

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

265 – 308

Top Thema

Die Besteuerung des Trusts nach
dem SchenkMG

Steueralltag

Die Behandlung des Firmenwerts im EStG

Verkehrsteuern & Gebühren

Gebührenvermeidung – aber richtig!

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Kollision von Kollektivverträgen

Legislative WKO
Jugendbeschäftigung

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayer

Redaktion:

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



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

EC Tax Update – Juli 2008

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2008/75

Sparzinsenrichtlinie

Neue Entwicklungen

Die SparzinsenRL¹⁾ stand im Mai wieder vermehrt im Rampenlicht. In ihrem als Zwischenschritt zum ersten umfassenden Bericht über die Anwendung der Richtlinie anzusehenden „Arbeitspapier zur Zinsbesteuerung“ weist die Kommission insb auf Schwächen der Richtlinie im Hinblick auf die Konzepte des Nutzungsberechtigten, der Zahlstelle und des erfassten Einkommens hin.²⁾ Zudem hat der Rat Schlussfolgerungen im Hinblick auf ein Standardformat für den Informationsaustausch angenommen.³⁾

taxlex-EC 2008/76

Vertragsverletzungsverfahren

Dividendenbesteuerung

In einer Presseaussendung⁴⁾ hat die Kommission bekannt gegeben, dass sie gegenüber Spanien und Portugal in die 2. Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG eingetreten ist, weil Dividendenzahlungen an ausländische Pensionsfonds nach den Steuervorschriften dieser Länder stärker besteuert werden als Dividendenzahlungen an inländische Pensionsfonds. Sie hat auch förmliche Aufforderungsschreiben (1. Stufe) an Bulgarien wegen der dort geltenden Vorschriften, wonach Zahlungen von Dividenden aus dem Ausland an inländische Unternehmen höher besteuert werden können als inländische Zahlungen an inländische Unternehmen, sowie an Rumänien und Bulgarien gerichtet, weil nach den Steuervorschriften dieser Länder die Dividendenzahlungen an ausländische Unternehmen höher besteuert werden können als Dividendenzahlungen im Inland. Gleichzeitig hat die Kommission das Verfahren gegen Luxemburg eingestellt, da Luxemburg die diskriminierende Besteuerungspraxis beendet hat.⁵⁾

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2008/77

C-95/07 und C-96/07, Ecotrade

Frist zur Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Reverse-Charge

Die italienische Gesellschaft *Ecotrade* bezog von nicht in Italien ansässigen Reedereien Beförderungsdienstleistungen (Verschiffung von Hüttensand). Die ausländischen Reedereien stellten stets Rechnungen ohne Mehrwertsteuer aus, wobei einige der Rechnungen auch einen Hinweis enthielten, dass die Dienstleistungen steuerbefreit seien. *Ecotrade* war (fälschlicherwei-

se) der Ansicht, dass diese Dienstleistungen befreit wären und erklärte sie folglich nicht in ihrer italienischen Mehrwertsteuererklärung. Korrekterweise wäre es jedoch – mangels Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung – zum Übergang der Steuerschuld auf *Ecotrade* gekommen (Reverse-Charge), wobei *Ecotrade* gleichzeitig wieder der Vorsteuerabzug zugestanden wäre und sich somit im Endeffekt keine Änderung der umsatzsteuerlichen Gesamtsteuerschuld ergeben hätte. Nachdem die italienische Steuerverwaltung diesen Fehler entdeckt hatte, forderte sie – entsprechend den nationalen Bestimmungen in Italien – die nicht erklärte Umsatzsteuer für die vier vorangegangenen Jahre zurück. Gleichzeitig lehnte sie aufgrund einer im nationalen Recht für den Vorsteuerabzug vorgesehenen Ausschlussfrist von zwei Jahren den Vorsteuerabzug für die beiden davor liegenden Jahre ab.

In der vorliegenden Rs geht es nunmehr um die Frage, ob die sich aus dieser Diskrepanz zwischen den beiden Fristen ergebende Situation, die dazu führt, dass die Steuerverwaltung Mehrwertsteuer verlangt, die nicht geschuldet gewesen wäre, wenn die Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen wären, im Einklang mit dem Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft steht. Den Schlussanträgen von GA *Sharpston*⁶⁾ folgend, verneint dies der EuGH und kommt in seinem Urteil v 8. 5. 2008⁷⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Die Art 17, 18 Abs 2 und 3 und Art 21 Nr 1 Buchst b (der 6. MwSt-RL) stehen einer nationalen Regelung, die eine

Dr. Hannes Gurtner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. Ines Hofbauer, Steuerberaterin, ist Managerin bei Leitner + Leitner und 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) RL 2003/48/EG des Rates v 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl L 157/38 (26. 6. 2003).

2) Refining the present coverage of Council Directive 2003/48/EC on taxation of income from savings („Savings Taxation Directive“), SEC (2008) 559 = Council Document 8985/08 FISC 47.

3) Siehe die Pressemitteilung des Rates 9866/08 (Presse 140) (26. 5. 2008) sowie den Bericht „Taxation of savings (Directive 2003/48/CE) operational procedures, roles and responsibilities for implementing the revised version of the standard format for the exchange of information and „List of statistics – Disclosure of statistics“, Council Document 9467/08 FISC 55.

4) Besteuerung von Dividenden: Kommission unternimmt rechtliche Schritte gegen Bulgarien, Spanien, Portugal und Rumänien und stellt Verfahren gegen Luxemburg ein, IP/08/712 (6. 5. 2008).

5) Siehe vorgehend Direkte Steuern: Kommission fordert Belgien, Spanien, Italien, Luxemburg, Niederlande und Portugal auf, die diskriminierende Behandlung von Dividendenzahlungen ins Ausland einzustellen, IP/06/1060 (22. 7. 2006), sowie Direkte Steuern: Kommission verklagt Belgien, Spanien, Italien, die Niederlande und Portugal beim Gerichtshof wegen diskriminierender Behandlung von Dividendenzahlungen ins Ausland und fordert Lettland zur Einstellung einer solchen Behandlung auf, IP/07/66 (22. 1. 2007).

6) Schlussanträge GA *Sharpston* 13. 3. 2008, Rs C-95/07 und C-96/07, *Ecotrade*.

7) EuGH 8. 5. 2008, Rs C-95/07 und C-96/07, *Ecotrade*.

Ausschlussfrist für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende vorsieht, nicht entgegen, sofern die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität beachtet werden. Der Effektivitätsgrundsatz wird nicht schon dadurch missachtet, dass die Steuerverwaltung für die Erhebung der nicht entrichteten Mehrwertsteuer über eine längere Frist verfügt als der Steuerpflichtige für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts.

2. Allerdings stehen die Art 18 Abs 1 Buchst d und 22 (der 6. MwSt-RL) einer Praxis der Berichtigung von Steuererklärungen und der Erhebung der Mehrwertsteuer entgegen, nach der eine Nichterfüllung – wie in den Ausgangsverfahren – zum einen der Verpflichtungen, die sich aus den von der nationalen Regelung in Anwendung von Art 18 Abs 1 Buchst d vorgeschriebenen Förmlichkeiten ergeben, und zum anderen der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten nach Art 22 Abs 2 und 4 im Fall der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens mit der Verwehrung des Abzugsrechts geahndet wird.

Anmerkung: Zum Effektivitätsgrundsatz führt der EuGH in seinem Urteil aus, dass eine generelle Ausschlussfrist von zwei Jahren für den Vorsteuerabzug an sich die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.⁸⁾ Zur weiteren Frage, ob eine Nichterfüllung von Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten wie im gegenständlichen Fall damit geahndet werden kann, dass das Recht auf Vorsteuerabzug versagt wird, merkt der EuGH unter Verweis auf sein Urteil in der Rs *Colleé*⁹⁾ an, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es erfordere, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Dies selbst dann, wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Eine Berichtigungs- und Erhebungspraxis, nach der die Nichtbefolgung der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten durch den Steuerpflichtigen mit der Verwehrung des Abzugsrechts geahndet wird, geht klar über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels, die ordnungsgemäße Befolgung von Verpflichtungen zur Erklärung und Zahlung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, erforderlich ist. Dies insb deshalb, weil das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, zur Ahndung der Nichterfüllung dieser Verpflichtungen gegebenenfalls eine Geldbuße oder eine finanzielle Sanktion zu verhängen, die in einem angemessenen Verhältnis zur Schwere des Verstoßes steht.

[taxlex-EC 2008/78](#)

C-392/07, Kommission/Belgien

Verzögerungen in der Transformation der FusionsRL

In der Rs *Kommission/Belgien* geht es um die Frage, ob Belgien gegen seine Verpflichtung zur fristgerechten Umsetzung der Änderungen der FusionsRL per 1. 1. 2006 verstoßen hat. Die Kommission forderte Belgien im Februar 2007 auf, sich hierzu zu äußern. Belgien teilte hierauf mit, dass sich die erforderlichen Umsetzungsmaßnahmen im Vorbereitungsstadium befinden würden; eine nähere Begründung blieb Belgien jedoch schuldig, sodass die Kommission Klage erhob. Belgien machte in der Folge geltend, dass die erforderlichen Vorschriften aufgrund von Auseinan-

dersetzen mit den betroffenen Wirtschaftssektoren noch nicht umgesetzt werden konnten. Man werde jedoch alle erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um die Richtlinie ehest möglich umzusetzen.

Der EuGH stellte in seinem Urteil v 8. 5. 2008¹⁰⁾ fest, dass nach stRsp das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Situation zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme festgesetzt wurde, befand, und dass später eingetretene Veränderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden können.¹¹⁾ Außerdem entspricht es ebenfalls stRsp, dass sich ein Mitgliedstaat nicht auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung berufen kann, um die Nichteinhaltung der in einer Richtlinie festgelegten Verpflichtungen und Fristen zu rechtfertigen.¹²⁾ Die Klage der Kommission ist deshalb als berechtigt anzusehen.

[taxlex-EC 2008/79](#)

C-414/06, Lidl Belgium

Berücksichtigung „befreiter“ Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat mit Ausgleichsmöglichkeit im Betriebsstättenstaat

Die in Deutschland niedergelassene *Lidl Belgium GmbH & Co. KG* betrieb in Luxemburg eine Betriebsstätte, die im Streitjahr einen Verlust erwirtschaftete. Die deutsche Finanzbehörde verweigerte einen Ausgleich dieses Verlusts mit den in Deutschland erzielten positiven Einkünften. Anzumerken ist, dass der erlittene Verlust im Betriebsstättenstaat vortragsfähig war und mit späteren Betriebsstättengewinnen tatsächlich ausgeglichen wurde. Entgegen der Auffassung von GA *Sharpston*¹³⁾ verpflichtet der EuGH in seinem Urteil v 15. 5. 2008¹⁴⁾ den Ansässigkeitsstaat des Stammhauses jedoch nicht, den Betriebsstättenverlust – temporär mit anschließender Nachversteuerung – zum Abzug zuzulassen.

Art 43 EG steht dem nicht entgegen, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft von ihrer Steurbemessungsgrundlage nicht die Verluste einer Betriebsstätte abziehen kann, die ihr gehört und in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, sofern nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte dieser Betriebsstätte im letztgenannten Mitgliedstaat besteuert werden, in dem diese Verluste bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können.

Anmerkung: Der EuGH bestätigte im vorliegenden Urteil die Symmetriethese hinsichtlich der Verwertung laufender Betriebsstättenverluste. Diese besagt, dass Verluste im Rahmen einer durch Abkommen freigestellten Einkunftsart nicht gegen steuerbare

8) EuGH 8. 5. 2008, Rs C-95/07 und C-96/07, *Ecotrade*, Rz 48.

9) EuGH 27. 9. 2007, Rs C-146/05, *Colleé*.

10) EuGH 8. 5. 2008, Rs C-392/07, *Kommission/Belgien*.

11) Vgl zB EuGH 30. 1. 2002, Rs C-103/00, *Kommission/Griechenland*, Slg 2002, I-7487.

12) Vgl zB EuGH 10. 4. 2003, Rs C-114/02, *Kommission/Frankreich*, Slg 2003, I-3783.

13) Schlussanträge GA *Sharpston* 14. 2. 2008, Rs C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*.

14) EuGH 15. 5. 2008, Rs C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG*.

Einkünfte verrechnet, sondern nur im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.¹⁵⁾ In seiner Argumentation stützte sich der EuGH vornehmlich auf die Rsp in den Rs *Marks & Spencer*¹⁶⁾ sowie *Oy AA*.¹⁷⁾ Gemäß der Rs *Marks & Spencer* ist eine Muttergesellschaft nicht auf Basis des Gemeinschaftsrechts berechtigt, den auf Ebene einer Tochtergesellschaft entstandenen Verlust von ihrer Steuerbemessungsgrundlage zum Abzug zu bringen, ausgenommen die Verluste sind endgültig, dh sie können im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr berücksichtigt werden. In der Rs *Oy AA* urteilte der EuGH, dass ein Mitgliedstaat einer Tochtergesellschaft nicht zugestehen muss, dass diese ihre Gewinne mit steuerlicher Wirkung an ihre verlustträchtige Muttergesellschaft weiterleiten kann, um so eine schnellere Verlustverwertung auf Ebene der Muttergesellschaft zu erzielen. Analog zu diesen beiden Judikaten vertritt der EuGH in der vorliegenden Rs die Auffassung, dass die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten diesen vorbehalten ist.¹⁸⁾ Ebenso ist eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten zu verhindern. Soweit daher das nationale Recht des Betriebsstättenstaats einen Verlustvortrag vorsieht und die Betriebsstätte somit die erlittenen Verluste mit späteren Gewinnen ausgleichen kann – was zum Zeitpunkt der Urteilsverkündung tatsächlich bereits der Fall war, erfordert das Gemeinschaftsrecht keinen (temporären) Verlustausgleich mit den im selben Jahr erzielten Gewinnen des Stammhauses. Zu einem solchen Verlustausgleich kann es daher nur kommen, soweit sich die im Betriebsstättenstaat erlittenen Verluste nachfolgend als endgültig erweisen.¹⁹⁾

Anzumerken ist, dass der EuGH einen Verlustausgleich in späteren Jahren als verhältnismäßig angesehen hat²⁰⁾ und die Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts somit gerechtfertigt war. Es ist aber zu kritisieren, dass sich der EuGH nicht mit der Argumentation der GA auseinandergesetzt hat, wonach dem Unternehmen durch den verzögerten Verlustausgleich ein Liquiditätsnachteil entsteht, der durch ein System eines sofortigen Verlustausgleichs mit den Gewinnen des Stammhauses und einer nachfolgenden Nachversteuerung, wie es bereits von einigen Ländern – ua Österreich – praktiziert wird, vermieden werden kann. Dies stellt somit ein gelinderes Mittel gegenüber einem alleinigen Verlustvortrag im Betriebsstättenstaat ohne temporäre Verwertungsmöglichkeit im Staat des Stammhauses dar. Hierdurch würde dem Steuerpflichtigen auch nicht ermöglicht

- 15) In Österreich wurde bereits vor einiger Zeit auf Basis der VwGH-Judikatur (VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217) diese Symmetriethese aufgegeben. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste können hierdurch mit im Inland steuerbaren Einkünften verrechnet werden (vgl. § 2 Abs 8 EStG und § 9 Abs 6 KStG).
- 16) EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837.
- 17) EuGH 18. 7. 2007, Rs C-231/05, *Oy AA*, Slg 2007, I-6373.
- 18) Rechtfertigung auf Basis des Territorialitätsprinzips.
- 19) EuGH 28. 2. 2008, Rs C-293/06, *Deutsche Shell GmbH*; EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837, Rz 55 f.
- 20) Vgl Rz 44 ff des Urteils.

werden, zu optieren, in welchem Staat der Betriebsstättenverlust (endgültig) verwertet wird.²¹⁾ Der EuGH hat dies jedoch nicht aufgegriffen, obwohl er bereits in der Vergangenheit das Vorhandensein eines Liquiditätsnachteils als diskriminierend angesehen hat.^{22), 23)}

taxlex-EC 2008/80

C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*

Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Dividenden an einen niederländischen Investmentfonds

Der niederländische Investmentfonds *OESF* hielt nicht wesentliche Beteiligungen an europäischen börsennotierten Unternehmen. Steuern auf die von Anlageorganismen erhaltenen Dividenden sollen nicht von diesen selbst, sondern nach Ausschüttung ihrer Gewinne von allen Anteilsinhabern zu tragen sein, um hierdurch eine Gleichstellung mit der Besteuerung von aus einer unmittelbaren Anlage durch Privatpersonen erwirtschafteten Erträgen zu erzielen. Dies wird dadurch erreicht, dass Gewinne eines Investmentfonds einem Körperschaftsteuersatz von 0% unterworfen werden, sofern die gesamten Gewinne innerhalb von acht Monaten nach Ablauf des betroffenen Geschäftsjahrs an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden. Von niederländischen Unternehmen einbehaltene Quellensteuern werden dem Investmentfonds erstattet. Erhält ein Anlageorganismus hingegen Dividenden von Gesellschaften, die in anderen Ländern ansässig sind und in diesen Ländern besteuert wurden, gewähren die Niederlande eine Ermäßigung der im Ausland erhobenen Steuer in Höhe der niederländischen Steuer, die auf diese Dividenden entfallen würde. Diese Ermäßigung wird jedoch insoweit beschränkt, als die Anteilsinhaber bei unmittelbarer Anlage einen Anspruch auf Anrechnung der ausländischen Steuer auf die niederländische Steuer hätten. Des Weiteren wird die Ermäßigung in dem Maße beschränkt, in dem außerhalb der Niederlande ansässige Anteilsinhaber am Kapital des Anlageorganismus beteiligt sind.

Von den Schlussanträgen von GA Bot²⁴⁾ abweichend fällt der EuGH am 20. 5. 2008²⁵⁾ folgendes Urteil:

1. Die Art 56 EG und 58 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegen, die eine Ermäßigung, die einem im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen steuerlichen Anlageorganismus wegen in einem anderen Mitgliedstaat einbehaltener Quellensteuer auf die von diesem Organismus erhaltenen Dividenden zu gewähren ist, auf den Betrag beschränken, den eine im Hoheitsgebiet des zuerst genannten Mitgliedstaats wohnende natürliche Person aufgrund eines mit dem anderen Mit-

21) Vgl Rz 52 des Urteils.

22) EuGH 8. 3. 2001, Rs C-397/98, C-410/98, *Metallgesellschaft und Hoechst*, Slg 2001, I-1727; EuGH 29. 3. 2007, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647.

23) Kritisch auch *Englisch* und *de Weerth*, IStR 11/2008, 404 ff.

24) Schlussanträge GA Bot 3. 7. 2007, Rs C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*.

25) EuGH 20. 5. 2008, Rs C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*.

gliedstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens wegen derselben Abzüge hätte anrechnen lassen können.

2. Die Art 56 EG und 58 Abs 1 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, nach denen eine Ermäßigung, die einem im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ansässigen steuerlichen Anlageorganismus wegen in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland einbehaltener Quellensteuer auf die von diesem Organismus erhaltenen Dividenden zu gewähren ist, beschränkt wird, wenn und soweit es sich bei dessen Anteilsinhabern um in anderen Mitgliedstaaten oder in Drittländern ansässige natürliche oder juristische Personen handelt, da eine solche Beschränkung eine unterschiedslose Benachteiligung aller Anteilsinhaber dieses Organismus zur Folge hat.

Insoweit macht es keinen Unterschied, wenn die ausländischen Anteilsinhaber eines steuerlichen Anlageorganismus in einem Staat ansässig sind, mit dem der Mitgliedstaat der Niederlassung dieses Organismus ein Abkommen geschlossen hat, das die gegenseitige Anrechnung der Quellensteuer auf Dividenden vorsieht.

3. Eine Beschränkung fällt als Beschränkung von Kapitalbewegungen, die mit Direktinvestitionen verbunden sind, unter Art 57 Abs 1 EG, soweit sie sich auf Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zweck einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind, bezieht.

taxlex-EC 2008/81

C-162/07, *Ampliscientifica und Amplifin*

Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Gesellschaft *Ampliscientifica* wird zu mehr als 50% von der Gesellschaft *Amplaid* gehalten, die selbst wiederum zu 99% von der Gesellschaft *Amplifin* gehalten wird. Entsprechend den nationalen italienischen Bestimmungen, wonach iZm der Erhebung der Umsatzsteuer vereinfachend vorgesehen ist, dass eine Muttergesellschaft bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen im Namen ihrer Tochtergesellschaft(en) handeln kann, gab *Amplifin* im Jahre 1990 eine Erklärung ab, in der eine Steuerschuld der *Ampliscientifica* enthalten war. Die gleiche Vorgangsweise wurde auch in Bezug auf andere Tochtergesellschaften durchgeführt.

Da nach italienischem Recht die Beteiligung an einer Tochtergesellschaft zu mindestens 50% seit Beginn des vorangegangenen Kalenderjahres bestanden haben muss, um diese Vereinfachungsregelung anwenden zu können, im gegenständlichen Fall die Beteiligung jedoch erst seit Februar des vorangegangenen Jahres vorlag, wurde von der italienischen Finanzverwaltung die Ansicht vertreten, dass *Amplifin* die Erklärung nicht einreichen könne bzw. die Vereinfachungsregelung insoweit nicht anwendbar sei.

Im Folgenden wurden dem Gerichtshof verschiedene Fragen iZm der zur mehrwertsteuerlichen Organschaft einschlägigen Bestimmung des Art 4 Abs 4 UnterAbs 2 der 6. MwSt-RL gestellt. Unter anderem war im gegenständlichen Fall unklar, ob die italienische Regelung überhaupt als umsatzsteuerliche Organschaft iSd Art 4 Abs 4 UnterAbs 2 der 6. MwSt-RL zu qualifizieren ist. Der EuGH kommt in seinem Urteil v 22. 5. 2008²⁶⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Bei Art 4 Abs 4 Unterabs 2 (der 6. MwSt-RL) handelt es sich um eine Norm, deren Umsetzung durch einen Mitgliedstaat die vorherige Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer durch den Mitgliedstaat und den Erlass einer nationalen Regelung voraussetzt, die es im Inland ansässigen Personen, insbesondere Gesellschaften, die rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, gestattet, nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden, dem allein eine persönliche Identifikationsnummer für diese Steuer zugeteilt wird und der allein infolgedessen Mehrwertsteuererklärungen abgeben kann. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende diese Kriterien erfüllt, wobei eine nationale Regelung, die diese Kriterien erfüllen sollte, ohne vorherige Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer eine Umsetzung unter Verstoß gegen das in Art 4 Abs 4 Unterabs 2 der RL 77/388 aufgestellte Verfahrenserfordernis wäre.

2. Der Grundsatz der Steuerneutralität steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, die sich darauf beschränkte, Steuerpflichtige, die sich für ein System von vereinfachter Mehrwertsteuererklärung und -zahlung entscheiden möchten, danach unterschiedlich zu behandeln, ob das Mutterunternehmen oder die Muttergesellschaft mindestens seit Beginn des dem Jahr der Erklärung vorangegangenen Kalenderjahrs mehr als 50% der Aktien oder Anteile an den untergeordneten Personen hält oder diese Voraussetzungen im Gegenteil erst nach diesem Zeitpunkt erfüllt. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine solche Regelung darstellt. Darüber hinaus stehen weder das Rechtsmissbrauchsverbot noch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz einer solchen Regelung entgegen.

Anmerkung: Nach Ansicht des EuGH widerspricht eine wie im gegenständlichen Fall vorgesehene nationale Behaltefrist zur generellen Anerkennung der Organschaft weder dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer noch dem Missbrauchsverbot oder dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Weiters führt der EuGH aus, dass die Anwendung der mehrwertsteuerlichen Organschaft zwingend eine Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses durch den jeweiligen Mitgliedstaat erfordert. Im Übrigen überlässt der EuGH die Entscheidung über die Zulässigkeit der gegenständlichen Regelung dem nationalen Gericht.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2008/82

C-138/07, *Cobelfret*

Schachtelbefreiung und Mutter-Tochter-Richtlinie

In der vorliegenden Rs steht eine belgische Rechtsnorm auf dem Prüfstand, wonach von Tochtergesellschaften bezogene Dividenden der Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft hinzugerechnet und im Anschluss 95% dieses Dividendenbetrags von den steuerpflichtigen Gewinnen der Muttergesellschaft abgezogen werden.²⁷⁾ Der letztgenannte Ab-

26) EuGH 22. 5. 2008, Rs C-162/07, *Ampliscientifica und Amplifin*.

27) Vgl Art 4 Abs 2 RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 225 S 6 (20. 8. 1990).

zug ist aber auf Gewinne des betreffenden Besteuerungszeitraums beschränkt. In einem Jahr, in dem keine Gewinne erzielt werden, ist somit ein Abzug ausgeschlossen; ein Vortrag auf Folgejahre war ebenso nicht zulässig. Cobelfret erlitt Verluste; dies führte dazu, dass Steuerverluste, die übertragen hätten werden können, so verringert wurden, dass der steuerpflichtige Gewinn im Folgejahr künstlich um die Dividenden, die steuerbefreit hätten sein sollen, erhöht wurden. GA Sharpston pflichtete Cobelfret hinsichtlich der Gemeinschaftswidrigkeit einer solchen Bestimmung bei.²⁸⁾

Art 4 der RL 90/435/EWG des Rates steht nationalen Rechtsvorschriften entgegen, nach denen Dividenden, die eine Muttergesellschaft in einem Mitgliedstaat von ihrer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat bezogen hat, in einem ersten Schritt der Besteuerungsgrundlage des Mutterunternehmens hinzugerechnet werden und in einem späteren Schritt nur insoweit von dieser Besteuerungsgrundlage (iHv 95%) abgezogen werden, als das Mutterunternehmen steuerpflichtige Gewinne hat.

Anmerkung: Belgien hat das ihm durch Art 4 Abs 1 Mutter-Tochter-RL zustehende Wahlrecht insoweit ausgeübt, dass es sich für die Anwendung der Befreiungsmethode entschieden hat. Diese gewählte Methode zur Vermeidung der Mehrfachbesteuerung wurde von Belgien jedoch nach Auffassung der GA nicht ordnungsgemäß in das nationale Recht transformiert. Die GA gelangte ungeachtet dessen zu dieser Ansicht, dass Belgien einwendete, dass die Beschränkung des Abzugs mindestens zu dem gleichen Ergebnis wie die Anrechnungsmethode führe. Da sich Belgien jedoch nicht für die Anrechnungsmethode diesbezüglich entschieden hat, war ein Günstigkeitsvergleich für die GA nicht von Relevanz.²⁹⁾

taxlex-EC 2008/83

C-210/06, *Cartesio*

Sitztheorie vs Gründungstheorie – Abgehen von der Rsp in der Rs *Daily Mail*?

Die ungarische Kommanditgesellschaft *Cartesio* wollte ihren operativen Geschäftssitz von Ungarn nach Italien verlegen, jedoch weiterhin im ungarischen Handelsregister eingetragen sein, damit ihr Rechtsstatus auch künftig ungarischem Recht unterliegen kann. Das nationale Gericht weigerte sich jedoch, die neue Adresse in das örtliche Handelsregister einzutragen, da die Verlegung des Sitzes nach ungarischem Recht nicht möglich sei. Ein Unternehmen, das seinen operativen Geschäftssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen wolle, müsse zuerst in Ungarn abgewickelt und anschließend nach dem Recht des anderen Mitgliedstaats neu gegründet werden. Neben der Beantwortung verfahrensrechtlicher Vorlagefragen, die sich mit der Berechtigung zur Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens auseinandersetzen, lehnte GA Maduro die Versagung der Sitzverlegung durch das nationale Gericht ab:³⁰⁾

1. In einem Fall wie dem vorliegenden kann ein Rechtsmittelgericht dem Gerichtshof in einem Rechtsmittelverfahren gegen den Beschluss eines unteren Gerichts Vorabentscheidungsfragen vorlegen, auch wenn weder das Verfahren vor

dem unteren Gericht noch das Rechtsmittelverfahren streitigen Charakter hat.

2. Der Umstand, dass ein Rechtsmittel gegen eine Entscheidung eines nationalen Gerichts auf Rechtsfragen beschränkt ist und nicht automatisch aufschiebende Wirkung entfaltet, impliziert keine Vorlagepflicht dieses Gerichts nach Art 234 Abs 3 EG.

3. Art 234 EG verbietet die Anwendung nationaler Vorschriften, nach denen nationale Gerichte verpflichtet sein können, ein Vorabentscheidungsersuchen auszusetzen oder zurückzuziehen.

4. Art 43 EG und 48 EG stehen nationalen Vorschriften entgegen, die eine nach nationalem Recht gegründete Gesellschaft daran hindern, ihren operativen Geschäftssitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.

Anmerkung: Sollte der EuGH der Rechtsauffassung des GA in den vorliegenden Schlussanträgen folgen, könnte dies zu einem Überdenken der Rechtsfolgen, welche sich aus dem Urteil in der Rs *Daily Mail*³¹⁾ ergeben, führen. Nach diesem Urteil wurde es dem Wegzugsstaat anheimgestellt zu entscheiden, ob die Sitzverlegung einer Gesellschaft in das Ausland zu einem Untergang und einer vermögensrechtlichen Abwicklung derselben führt. Der GA stellte fest, dass sich die Rsp³²⁾ seit dem Urteil in der Rs *Daily Mail* weiterentwickelt hat und zT als widersprüchlich angesehen werden kann. Schließlich könne keine Differenzierung hinsichtlich der Gemeinschaftskonformität einer nationalen Bestimmung dahin gehend zulässig sein, ob die Sitzverlegung unter Beibehaltung der Rechtssubjektivität vom Wegzugs- oder vom Zuzugsstaat abgelehnt wird.³³⁾ Nach Auffassung des GA sollte es einem Mitgliedstaat zwar zustehen, bestimmte Voraussetzungen festzulegen, die erfüllt sein müssen, bevor eine Gesellschaft, die nach dem nationalen Gesellschaftsrecht dieses Mitgliedstaats gegründet wurde, ihren operativen Geschäftssitz ins Ausland verlegen kann, um insb künstliche Gestaltungen zu verhindern. Ein gänzlicher Ausschluss der Möglichkeit einer Sitzverlegung widerspreche jedoch der Niederlassungsfreiheit. Der GA scheint hier daher das Verbot pauschaler Missbrauchsbestimmungen analog heranzuziehen.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2008/84

C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*

Vorsteuerabzug – Vereinbarkeit von ungarischem Recht mit der 6. MwSt-RL

Die Rs *PARAT Automotive Cabrio* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des NÓGRÁD Megyei Bíróság

28) Schlussanträge GA Sharpston 8. 5. 2008, Rs C-138/07, *N.V. Cobelfret*.
29) Rz 24 ff der Schlussanträge.

30) Schlussanträge GA Maduro 22. 5. 2008, Rs C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt.*

31) EuGH 27. 9. 1988, Rs 81/87, *Daily Mail and General Trust PLC*, Slg 1988, 5483.

32) Vgl ua EuGH 9. 3. 1999, Rs C-212/97, *Centros*, Slg 1999, I-1459; EuGH 5. 11. 2002, Rs C-208/00, *Überseering*, Slg 2002, I-9919; EuGH 30. 9. 2003, Rs C-167/01, *Inspire Art*, Slg 2003, I-10155.

33) Rz 27 f der Schlussanträge.

(Ungarn).³⁴⁾ Dem EuGH werden folgende Fragen vorgelegt:

Entsprach § 38 Abs 1 Buchst a des Általános forgalmi adóról szóló 1992 évi LXXIV törvény (Gesetz Nr LXXIV v 1992 über die allgemeine Umsatzsteuer) zum Zeitpunkt des Beitritts der Republik Ungarn zur Europäischen Union am 1. 5. 2004 Art 17 (der 6. MwSt-RL)?

Falls Frage 1 zu verneinen ist, kann die Klägerin entgegen § 38 Abs 1 Buchst a Áfa tv (UStG) Art 17 (der 6. MwSt-RL) bei der Wahrnehmung des Abzugsrechts unmittelbar anwenden?

taxlex-EC 2008/85

C-105/08, Kommission/Portugal

Diskriminierende Besteuerung von Zinszahlungen an gebietsfremde Darlehensgeber

Entsprechend ihrer Ankündigung³⁵⁾ macht die Kommission in ihrer Klage gegen Portugal einen Verstoß gegen die Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nach dem EG-Vertrag und dem EWR-Abkommen

men geltend, weil Portugal Zahlungen von Zinsen ins Ausland höher besteuert als die Zahlung von Zinsen an Institute mit Sitz im portugiesischen Hoheitsgebiet und dadurch Beschränkungen der Erbringung von Hypothekar- und sonstigen Darlehensdienstleistungen verfügt hat.³⁶⁾

taxlex-EC 2008/86

C-119/08, Mechel Nemunas

Charakter einer Steuer als Mehrwertsteuer

Die Rs *Mechel Nemunas* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des Lietuvos vyriausiasis administracinių teismas (Litauen).³⁷⁾ Dem EuGH wird folgende Frage vorgelegt:

Sind die Erste RL 67/227/EWG des Rates und/oder Art 33 der Sechsten RL 77/388/EWG des Rates dahin auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat danach verboten war, Abzüge vom Einkommen gem dem Gesetz der Republik Litauen zur Finanzierung des Programms für den Unterhalt und den Ausbau des Straßennetzes in Form der Steuer, wie sie oben in diesem Beschluss beschrieben worden ist, beizubehalten und zu erheben?

34) ABl C 116/10 (9. 5. 2008).

35) Direkte Steuern: Kommission erhebt Klage gegen Portugal wegen diskriminierender Besteuerung ausländischer Banken, IP/06/971 (11. 7. 2006).

36) ABl C 116/15 (9. 5. 2008).

37) ABl C 128/25 (24. 5. 2008).