bei den beันstandeten Steuerregimen handelt es sich im Einzelnen um

- die polnische Höherbesteuerung von Gewinnen aus ausländischen Lotterien, die nach Ansicht der Kommission eine Einschränkung des freien

Dienstleistungsverkehrs darstellt; die Kommission beruft sich für diese Sichtweise auch auf die Urteile des EuGH in den Rs *Schindler*<sup>2)</sup> und *Lindman*<sup>3)</sup>;<sup>4)</sup>

- die von Spanien trotz des Urteils in der Rs *Kommission/Spanien*<sup>5)</sup> beibehaltene Steuerregelung, wonach für Veräußerungsgewinne für an spanischen Börsen gehandelte Aktien eine günstigere steuerliche Behandlung gewährt wird als für Veräußerungsgewinne, die mit an Börsen anderer Mitgliedstaaten gehandelten Aktien erzielt wurden;<sup>6)</sup> der EuGH hatte festgestellt, dass eine derartige Steuerregelung im Widerspruch zu Art 49 und 56 EG steht;
- die im irischen und polnischen Recht vorgesehnen Benachteiligungen ausländischer Wohltätigkeitsorganisationen, wonach für Steuerermäßigungen für Spenden an wohltätige Organisationen nur dann eine Steuerermäßigung gewährt wird, wenn diese im Inland ansässig sind;<sup>7)</sup>
- die diskriminierende griechische Besteuerung von Dividenden, die von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gezahlt werden; Griechenland stellt Dividenden, die griechische Unternehmen an Privatpersonen zahlen, von der Steuer frei, besteuert jedoch entsprechende Dividendenzahlungen von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten.<sup>8)</sup>

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) E des Rates v 25. 9. 2006 zur Ermächtigung des Vereinigten Königreichs, eine von Art 5 Abs 6 und Art 11 Teil A Abs 1 lit b RL 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichende Regelung einzuführen, ABl L 272/15 (3. 10. 2006).

2) EuGH 24. 3. 1994, Rs C-275/92, *Schindler*, Slg 1994, I-1039.

3) EuGH 13. 11. 2003, Rs C-42/02, *Lindman*, Slg 2003, I-13519.

4) „Direkte Steuern: Kommission fordert von Polen Einstellung der diskriminierenden Besteuerung ausländischer Lotterien“, IP/06/1360 (12. 10. 2006).

5) EuGH 9. 12. 2004, Rs C-219/03, *Kommission/Spanien*.

6) „Besteuerung von Veräußerungsgewinnen: Kommission eröffnet ein zweites Vertragsverletzungsverfahren gegen Spanien“, IP/06/1407 (17. 10. 2006).

7) „Kommission fordert von Irland und Polen, die Diskriminierung ausländischer Wohltätigkeitsorganisationen einzustellen“, IP/06/1408 (17. 10. 2006).

8) „Direkte Steuern: Kommission fordert von Griechenland Einstellung der diskriminierenden Besteuerung von Dividendenzahlungen ausländischer Unternehmen“, IP/06/1410 (17. 10. 2006).

## URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2006/153

**C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*****Italienische „IRAP“ verstößt nicht gegen Art 33 der 6. MwSt-RL**

Entgegen den Schlussanträgen der Generalanwälte *Jacobs*<sup>9)</sup> und *Stix-Hackl*<sup>10)</sup> kommt der EuGH in seinem U v 3. 10. 2006<sup>11)</sup> in der Rs *Banca Popolare di Cremona* zum Ergebnis, dass die „IRAP“, eine regionale italienische Steuer auf die Produktion, den Handel und die Erbringung von Dienstleistungen, nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat und daher nicht nach Art 33 der 6. MwSt-RL verboten ist:

*Art 33 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass er nicht der Beibehaltung einer Abgabe entgegensteht, die Merkmale wie diejenigen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuer aufweist.*

**Anmerkung:** In seiner Begründung verweist der EuGH zunächst auf seine stRsp, wonach Art 33 der 6. MwSt-RL nicht der Beibehaltung oder Einführung einer Steuer entgegensteht, die eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist.<sup>12)</sup> Die vier wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind hierbei:

- allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte;
- Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält;
- Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze;
- Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, sodass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.

Zum zweiten Merkmal führt der EuGH aus, dass die IRAP im Gegensatz zur Mehrwertsteuer, die für jeden einzelnen Umsatz auf der Absatzstufe erhoben wird und deren Höhe proportional zum Preis der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen ist, eine Steuer auf den Nettowert der Produktion des Unternehmens im Laufe eines bestimmten Zeitraums ist. Ihre Bemessungsgrundlage entspricht nämlich der aus der Gewinn- und Verlustrechnung hervorgehenden Differenz zwischen den „betrieblichen Erträgen“ und den „betrieblichen Aufwendungen“ und umfasst Bestandteile wie Veränderungen der Lagerbestände, Abschreibungen und Wertminderungen, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen an sich stehen. Unter diesen Umständen kann die IRAP nicht als proportional zum Preis der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen angesehen werden.

Zum vierten wesentlichen Merkmal führt der Gerichtshof aus, dass, während die Mehrwertsteuer

durch den in der 6. MwSt-RL vorgesehenen Steuerabzugsmechanismus nur den Endverbraucher belastet und für die im Produktions- und Vertriebsprozess vor der Stufe der endgültigen Besteuerung tätigen Steuerpflichtigen unabhängig von der Zahl der bewirkten Umsätze völlig neutral ist, es sich bei der IRAP nicht so verhält. Zum einen nämlich kann ein Steuerpflichtiger den Betrag der IRAP, der bereits in den Preis der Gegenstände und Dienstleistungen eingeflossen ist, nicht genau erkennen. Zum anderen würde die Bemessungsgrundlage der IRAP, wenn ein Steuerpflichtiger die im Zusammenhang mit seinen eigenen Tätigkeiten geschuldete Steuer in seinen Verkaufspreis einfließen lassen könnte, um diese Belastung auf die nachfolgende Stufe des Vertriebs- oder Verbrauchsprozesses abzuwälzen, in der Folge nicht nur den Mehrwert umfassen, sondern auch die Steuer selbst, sodass die IRAP damit auf einen Betrag berechnet würde, der sich nach einem Verkaufspreis bemessen würde, in den die zu zahlende Steuer im Vorriff bereits eingerechnet worden wäre. Auch wenn man davon ausgehen kann, dass ein IRAP-Pflichtiger, der an den Endverbraucher verkauft, bei seiner Preisbildung den Betrag der in seine Gemeinkosten eingeflossenen Steuer berücksichtigt, so haben jedenfalls doch nicht alle Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Steuerbelastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen. Aus der Gesamtheit der vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass, wie die IRAP-Regelung zeigt, diese Steuer nicht so konzipiert ist, dass sie auf den Endverbraucher in einer Weise abgewälzt werden soll, wie sie für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist.

taxlex-EC 2006/154

**C-290/04, *FKP Scorpio*****Konzertproduktionen GmbH****Quellensteuer und Haftung bei Beauftragung ausländischer Dienstleistungserbringer**

In der Rs *Scorpio* hatte der Gerichtshof zu urteilen, ob die Inanspruchnahme eines Abzugsverpflichteten zur Haftung bei Nichteinbehalt einer pauschalen Quellensteuer für Leistungsvergütungen an beschränkt Steuerpflichtige der Dienstleistungsfreiheit widerspricht. Der Verstoß gegen die Grundfreiheit wurde vom Steuerpflichtigen insb auch damit begründet, dass der Quellensteuerabzugsverpflichtete weder Betriebsausgaben des beschränkt steuerpflichtigen Leistungserbringers noch unmittelbar eine Steuerbefreiung nach dem bilateralen DBA berücksichtigen kann. Den Schlussanträgen von GA *Léger* vom 16. 5. 2006<sup>13)</sup> prinzipiell folgend kommt

9) Schlussanträge GA *Jacobs* 17. 3. 2005, Rs C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*.

10) Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 14. 3. 2006, Rs C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*.

11) EuGH 3. 10. 2006, Rs C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*.

12) EuGH 17. 9. 1997, Rs C-130/96, *Solinos-Estaleiros Navais und GIL Insurance*.

13) Schlussanträge GA *Léger* 16. 5. 2006, Rs C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.

der EuGH in seinem U v 3. 10. 2006<sup>14)</sup> zu folgendem Ergebnis:

„1. Die Art 59 und 60 EWG-Vertrag sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen,

– nach denen auf die Vergütung eines Dienstleisters, der im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässig ist, ein Steuerabzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt;

– nach denen der Dienstleistungsempfänger in Haftung genommen wird, wenn er den Steuerabzug, zu dem er verpflichtet war, unterlassen hat.

2. Die Art 59 und 60 EWG-Vertrag sind dahin auszulegen,

– dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann, während bei einem gebietsansässigen Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, dh die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen;

– dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, die vorsieht, dass im Steuerabzugsverfahren nur diejenigen Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten stehen, aus denen die zu versteuernenden Einkünfte erzielt worden sind, die im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung ausgeführt worden sind und die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, und dass etwaige weitere Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, gegebenenfalls in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können;

– dass sie nicht verbieten, dass die Steuerbefreiung, die einem gebietsfremden Dienstleister, der in Deutschland tätig geworden ist, nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiet vom 16. 6. 1959 zusteht, entweder vom Vergütungsschuldner im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens oder in einem späteren Freistellungs- oder Erstattungsverfahren oder aber in einem gegen den Vergütungsschuldner eingeleiteten Haftungsverfahren nur dann berücksichtigt werden kann, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist, der zufolge die Voraussetzungen hierfür nach diesem Abkommen erfüllt sind.

3. Art 59 EWG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er nicht zugunsten eines Dienstleisters anwendbar ist, der die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzt.“

**Anmerkung:** Der EuGH erachtet in seiner Urteilsbegründung im *Scorpio*-Fall<sup>15)</sup> das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienenden Haftungsregelungen als legitimes und geeignetes Mittel, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und eine Doppelrichtbesteuerung zu verhindern. Der Steuerabzug stelle verbunden mit einer eventuellen Haftung ein verhältnismäßiges Mittel zur Beitreibung steuerlicher Forderungen des Besteuerungsstaats dar.<sup>16)</sup> Nicht gänzlich

ersichtlich ist allerdings, ob der EuGH diese Argumentation auch im zeitlichen und sachlichen Gel tungsbereich der BeitreibungsRL<sup>17)</sup> aufrechtzuer halten gedenkt.<sup>18)</sup> Spätestens seit der Entscheidung in der Rs *Gerritse*<sup>19)</sup> steht die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung des Quellenstaats fest, auch be schränkt Steuerpflichtigen das Recht zum Betriebs ausgabenabzug im Quellenstaat zu eröffnen. In *Gerritse* blieb jedoch vom Gerichtshof unbeantwortet, in welchem Abschnitt des Besteuerungsverfahrens die einem Dienstleister entstandenen Betriebsausgaben abgezogen werden sollen bzw – wie dies vom Steuer pflichtigen vorgebracht wurde – ob ein Betriebsausgabenabzug bereits im Steuerabzugsverfahren be rücksichtigt werden soll. Diesbezüglich führt der Gerichtshof eine Differenzierung zwischen unmittelbar im Zusammenhang mit der ausgeführten Tätigkeit stehenden und dem Abzugsverpflichteten mitgeteilten Betriebsausgaben einerseits, und sonstigen im Quellenstaat abzugsfähigen Betriebsausgaben andererseits ein. Erstere sollen bei Ermittlung der Quellensteuer bzw des Haftungsbetrags Berücksichtigung finden, während letztere der Dienstleister nur im Rahmen eines Erstattungsverfahrens geltend machen kann. Auf die Höhe des Haftungsbetrags hätten derartige Betriebsausgaben hingegen keine Auswirkung. Aus diesem Urteil folgt aber auch, dass § 99 Abs 2 EStG, welcher den vollen Betrag der Einnahmen oder der Gewinnanteile der besonderen Abzugsteuer unterwirft, trotz der Veranlagungsoption nach § 102 Abs 4 EStG dem Gemeinschaftsrecht widersprechen dürfte. Hierzu wird auch das zu erwartende E des VwGH im Verfahren 2002/14/0056 zu beachten sein, welches angesichts der anhängigen Rs *Scorpio* ausgesetzt wurde.<sup>20)</sup> Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass der EuGH – entgegen der Ansicht der Kommission und jener von GA *Léger* – der Überle gung eine klare Absage erteilt hat, dass sich der „pas sive“ Dienstleistungsempfänger unabhängig davon auf die Dienstleistungsfreiheit berufen könne, ob der ebenfalls in der Gemeinschaft ansässige „aktive“ Dienstleistungserbringer die EU-Staatsangehörigkeit besitzt.

14) EuGH 3. 10. 2006, Rs C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.

15) Siehe zum Urteil bereits *Cordewener/Grams/Molenaar*, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50 a EStG – Erste Erkenntnis aus dem EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 (C-290/04, „FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH“), IStR 2006, 739 ff.

16) Tz 36 ff des Urteils.

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

18) Der entscheidungserhebliche Sachverhalt wurde in einem Zeitraum vor Erstreckung der BeitreibungsRL auf direkte Steuern verwirklicht.

19) EuGH 12. 6. 2003, Rs C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5933.

20) Beschluss VwGH 17. 11. 2004, 2002/14/0056.

## taxlex-EC 2006/155

**C-290/05, Nádasdi, und C-333/05, Németh**  
**Gemeinschaftsrechtliche Aspekte**  
**der ungarischen Zulassungssteuer**

In den Rs *Nádasdi* und *Németh* geht es um die Klärung mehrerer Fragen rund um die ungarische Zulassungssteuer, speziell hinsichtlich deren Qualifikation als Zoll oder Abgabe gleicher Wirkung (Art 23 bzw 25 EG), deren Vereinbarkeit mit Art 90 EG und Art 33 der 6. MwSt-RL. Die in Rede stehende Steuer wird auf jedes Fahrzeug bei der ersten Inbetriebnahme im Straßenverkehr in Ungarn erhoben und bemisst sich nach den technischen Merkmalen des Fahrzeugs und seiner Einstufung nach Umweltschutzerwägungen unabhängig von seinem Wert. Den Schlussanträgen der Generalanwältin *Sharpston* v 13. 7. 2006<sup>21)</sup> folgend kommt der Gerichtshof in seinem U v 5. 10. 2006<sup>22)</sup> zu folgendem Ergebnis:

„1. Eine Steuer, wie sie mit dem Gesetz Nr CX/2003 über die Zulassungssteuer in Ungarn eingeführt worden ist und die Personenkraftwagen nicht wegen des Überschreitens der Grenze auferlegt wird, ist weder ein Einfuhrzoll noch eine Abgabe gleicher Wirkung im Sinne der Art 23 EG und 25 EG.

2. Art 90 Abs 1 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Steuer, wie sie mit dem Zulassungssteuergesetz eingeführt worden ist, entgegensteht, soweit

– sie auf Gebrauchtwagen bei ihrer ersten Inbetriebnahme im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats erhoben wird und

– bei der Ermittlung ihrer Höhe, die sich ausschließlich nach technischen Merkmalen (Motortyp, Hubraum) sowie einer Einstufung nach Umweltschutzerwägungen richtet, der Wertverlust nicht berücksichtigt wird, so dass sie bei ihrer Anwendung auf aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Gebrauchtwagen den Betrag der Zulassungssteuer übersteigt, die im Restwert gleichartiger Gebrauchtwagen enthalten ist, die im Mitgliedstaat der Einfuhr bereits zugelassen worden sind.

Ein Vergleich mit Gebrauchtwagen, die vor Einführung der Zulassungssteuer in dem betreffenden Mitgliedstaat in Betrieb genommen worden sind, ist irrelevant.

3. Art 33 [der 6. MwSt-RL] steht nicht der Erhebung einer Steuer entgegen, wie sie mit dem Zulassungssteuergesetz eingeführt worden ist, deren Bemessungsgrundlage nicht der Umsatz ist und die im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden ist.“

## taxlex-EC 2006/156

**C-345/05, Kommission/Portugal****Steuerbefreiung von Eigenheimverkäufen**  
**bei Reinvestition im Inland**

Gewinne aus der Veräußerung von eigenen Wohnzwecken dienendem Grundvermögen unterliegen in Portugal im Allgemeinen der Ertragsbesteuerung. Diese Gewinne werden jedoch steuerfrei gestellt, wenn der Veräußerungserlös innerhalb einer bestimmten Frist nach der Veräußerung in den Erwerb, die Errichtung, den Ausbau oder den Umbau einer anderen Immobilie, die in Portugal gelegen ist, reinvestiert wird. Die Steuerbefreiung kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn in eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Wohnstätte inves-

tiert wird. Die Kommission erachtet dies als eine Beschränkung für Personen, welche aus Portugal weziehen wollen oder nur temporär dort einen Wohnsitz nehmen, und initiierte daher gegen Portugal ein Vertragsverletzungsverfahren. Der EuGH folgt in seinem U v 26. 10. 2006<sup>23)</sup> der Rechtsauffassung der Kommission und kam zu folgendem Ergebnis:

„Die Portugiesische Republik hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art 18 EG, 39 EG und 43 EG sowie aus den Art 28 und 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. 5. 1992 verstößen, dass sie Steuervorschriften wie Art 10 Abs 5 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares beibehalten hat, in denen die Steuerbefreiung für Gewinne aus der entgeltlichen Veräußerung von Immobilien, die dem Steuerpflichtigen oder Angehörigen seines Haushalts dauerhaft zu eigenen Wohnzwecken dienen sollen, davon abhängig gemacht wird, dass die erzielten Gewinne in den Erwerb von in Portugal gelegenen Immobilien reinvestiert werden.“

**Anmerkung:** Vergleichbare Vertragsverletzungsverfahren sind gegen Schweden<sup>24)</sup> sowie gegen Deutschland<sup>25)</sup> (betreffend die ab dem 1. 1. 2006 bereits abgeschaffte Eigenheimzulage) anhängig.<sup>26)</sup>

**SCHLUSSANTRÄGE DER**  
**GENERALANWÄLTE**

## taxlex-EC 2006/157

**C-522/04, Kommission/Belgien****Besteuerung des Leistungsaustausches**  
**mit ausländischen Altersversorgungs-**  
**einrichtungen**

Die Kommission war der Auffassung, dass die folgenden belgischen Steuerbestimmungen die Grundfreiheiten verletzen würden:

- Die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge und der persönlichen Beiträge zu den betrieblichen Altersversorgungssystemen ist davon abhängig, dass die Beiträge an ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen bezahlt werden.
- Die Übertragung von Kapitalbeträgen oder Rückkaufwerten an ausländische Altersversorgungseinrichtungen unterliegt in Belgien einer Besteuerung, während die Übertragung an inländische Versicherungsunternehmen keine Besteuerung nach sich zieht.
- Ausländische Altersversorgungseinrichtungen haben vor Aufnahme ihrer Geschäftstätigkeit in Belgien einen inländischen steuerlichen Vertreter zu bestellen.

21) Schlussanträge GA *Sharpston* v 13. 7. 2006, Rs C-333/05, *Németh*, und v 13. 7. 2006, Rs C-290/05, *Nádasdi*.

22) EuGH 5. 10. 2006, Rs C-290/05 und C-333/05, *Nádasdi* und *Németh*.

23) EuGH 26. 10. 2006, Rs C-345/05, *Kommission/Portugal*.

24) C-104/06, *Kommission/Schweden*, ABl Rs C 74/3 (25. 3. 2006).

25) C-152/05, *Kommission/Deutschland*, ABl Rs C 132/18 (28. 5. 2005); siehe dazu auch *Rust* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 175 (193 ff).

26) *Gurtner/Kofler*, taxlex-EC 2006/83.

GA *Stix-Hackl* kam in ihren Schlussanträgen v. 3. 10. 2006<sup>27)</sup> zu folgenden Ergebnissen:

„[D]as Königreich Belgien [hat] dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art 18 EG, 39 EG, 43 EG, 49 EG, den Artik 28, 31 und 36 des EWR-Abkommens und den Art 4 und 11 Abs 2 der RL 92/96/EWG vom 10. 11. 1992 – nach der Neufassung sind das jetzt die Art 5 Abs 1 und 53 Abs 2 der RL 2002/83/EG vom 5. 11. 2002 – verstößen, dass es

– die Abzugsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall in Art 59 des CIR'92 davon abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen oder eine dort ansässige Versorgungseinrichtung gezahlt werden;

– die Steuerermäßigung für langfristiges Sparen, die gem den Art 145/1 und 145/3 CIR'92 für vom Arbeitgeber vom Gehalt einbehaltene persönliche Beiträge zur Zusatzversicherung für das Alter und für einen vorzeitigen Todesfall gewährt wird, davon abhängig macht, dass diese Beiträge an ein in Belgien ansässiges Versicherungsunternehmen oder eine dort ansässige Versorgungseinrichtung gezahlt werden;

– in Art 364bis CIR'92 vorsieht, dass in den Fällen, in denen die Kapitalbeträge, die Rückkaufwerte und Sparguthaben im Sinne von Art 34 CIR'92 einem Steuerpflichtigen ausgezahlt oder zugewiesen werden, nachdem er seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt oder sein Vermögen dorthin verlagert hat, die Zahlung oder die Zuweisung als am Tag vor dieser Verlegung erfolgt gilt, und in Abs 2 dieses Art jede in Art 34 § 2 Nummer 3 genannte Übertragung einer Zuweisung gleichgestellt hat, so dass jeder Versicherer die Pflicht hat, gem Art 270 CIR'92 bei den Kapitalbeträgen und Rückkaufwerten, die einem Gebietsfremden ausgezahlt werden, der zu irgendeinem Zeitpunkt in Belgien Steuerinländer gewesen ist, einen Berufssteuervorabzug vorzunehmen, sofern diese Beträge oder Werte ganz oder teilweise in dem Zeitraum gebildet worden sind, in dem der Betroffene in Belgien Steuerinländer gewesen ist, auch wenn von Belgien geschlossene bilaterale Besteuerungsabkommen dem anderen Vertragsstaat das Recht zur Besteuerung dieser Einkünfte geben;

– in Art 364ter CIR'92 es als steuerbaren Vorgang behandelt, wenn Arbeitgeberbeiträge oder persönliche Beiträge zur Rentenzusatzversicherung gebildete Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte vom Pensionsfonds oder Versicherungsträger, bei dem sie für den Begünstigten oder seine Rechtsnachfolger gebildet worden sind, auf einen anderen außerhalb Belgiens ansässigen Pensionsfonds oder Versicherungsträger übertragen werden, während eine derartige Übertragung keinen steuerbaren Vorgang darstellt, wenn die Kapitalbeträge oder Rückkaufwerte auf einen anderen in Belgien ansässigen Pensionsfonds oder Versicherungsträger übertragen werden;

– auf der Grundlage von Art 224/2bis des Règlement général sur les taxes assimilées au timbre von ausländischen Versicherern, die in Belgien keinen Geschäftssitz haben, verlangt, dass sie, bevor sie ihre Dienstleistungen in Belgien erbringen, die Zulassung eines verantwortlichen Vertreters mit Wohnsitz in Belgien erwirken, der sich in schriftlicher Form gegenüber dem Staat persönlich verpflichtet, die jährliche Steuer auf Versicherungsverträge, die Zinsen und die Geldbußen zu zahlen, die aufgrund von Verträgen über in Belgien belegene Risiken geschuldet werden.“

**Anmerkung:** GA *Stix-Hackl* hat eine Verletzung der Grundfreiheiten auf Grundlage der Dienstleistungsfreiheit, der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit festgestellt. Das Vorliegen einer Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit lehnte sie jedoch ab, da diese im vorliegenden Fall nur mittelbar beeinträchtigt sei; eine gemeinschafts-

rechtlich relevante Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs liegt nach Ansicht der GA aber dann nicht vor, wenn die behauptete Beschränkung mittelbar auf Beschränkungen anderer Grundfreiheiten beruht.<sup>28)</sup>

taxlex-EC 2006/158

## C-292/04, W. Meilicke ua

### Die zeitliche Wirkung von EuGH-Urteilen

Die Rs *Meilicke* geht prinzipiell der Frage nach, ob das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungssystem<sup>29)</sup> mit seiner Nichtenrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung, welches bis 2001 in Geltung stand, der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht.<sup>30)</sup> Analog der E des EuGH in der Rs *Manninen*<sup>31)</sup> ging GA *Tizzano* in seinen Schlussanträgen v. 10. 11. 2005<sup>32)</sup> von der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung aus.<sup>33)</sup> Der GA befürwortete in seinen Schlussanträgen allerdings auch eine zeitliche Beschränkung der Wirkung des Urteils auf den Tag nach der Urteilsverkündung in der Rs *Verkooijen*,<sup>34)</sup> da seiner Ansicht nach einerseits die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen besteht, die insb mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhängt, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten nationalen Regelung eingegangen worden sind, und andererseits vor dem Urteil in der Rs *Verkooijen* eine objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Gemeinschaftskonformität einer solchen Bestimmung bestand.<sup>35)</sup> Zu letzterer Rechtsfrage legte GA *Stix-Hackl* am 5. 10. 2006 gesonderte Schlussanträge<sup>36)</sup> vor, in denen sie dem Gerichtshof vorschlägt, die Wirkungen des Urteils in der vorliegenden Rechtssache zeitlich nicht zu beschränken.

**Anmerkung:** Im Unterschied etwa zur bloßen Anlassfallwirkung von VfGH-Erk entfalten Urteile des EuGH ihre interpretative Wirkung grundsätzlich *ex tunc*.<sup>37)</sup> Ausnahmen von diesem Grundsatz werden nur sehr restriktiv<sup>38)</sup> zugelassen. Insb sollen mögliche finanzielle Konsequenzen eine zeitliche Begrenzung der Wirkung eines Urteils nicht (alleinig) rechtfertigen können. In diesem Sinn hat GA *Stix-Hackl* aus-

27) Schlussanträge GA *Stix-Hackl*, 3. 10. 2006, Rs C-522/04, Kommission/Belgien; vgl zu diesem Fall auch bereits *Malherbe/Wathelet* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 29 (65 ff).

28) Siehe auch EuGH 28. 4. 1998, Rs C-118/96, *Safir*, Slg 1998, I-1897.

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

30) *Lüdicke* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 113 (115 ff).

31) EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477.

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

33) *Kofler*, taxlex-EC 2006/4.

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

35) Krit hierzu *Thömmes*, IWB Nr 8 v 26. 4. 2006, 375 ff, F 11 a, 1013 ff.

36) Schlussanträge GA *Stix-Hackl*, 5. 10. 2006, Rs C-292/04, *Meilicke ua*.

37) Vgl bspw EuGH 27. 3. 1980, Rs C-61/79, *Denkavit italiana*, Slg 1980, I-1205 – Tz 15 ff.

38) Vgl EuGH 15. 9. 1998, Rs C-231/96, *Edis*, Slg 1998, I-4951, Rz 16; 13. 2. 1996, Rs C-197/94 und C-252/94, *Bautiaa und Société française maritime*, Slg 1996, I-505 – Tz 47.

geführt, dass die rein quantitative Darstellung der Steuerausfälle für das Budget eines Mitgliedstaats nicht dazu geeignet sei, die Gefahr einer schwerwiegenden wirtschaftlichen Auswirkung darzutun. Insb habe Deutschland nicht einmal annähernd dargelegt, wie viele Steuerpflichtige eine Steuerrückerstattung aufgrund des Urteils begehrten könnten. Zum andern könne aus der Tatsache, dass die Kommission die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens nicht zügig vorangetrieben hat, nicht geschlossen werden, dass zum maßgeblichen Zeitpunkt eine erhebliche Rechtsunsicherheit bestand.

## VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

**taxlex-EC 2006/159**

### **C-309/06, Marks & Spencer plc**

#### **Rückzahlung von Mehrwertsteuer**

In einem Vorabentscheidungsersuchen des britischen House of Lords v 17. 7. 2006 wurden dem EuGH folgende Fragen vorgelegt:<sup>39)</sup>

„1. Wenn ein Mitgliedstaat nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (vor und nach ihrer Änderung durch die Richtlinie 92/77 im Jahr 1992) im nationalen Mehrwertsteuerrecht eine Steuerbefreiung mit Erstattung der Vorsteuer bezüglich bestimmter festgesetzter Leistungen beibehalten hat, besteht dann ein unmittelbar durchsetzbarer gemeinschaftsrechtlicher Anspruch des Wirtschaftsteilnehmers, der solche Leistungen erbringt, auf Besteuerung zum Nullsteuersatz?

2. Falls Frage 1 verneint wird: Wenn ein Mitgliedstaat nach Artikel 28 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (vor und nach ihrer Änderung durch die Richtlinie 92/77 im Jahr 1992) im nationalen Mehrwertsteuerrecht eine Steuerbefreiung mit Erstattung der Vorsteuer bezüglich bestimmter festgesetzter Leistungen beibehalten hat, aber sein nationales Recht irrtümlicherweise so ausgelegt hat, dass bestimmte Leistungen, die der Befreiung mit Erstattung der Vorsteuer nach seinem nationalen Recht unterliegen, dem normalen Steuersatz unterworfen wurden, sind dann die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, inklusive der steuerlichen Neutralität, anwendbar, so dass der Wirtschaftsteilnehmer, der solche Leistungen erbrachte, einen Anspruch auf Rückerstat-

tung der Beträge hat, die irrtümlicherweise bezüglich der Leistungen verlangt wurden?

3. Falls die Fragen 1 und 2 bejaht werden, sind die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität grundsätzlich mit der Folge anwendbar, dass sie verletzt würden, wenn dem fraglichen Wirtschaftsteilnehmer nicht der gesamte Betrag, der irrtümlicherweise für die von ihm erbrachten Leistungen verlangt wurde, zurückgezahlt würde, wenn:

a. der Wirtschaftsteilnehmer durch die Rückzahlung des gesamten Betrages ungerechtfertigt bereichert wäre,

b. das nationale Recht bestimmt, dass zu viel gezahlte Steuer nicht in dem Ausmaß zurückgezahlt werden kann, dass die Rückzahlung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Wirtschaftsteilnehmers führen würde, aber

c. das nationale Recht für Ansprüche von „repayment traders“ keine Vorschrift enthält, die der unter b) genannten ähnlich ist? (Ein „repayment trader“ ist ein Steuerpflichtiger, der in einem bestimmten vorgeschriebenen Abrechnungszeitraum keine Mehrwertsteuer an die zuständigen nationalen Behörden entrichtet, sondern eine Zahlung von ihnen erhält, weil in diesem Zeitraum der Mehrwertsteuerbetrag, den er abziehen darf, den Mehrwertsteuerbetrag übersteigt, den er für die von ihm erbrachten Leistungen schuldet.)

4. Hat es einen Einfluss auf die Antwort auf Frage 3, ob es einen Nachweis gibt, dass der Unterschied in der Behandlung von Wirtschaftsteilnehmern, die Ansprüche auf Rückzahlung von zu viel gezahlter Mehrwertsteuer geltend machen, und Wirtschaftsteilnehmern, die Ansprüche auf zusätzliche Beträge (entstanden durch eine zu hohe Mehrwertsteuererklärung) durch Vorsteuerabzug geltend machen, einen finanziellen Verlust oder Nachteil bei Ersteren verursacht hat, oder nicht, und wenn ja, welchen?

5. Falls in der Situation, die in Frage 3 beschrieben wird, die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität anwendbar sind und andernfalls verletzt würden, wird aufgrund des Gemeinschaftsrechts von einem Gericht verlangt oder ihm erlaubt, den Unterschied in der Behandlung auszugleichen, indem der Klage eines Wirtschaftsteilnehmers auf Rückzahlung der zu viel gezahlten Steuer stattgegeben wird, so dass er ungerechtfertigt bereichert wird, oder wird verlangt oder erlaubt, dass das Gericht auf andere Weise Abhilfe schafft (und wenn ja, wie)?“

39) ABl C 261/10 (28. 10. 2006).