

Direkte Steuern

Inhaltsübersicht

I.	Neue Rechtsvorschriften	307
A.	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).....	307
B.	Sonstige Neuerungen	309
II.	Aktuelle Judikatur des Europäischen Gerichtshofs	309
A.	Abgrenzung zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit	309
B.	Die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern	311
1.	Allgemeines	311
2.	Quellensteuer außerhalb des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie.....	312
3.	Quellensteuer und Drittstaaten	314
4.	Quellensteuer, Missbrauch und Amtshilfe.....	315
C.	Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht	318
D.	Abzugsfähigkeit von grenzüberschreitenden Spenden	320
E.	Abzugsfähigkeit von Pflichtversicherungsbeiträgen	322
F.	Mutter-Tochter-Richtlinie	325
1.	Persönlicher Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie ...	325
2.	Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat	327
III.	Aktuelle Judikatur österreichischer Gerichte	329
A.	Dänische Familienstiftung	329
B.	Anwendungsvoraussetzungen der Dienstleistungsfreiheit	330
C.	Abzug von Auslandsverlusten	332
D.	Bewertung ausländischen Grundvermögens im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit.....	333
IV.	Ausblick.....	334

I. Neue Rechtsvorschriften

A. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)

Das Jahr 2009 brachte der EU einen neuen Vertrag, der den EG-Vertrag ablöste: den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Dieser war zunächst als Europäische Verfassung konzipiert, wurde dann jedoch aufgrund

des Widerstands der Mitgliedstaaten in einer „abgeschwächten“ Form beschlossen.¹

Auf den ersten Blick erscheint ein neuer Vertrag als große Veränderung. Auf den Bereich der direkten Steuern wirkt sich der AEUV aber nur geringfügig aus. Im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit gibt es Neuerungen im ehemaligen Art 57 und Art 58 EG, die jetzt jeweils einen zusätzlichen Absatz enthalten: Art 64 Abs 3 AEUV, der allerdings nur eine Abspaltung vom vorigen Abs 2 darstellt, und Art 65 Abs 4 AEUV, der wie folgt lautet: *„Sind keine Maßnahmen nach Artikel 64 Absatz 3 erlassen worden, so kann die Kommission oder, wenn diese binnen drei Monaten nach der Vorlage eines entsprechenden Antrags des betreffenden Mitgliedstaats keinen Beschluss erlassen hat, der Rat einen Beschluss erlassen, mit dem festgelegt wird, dass die von einem Mitgliedstaat in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer getroffenen restriktiven steuerlichen Maßnahmen insofern als mit den Verträgen vereinbar anzusehen sind, als sie durch eines der Ziele der Union gerechtfertigt und mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Binnenmarkts vereinbar sind. Der Rat beschließt einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats.“* Die Kommission hat also ab jetzt die Kompetenz, den Mitgliedstaaten in gerechtfertigten Fällen mittels Beschluss beschränkende steuerliche Maßnahmen in Bezug auf Drittstaaten zu genehmigen.

Eine weitere Änderung durch den AEUV ist die ersatzlose Streichung von Art 293 EG. Auf den ersten Blick erscheint das Wegfallen dieser Bestimmung von großer Bedeutung, da der EuGH in seiner Rechtsprechung regelmäßig auf diesen Artikel verweist, um die Bedeutung von bilateralen Verträgen zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung hervorzuheben. Art 293 EG normierte ein Gebot für die Mitgliedstaaten, miteinander Verhandlungen aufzunehmen, um die Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu vermeiden. Die Bestimmung wurde aber mit den Worten „soweit erforderlich“ eingeleitet und gebot nur die Einleitung von Verhandlungen. Der zwingende Abschluss von DBA war nicht vorgesehen. Außerdem handelte es sich bei Art 293 EG nur um eine indirekte Bestimmung, deren Adressat die Mitgliedstaaten waren; Einzelpersonen konnten sich nicht darauf berufen, es leiteten sich daraus keine direkten Rechte für sie ab. Der Einfluss von Art 293 EG war somit beschränkt. Dessen ersatzlose Streichung sollte demnach keine Auswirkung auf die Beurteilung der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt haben.² Art 293 EG ist nicht nur im Zusammenhang mit dem Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen von Bedeutung, sondern stellt auch die rechtliche Grundlage für das Schiedsübereinkommen dar.³ Da dieses Übereinkommen jedoch ein völkerrechtlicher Vertrag ist, an den die Vertragspartner gebunden sind, dürfte das Wegfallen von Art 293 EG auch in diesem Zusammenhang keine Auswirkung haben.⁴

1 Vgl *Terra/Wattel*, European Tax Law⁵ (2008) 26f.

2 Vgl zu diesem Thema ausführlich Kapitel II.C.

3 Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl 1990 L 225.

4 Vgl dazu ausführlich *Berglund et al*, Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget, Skattenytt 2010, in Druck.

B. Sonstige Neuerungen

Neben dieser bedeutenden Änderung des Primärrechts gab es im Jahr 2009 keine weiteren wichtigen Neuerungen. In Bezug auf das Sekundärrecht sei zu erwähnen, dass die Fusionsrichtlinie⁵ in einer konsolidierten Version veröffentlicht wurde, was jedoch keine materiellen Änderungen mit sich brachte.

II. Aktuelle Judikatur des Europäischen Gerichtshofs

A. Abgrenzung zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit

Wenn der EuGH die Europarechtskonformität einer nationalen Bestimmung prüft, stellt er in einem ersten Schritt immer fest, welche Grundfreiheit zur Anwendung kommt. Dies ist von besonderer Bedeutung, falls eine der in Frage kommenden Grundfreiheiten die Kapitalverkehrsfreiheit ist, da diese auch in Drittstaatsituationen anwendbar ist. Ein besonderes Abgrenzungsproblem ergibt sich regelmäßig zwischen Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit, zu dem bereits eine Reihe von EuGH-Urteilen ergangen ist.⁶ Nach ständiger Rechtsprechung ist die Niederlassungsfreiheit anwendbar, wenn die Bestimmung auf konzerninterne Beziehungen oder Situationen abzielt, in denen der Anteilshaber Einfluss auf die Gesellschaft nehmen kann; stellt die Regelung allerdings nicht auf eine bestimmte Beteiligungshöhe ab, ist auch die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar. In der Vergangenheit scheint der Gerichtshof dazu übergegangen zu sein, bei der Einordnung einer nationalen Norm in den Schutzbereich der einen oder der anderen Grundfreiheit auf den relevanten Sachverhalt abzustellen, von *Zorn* als „Theorie der Maßgeblichkeit des Sachverhalts“ bezeichnet.⁷ Das vor Kurzem ergangene Urteil zur Rs *Glaxo Wellcome*⁸ weist jedoch genau in die entgegen gesetzte Richtung; der EuGH stellt unabhängig vom Sachverhalt auf den Inhalt der nationalen Regelung ab („Theorie der Maßgeblichkeit der nationalen Norm“⁹) und stiftet dadurch einige Verwirrung.¹⁰

5 Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABI 1990 L 225.

6 EuGH, Rs C-452/04, *Fidium Finanz*, Slg 2006, I-9521; Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg 2007, I-2107; Rs C-492/04, *Lasertec*, Slg 2007, I-3775; Rs C-157/05, *Holböck*, Slg 2007, I-4051; Rs C-284/06, *Burda*, Slg 2008, I-4571; vgl dazu ausführlich *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rs *Holböck*, SWI 2007, 346; *Zorn*, EG-Grundfreiheiten und dritte Länder, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr*, Steuern und Gemeinschaftsrecht (FS Nolz), 211, 213ff.

7 Vgl *Zorn* (FN 6) 215ff.

8 EuGH, Rs C-182/08, Urteil v 17.9.2009, *Glaxo Wellcome*, noch nicht in Slg veröff.

9 In der Literatur herrscht Uneinigkeit darüber, wie die Urteile des EuGH zu interpretieren sind und welcher der beiden Theorien zu folgen ist. Eine ausführliche Gegenüberstellung findet sich bei *Zorn* (FN 6) 215ff.

10 Siehe auch *Lang*, Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten - Maßgeblichkeit des Sachverhaltes oder der nationalen Rechtsvorschrift?, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht, in Druck; *Zorn*, Nochmals: Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaats-

In der Rs *Glaxo Wellcome* ging es um einen komplexen Umgründungsvorgang, im Zuge dessen unter anderem 100 % der Anteile an einer deutschen Gesellschaft durch zwei britische Gesellschaften veräußert wurden, die zu einem Sperrbetrag iSd § 50c dEStG führten.¹¹ Der Sperrbetrag wäre nicht angefallen, wenn der Veräußerer der Anteile eine deutsche Gesellschaft gewesen wäre, weshalb der deutsche Bundesfinanzhof dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorlegte, ob eine solche Bestimmung in Einklang mit Art 43 (Niederlassungsfreiheit) oder Art 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) stehe. Der Gerichtshof kommt zu dem Schluss, dass die deutsche Regelung eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, die allerdings dadurch gerechtfertigt ist, dass eine solche Regelung die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten wahren und rein künstliche, nur auf Steuervorteile ausgerichtete Gestaltungen verhindern soll. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, die Verhältnismäßigkeit der Regelung zu prüfen.

Interessant ist in *Glaxo Wellcome* vor allem die Frage nach der anwendbaren Grundfreiheit. Der EuGH stellt dazu fest, dass nach ständiger Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen ist. Die nationale Norm ist außerdem ausschließlich nach einer Grundfreiheit zu prüfen, wenn „eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann“.¹² Nachdem der Gerichtshof die Anwendbarkeit beider Grundfreiheiten geprüft hat, kommt er zu dem Ergebnis, dass beide betroffen sind. Der EuGH stellt nun zur Abgrenzung zwischen den beiden Freiheiten nicht auf den zugrunde liegenden Sachverhalt, sondern auf den Gegenstand der betroffenen Norm ab und hält fest, dass die Regelung „nicht vom Umfang der vom gebietsfremden Anteilseigner erworbenen Beteiligungen ab(hängt) und sich nicht auf Situationen (beschränkt), in denen der Anteilseigner einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft ausüben und deren Tätig-

dividenden, IStR 2010, 190, 194; *Cordewener*, Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How far has the Door been Closed?, EC Tax Review 2009, 260, 262.

11 Der Sperrbetrag stammt noch aus der Zeit, in der Deutschland zur Beseitigung juristischer Doppelbesteuerung das Vollanrechnungssystem verwendete, dh der Steuerpflichtige konnte sich die von der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete Steuer voll anrechnen lassen. Bei Ausschüttung der Tochtergesellschaft konnte die Muttergesellschaft zudem eine entsprechende Teilwertabschreibung vornehmen. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten war dieses System nicht anwendbar. Eine Teilwertabschreibung war außerdem nur begrenzt möglich, wenn die (deutsche) Muttergesellschaft die Anteile an der (deutschen) Tochtergesellschaft von einer ausländischen Gesellschaft erworben hat; gem § 50c dEStG konnte der sogenannte Sperrbetrag, dh die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Nennbetrag der Anteile, nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden. Für eine genaue Darstellung der deutschen Rechtsgrundlage vgl *Hey*, Germany II: The Glaxo Wellcome, STEKO, Ernst & Young and Krankenhaus Ruhesitz Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 169, 171ff.

12 *Glaxo Wellcome* (FN 8) Rn 37; mit Verweis auf *Fidium Finanz* (FN 6) Rn 34. Bevor der EuGH dazu übergang, eine ausschließliche Anwendbarkeit der Grundfreiheiten anzunehmen, galt die Theorie der parallelen Anwendbarkeit, der zufolge mehrere Grundfreiheiten parallel zur Wirkung gelangen konnten – über eine lange Zeit hinweg ließ sich der Gerichtshof nicht auf eine Vorrangfrage ein (vgl *Hohenwarter/Plansky*, SWI 2007, 349f).

keiten bestimmen kann“, was auf die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit hinweisen würde.¹³ Hingegen sei das Ziel der im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmung, „*gebietsfremde Anteilseigner daran zu hindern, einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen, der unmittelbar durch Anteilsveräußerungen entsteht, die möglicherweise allein zum Zweck der Erlangung dieses Vorteils erfolgen*“.¹⁴ Der Aspekt der Regelung, der die Kapitalverkehrsfreiheit betrifft, hat somit Vorrang vor dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit, deren Beschränkung nur eine unvermeidliche Folge einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist.¹⁵ Obwohl sich der Sachverhalt eindeutig auf einen Anteilserwerb von 100 % innerhalb einer Unternehmensgruppe bezog, entschied der EuGH sich für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit, da die Gesetzesbestimmung nicht auf die Niederlassungsfreiheit abzielte. Maßgeblich war somit die nationale Norm. Noch in seiner jüngsten Rechtsprechung,¹⁶ war für den EuGH jedoch der konkrete Sachverhalt im Ausgangsverfahren maßgeblich. Es erscheint daher uE unwahrscheinlich, dass die Entscheidung in der Rs *Glaxo Wellcome* den Beginn einer neuen Rechtsprechungslinie des Gerichtshofs darstellt.¹⁷

B. Die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern

1. Allgemeines

Das Jahr 2009 hat mehrere Entscheidungen zur Frage der Zulässigkeit von Quellensteuern im Lichte der Grundfreiheiten geliefert. Eine Reihe von einschlägigen Vertragsverletzungsverfahren ist weiterhin anhängig.¹⁸ Bereits in den letzten Jahren sind zum Thema Quellensteuern mehrere Urteile ergangen.¹⁹ Die Rs *Aberdeen*,²⁰ *Kommission/Niederlande*²¹ und *Kommission/Italien*²² konnten die

13 *Glaxo Wellcome* (FN 8) Rn 49.

14 *Glaxo Wellcome* (FN 8) Rn 50.

15 *Glaxo Wellcome* (FN 8) Rn 51.

16 Vgl etwa *Burda* (FN 6) Rn 72f; Rs C-303/07, Urteil v 18.6.2009, *Aberdeen*, noch nicht in Slg veröff; verbundene Rs C-439/07 und C-499/07, Beschluss v 4.6.2009, *KBC/Beleggen*, noch nicht in Slg veröff (zu einem Drittstaatssachverhalt). *Kofler* (Kapitalverkehrsfreiheit, Kontrollbeteiligungen und Drittstaaten, taxlex 2008, 326, 330) zB sah mit dem Urteil in der Rs *Burda* die Theorie der Maßgeblichkeit des konkreten Sachverhalts „vorerst“ bestätigt.

17 So auch *Zorn*, IStR 2010, 195; teilweise aA *Wunderlich*, *Glaxo Wellcome. Acquisition of the shares in a capital company. Determining the acquirer's tax base.* ECJ, Highlights & Insights 11/2009, 10, 22.

18 EuGH, Rs C-105/08, *Kommission/Portugal*; Rs C-487/08, *Kommission/Spanien*; Rs C-284/09, *Kommission/Deutschland*.

19 EuGH, Rs C-290/04, *Scorpio*, Slg 2006, I-09461; Rs C-433/04, *Kommission/Belgien*, Slg 2006, I-10653; Rs C-170/05, *Denkavit*, Slg 2006, I-11949; Rs C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-09569; Rs C-282/07, *Truck Center*, Slg 2008, I-10767; für eine umfassende Darstellung vgl *Simader*, Die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 13.

20 *Aberdeen* (FN 16).

21 EuGH, Rs C-521/07, Urteil v 11.6.2009, *Kommission/Niederlande*, noch nicht in Slg veröff.

22 EuGH, Rs C-540/07, Urteil v 19.11.2009, *Kommission/Italien*, noch nicht in Slg veröff.

bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Zulässigkeit von Quellensteuern weiter konkretisieren. Der EuGH erteilt in seinen jüngsten Urteilen den Quellensteuern auf Dividenden weitestgehend eine Absage. Die Urteile lassen aber durchaus auch „Schlupflöcher“ offen, die den Mitgliedstaaten eine Beibehaltung der Quellensteuern uU ermöglichen könnten.²³ Dies scheint insbesondere gegenüber Drittstaaten wahrscheinlich, weil sich hier durch die eingeschränkten Amtshilfemöglichkeiten eine Mehrzahl an möglichen Rechtfertigungsgründen ergeben.²⁴

2. Quellensteuer außerhalb des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie

Die in der Rs *Aberdeen*²⁵ infrage stehende Bestimmung des finnischen Einkommensteuergesetzes sah einen Quellensteuereinbehalt für an gebietsfremde Gesellschaften gezahlte Dividenden vor, die nicht vom Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie²⁶ erfasst waren. Im Ausgangsfall handelte es sich um eine nach luxemburgischem Recht gegründete Muttergesellschaft, die nicht im Anhang der Mutter-Tochter-Richtlinie angeführt war.²⁷ An gebietsansässige Gesellschaften gezahlte Dividenden waren von der Einkommensteuer befreit.²⁸ Die luxemburgische Muttergesellschaft war zu 100 % an der finnischen Gesellschaft beteiligt. Der Sachverhalt unterlag daher den Bestimmungen der Niederlassungsfreiheit.²⁹

Die Vergleichspaarbildung³⁰ bezog sich auf einen grenzüberschreitenden

23 Vgl insbesondere *Amurta* (FN 19), wo der EuGH eine Heilung der Diskriminierung durch „Vollanrechnung“ im Ansässigkeitsstaat uU für möglich erachtet; vgl auch *Aberdeen* (FN 16), wo der EuGH die Möglichkeit der Vollanrechnung nicht erwähnt, diese aber zumindest auch nicht ausschließt.

24 Siehe insbesondere *Kommission/Italien* (FN 22); aber auch dem Grunde nach *Kommission/Niederlande* (FN 21).

25 *Aberdeen* (FN 16).

26 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl 1990 L 225.

27 Die Muttergesellschaft war eine luxemburgische SICAV (Société d'investissement à capital variable), die von der luxemburgischen Einkommensteuer befreit war.

28 *Aberdeen* (FN 16) Rn 39.

29 Der EuGH hatte eine Abgrenzung zwischen der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit vorzunehmen. Zur Feststellung der maßgeblichen Vertragsvorschrift stellte er nur auf den Sachverhalt ab; *Aberdeen* (FN 16) Rn 32ff.

30 Luxemburgische SICAV werden für Zwecke der finnischen Einkommensteuer als Körperschaften behandelt und gelten als ansässige Personen iSd DBA Luxemburg-Finnland (vgl *Helminen*, The Future of Source State Dividend Withholding Taxes in Finland and the European Union, *European Taxation* 2008, 354, 357). Die finnische Regierung brachte allerdings als Argumente für die mangelnde Vergleichbarkeit eines luxemburgischen SICAV mit einer finnischen Gesellschaft vor, dass das finnische Gesellschaftsrecht eine solche Rechtsform nicht kenne und der SICAV im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit sei. Der EuGH verwarf das erste Argument mit Hinweis auf die Nicht-Harmonisierung des Gesellschaftsrechts auf Gemeinschaftsebene. Das zweite Argument wurde ebenfalls abgelehnt, weil die Dividendeneinkünfte finnischer Gesellschaften ebenfalls steuerbefreit waren (vgl *Aberdeen* (FN 16) Rn 45ff). Der Generalanwalt sah in der Steuerbefreiung des SICAV sogar ein Argument für die Grundrechtsverletzung („Die Art. 43 EG und 48 EG stehen Rechtsvorschriften eines

Sachverhalt, bei dem Dividenden mit einer Quellensteuer belastet wurden, und einen internen Sachverhalt, bei dem keine Quellensteuer einbehalten wurde und die Dividenden bei der Muttergesellschaft darüber hinaus steuerfrei gestellt waren. Die Ungleichbehandlung wurde somit streng genommen nicht durch die Erhebung in Form der Quellensteuer ausgelöst, sondern durch die Besteuerung an sich. Der EuGH räumte zwar ein, dass gebietsansässige und gebietsfremde Muttergesellschaften nicht unbedingt in einer vergleichbaren Situation wären, was die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung betrifft. Er erkannte aber eine rechtliche Vergleichbarkeit: „Doch wenn ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, einseitig oder im Wege des Abkommens der Einkommensteuer unterwirft, nähert sich die Situation der gebietsfremden Anteilseigner derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner an.“³¹

In weiterer Folge ließ der EuGH keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung gelten. Den Rechtfertigungsgrund der notwendigen Vermeidung von Steuerumgehungen lehnte er mit Verweis auf seine ständige Rechtsprechung zu rein künstlichen Konstruktionen³² ab.³³ Im Einklang mit ständiger EuGH-Rechtsprechung stand auch die Ablehnung der Rechtfertigung durch die steuerliche Kohärenz.³⁴ Die Aufteilung der Steuerhoheit – mit Verweis auf das im DBA eingeräumte Besteuerungsrecht des Quellenstaats – konnte ebenfalls keine Rechtfertigung liefern. Die Mitgliedstaaten hätten zwar die Befugnis, die Besteuerungskompetenz untereinander zu verteilen; die entsprechende Besteuerung dürfe aber die Grundfreiheiten nicht verletzen.³⁵ Außerdem könne ein Mitgliedstaat keine Einwände aus einem DBA herleiten, um seinen Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag zu entgehen.³⁶ Der EuGH hielt fest, dass wenn ein Mitgliedstaat auf die Besteuerung von Gebietsansässigen verzichtet, er die Besteuerung von Gebietsfremden nicht durch die Aufteilung der Steuerhoheit rechtfertigen kann.³⁷ Im Ergebnis war somit eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit festzustellen. Die Mechanismen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung seien auf gebietsfremde Anteilseigner auszudehnen.

Mitgliedstaats entgegen, nach denen Dividenden, die von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschüttet werden [...] keine steuerpflichtigen Einkünfte sind, während Dividenden [...] an eine gebietsfremde Muttergesellschaft [...] selbst dann steuerpflichtige Einkünfte darstellen und der Quellensteuer unterliegen, wenn die gebietsfremde Muttergesellschaft in dem Staat, in dem sie ansässig ist, von der Einkommensteuer befreit ist.“), womit er sich uE auf die damit unmögliche Neutralisierung durch Anrechnung im Ansässigkeitsstaat bezieht (vgl. EuGH, Rs C-303/07, Schlussanträge GA Mazák v 18.12.2008, Aberdeen, Rn 44).

31 Aberdeen (FN 16) Rn 42ff.

32 Vgl. v.a. EuGH, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-07995.

33 Aberdeen (FN 16) Rn 63ff.

34 Aberdeen (FN 16) Rn 71ff; vgl. auch bereits *Helminen*, *European Taxation* 2008, 358.

35 Aberdeen (FN 16) Rn 28.

36 Aberdeen (FN 16) Rn 69.

37 Aberdeen (FN 16) Rn 67.

3. Quellensteuer und Drittstaaten

Im Vertragsverletzungsverfahren gegen die Niederlande³⁸ brachte die Kommission vor, dass die Niederlande dadurch gegen das EWR-Abkommen verstoßen hätten, dass Dividendenzahlungen nach Island oder Norwegen nicht unter denselben Voraussetzungen von der Quellensteuer befreit werden, wie intern oder innergemeinschaftlich fließende Dividenden. Ausschüttungen an niederländische Muttergesellschaften und an in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Körperschaften waren ab einer Beteiligung von 5 % von der Besteuerung befreit. Demgegenüber stand eine in den jeweiligen DBA verankerte Quellensteuerbefreiung für nach Island oder Norwegen gezahlte Dividenden ab einer Beteiligung von 10 % bzw 25 %.

Die niederländische Regierung brachte als Rechtfertigung für die ungünstigere Behandlung von in Drittstaaten fließende Dividenden vor, dass die Amtshilferichtlinie³⁹ nicht anwendbar sei und die Erfüllung der Amtshilfeverpflichtung in bilateralen Abkommen nicht eingefordert werden könne.⁴⁰ Ein Informationsaustausch sei deshalb notwendig, weil die Steuerbefreiung für niederländische und in EU-Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften an eine Reihe von Voraussetzungen geknüpft sei, die vom Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft bestätigt werden müssen. Die Kommission wiederum entgegnete, „[a]uch wenn die Einhaltung völkerrechtlicher Verpflichtungen schwerer durchzusetzen sei als im Rahmen der Gemeinschaft die Einhaltung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen, bedeute dies nicht, dass diese Abkommen für die Beantwortung der Frage unerheblich seien, ob die Ungleichbehandlung isländischer und norwegischer Gesellschaften im Hinblick auf das verfolgte Ziel, die Erhebung der Dividendensteuer, verhältnismäßig sei.“⁴¹ Es gebe auch keinen Grund, an der Erfüllung der Vertragsverpflichtungen durch Island oder Norwegen zu zweifeln.⁴²

Anders als die Kommission bestätigte der EuGH die unterschiedliche Wertigkeit von gemeinschaftsrechtlichen und abkommensrechtlichen Verpflichtungen: „Insoweit ist [...] darauf hinzuweisen, dass es eine solche unterschiedliche Regelung der Verpflichtungen der in Frage stehenden Staaten auf steuerrechtlichem Gebiet im Verhältnis zu denen der Mitgliedstaaten der Gemeinschaft [...] rechtfertigen könnte, dass das Königreich der Niederlande die Befreiung vom Abzug der Dividendensteuer an der Quelle für isländische und norwegische Gesellschaften von dem Nachweis abhängig macht, dass diese die im niederländischen Recht festgelegten Voraussetzungen tatsächlich erfüllen [...]“⁴³

38 *Kommission/Niederlande* (FN 21), Klage eingereicht am 23.11.2007.

39 Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABI 1977 L 336.

40 *Kommission/Niederlande* (FN 21) Rn 28; zum Verhältnis zwischen Quellensteuern und Amtshilfe in Drittstaatssachverhalten vgl ausführlich *Simader*, Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection, *Bulletin for International Taxation* 2010, 115, 118f.

41 *Kommission/Niederlande* (FN 21) Rn 30.

42 *Kommission/Niederlande* (FN 21) Rn 31.

43 *Kommission/Niederlande* (FN 21) Rn 47; vgl *Lang*, Seminar G: Verbietet das Gemeinschaftsrecht die Erhebung von Quellensteuern?, *ISTR* 2009, 539, 542; *Hohenwarter/Koppensteiner*, Die Erhebung von Quellensteuern im Verhältnis zu Drittstaaten

Im Ergebnis aber wurde die Rechtfertigung vom EuGH nicht akzeptiert, weil kein Zusammenhang zwischen der Beteiligungshöhe und der Notwendigkeit eines Informationsaustauschs besteht: „*Folglich kann sich das Königreich der Niederlande nicht mit Erfolg darauf berufen, dass sich Gesellschaften mit Sitz in den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft einerseits und isländische und norwegische Gesellschaften andererseits in unterschiedlichen Situationen befinden, um es zu rechtfertigen, dass von Letzteren als Voraussetzung für die Befreiung der an sie von niederländischen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden vom Quellensteuerabzug eine höhere Kapitalbeteiligung an diesen niederländischen Gesellschaften verlangt wird als von Gesellschaften mit Sitz in den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft.*“⁴⁴ Dieses Ergebnis wird auch durch die Bestimmungen in den einschlägigen DBA untermauert, die die Quellensteuerfreiheit lediglich an die Erreichung der Beteiligungshöhe knüpfen und keine weiteren Voraussetzungen verlangen.⁴⁵

4. Quellensteuer, Missbrauch und Amtshilfe

Auch gegen Italien hat die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet, in dem sie einen Verstoß gegen Art 56 EG, sowie Art 31 und Art 40 EWR-Abkommen konstatierte.⁴⁶ Die italienische Republik vermied die wirtschaftliche Doppelbesteuerung auf Gewinnausschüttungen in internen Sachverhalten durch eine Steuerbefreiung in Höhe von 95 % der bezogenen Dividenden auf Ebene der Muttergesellschaft. Für abfließende Dividenden galt diese Steuerbefreiung nicht; sie wurden mit einer Quellensteuer belastet. Ausländische Muttergesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie waren hingegen von der Quellensteuer befreit. Die Kommission war daher der Auffassung, dass eine Schlechterbehandlung von Portfoliodividenden, die nicht von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst sind, erfolgte und sah die Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrags verletzt.⁴⁷ Für Gesellschaften aus dem EWR, auf die die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht anwendbar ist, unterstellte die Kommission eine Verletzung der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit.⁴⁸

Die italienische Regierung vertrat die Ansicht, dass die Ungleichbehandlung durch Anrechnung der Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat gemäß den italienischen DBA neutralisiert würde.⁴⁹ Der EuGH entgegnete diesem Vorbringen allerdings, dass eine Neutralisierung nur erfolgen könne, „*wenn die nach den nationalen Rechtsvorschriften erhobene Quellensteuer auf die in dem anderen Mitgliedstaat geschuldete Steuer in dem Umfang angerechnet werden kann, in*

aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 67, 100.

44 *Kommission/Niederlande* (FN 21) Rn 50.

45 *Kommission/Niederlande* (FN 21) Rn 51.

46 *Kommission/Italien* (FN 22), Klage eingereicht am 30.11.2007; für eine umfassende Analyse des Urteils vgl. *Simader*, Quellensteuer, Missbrauch und Amtshilfe in EG und EWR, *ecolex* 2010, 88.

47 EuGH, Rs C-540/07, Schlussanträge GA Kokott v 16.7.2009, *Kommission/Italien*, Rn 22.

48 Schlussanträge *Kommission/Italien* (FN 47) Rn 23.

49 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 22; mit Slowenien hat Italien aber kein DBA abgeschlossen, weshalb das Argument für Dividenden, die nach Slowenien abfließen, auf keinen Fall durchgreifen kann; *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 41.

dem aufgrund des nationalen Rechts eine unterschiedliche Behandlung besteht.“⁵⁰ Dies sei nicht in allen Fällen gewährleistet, etwa wenn die Dividenden im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft nicht, oder nicht hinreichend besteuert werden.⁵¹

Als weitere Rechtfertigungsgründe brachte die italienische Regierung die Kohärenz des Steuersystems, die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit und die Bekämpfung der Steuerhinterziehung vor.⁵² Die ersten beiden Gründe wurden vom EuGH ohne viele Umschweife abgelehnt.⁵³ Was die Vereinbarkeit der Quellensteuer mit dem EG-Vertrag betrifft, konnte der EuGH die Rechtfertigung durch die Bekämpfung der Steuerhinterziehung mit Verweis auf seine ständige Rechtsprechung zu rein künstlichen Konstruktionen⁵⁴ ebenfalls nicht gelten lassen. Die italienische Regelung stelle eine unterschiedslose Maßnahme dar; eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht genüge nicht als Rechtfertigung.⁵⁵ Der EuGH verwies überdies auf die Amtshilferichtlinie,⁵⁶ die es den Mitgliedstaaten ermöglicht, Informationen untereinander auszutauschen um Missbrauchsfälle zu vermeiden.⁵⁷

Was die Verletzung des EWR-Abkommens betrifft, beurteilte der EuGH die Rechtfertigung durch die Bekämpfung der Steuerhinterziehung aber anders, was durchaus diskussionswürdig erscheint. Zur Missbrauchsvermeidung durch Amtshilfe stellte der EuGH abweichend von seinem Urteil in *Kommission/Niederlande*⁵⁸ fest, „dass der durch die Richtlinie 77/799 geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist, nicht be-

50 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 37; damit hat der EuGH seine in *Amurta* (FN 19) getätigten Aussagen zur Neutralisierung im Ansässigkeitsstaat konkretisiert; für eine Darstellung der Rs *Amurta* vgl ausführlich *Simader* (FN 19); *Lang*, IStR 2009, 540.

51 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 38. Der Grund dafür ist der in den DBA üblicherweise vorgesehene Anrechnungshöchstbetrag, der eine Anrechnung nur bis zu der Höhe erlaubt, die der im Ansässigkeitsstaat auf die betreffenden Einkünfte entfallenden Steuer entspricht (vgl *Simader* (FN 19) 42). Eine vollständige Neutralisierung der Quellensteuer müsste im Extremfall eine Rückerstattung der überschüssigen Steuer im Ansässigkeitsstaat zur Folge haben (vgl *Lang*, IStR 2009, 540; *Bellingwout*, *Amurta*: A Tribute to (the Late) Advocate General Geelhoed, ET 2008, 124, 129; sinngemäß auch *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008, 54, 57; *Biebl*, EuGH in der Rs *Amurta*: Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuer auf Outbound-Dividenden, SWI 2008, 29, 33f; *Wijzman*, *Amurta* decision further shapes the European dividend tax landscape, *Tax Planning International Review* 11/2007, 29, 31; so auch bereits vor dem Urteil in der Rs *Amurta*, *Marschner*, Rechtsprechung des EuGH zu „Inbound“- und „Outbound“-Dividenden und seine Auswirkungen auf Österreich, FJ 2007, 86, 91; *Pons*, *The Denkvit Internationaal Case and Its Consequences: The Limit between Distortion and Discrimination*, ET 2007, 214, 218).

52 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 55; siehe oben *Aberdeen* (FN 16), wo dieselben Rechtfertigungsgründe vorgebracht wurden.

53 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 56.

54 Vgl *va Cadbury Schweppes* (FN 32).

55 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 58.

56 Richtlinie 77/799/EWG (FN 39).

57 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 60.

58 *Kommission/Niederlande* (FN 21) Rn 47; vgl oben FN 43.

steht.“⁵⁹ Die Einleitung des Nebensatzes mit dem Wort „wenn“ lässt darauf schließen, dass nicht generell mangelnde Amtshilfe mit EWR-Staaten unterstellt wird, sondern eben nur, wenn keine Verpflichtung zur Amtshilfe – etwa ein DBA – besteht, was eine Gleichwertigkeit der Amtshilfeinstrumente impliziert.

Die DBA-rechtliche Amtshilfe im konkreten Fall wurde aber vom EuGH als unzureichend erachtet. Zwischen Italien und Liechtenstein bestehe „keine Regelung über gegenseitige Auskunftserteilung“, also kein DBA.⁶⁰ Des Weiteren stellte der EuGH fest, dass die DBA mit Island und Norwegen „keine Bestimmung über eine Auskunftspflicht“ enthalten.⁶¹ Die DBA entsprechen jedoch dem OECD-Musterabkommen⁶² und enthalten darüber hinaus die Möglichkeit eines Informationsaustauschs bei Steuerhinterziehung, also im Missbrauchsfall. Trotzdem anerkannte der EuGH die Rechtfertigung durch die Bekämpfung der Steuerhinterziehung aufgrund der mangelnden Auskunftspflicht der EWR-Staaten. Als Gründe dafür sind eine unrichtige Sachverhaltsermittlung,⁶³ das Auskunftsverweigerungsrecht des ersuchten Staates⁶⁴ oder die mangelnde gerichtliche Kontrolle der Einhaltung von DBA-rechtlichen Verpflichtungen⁶⁵ vorstellbar. Bemerkenswert ist auch, dass für den EWR-Raum die Rechtfertigung durch die notwendige Bekämpfung der Steuerhinterziehung akzeptiert wurde,⁶⁶ obwohl die italienische Regelung nicht spezifisch auf rein künstliche Konstruktionen an-

59 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 70.

60 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 71.

61 *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 71.

62 Der Artikel über den Informationsaustausch im DBA Italien-Island aus dem Jahre 2002 entspricht dem OECD-MA 2000, jener im DBA Italien-Norwegen aus dem Jahre 1985 dem OECD-MA 1977.

63 Vgl. Schlussanträge *Kommission/Italien* (FN 47) Rn 80: „Ob in den Abkommen tatsächlich Auskunftsklauseln enthalten sind, wie etwa in Art. 26 des OECD-Musterabkommens vorgesehen, und welche Tragweite sie konkret haben, ist indes nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen. Da die italienische Regierung behauptet hat, sich keine ausreichenden Informationen verschaffen zu können, wäre es an der Kommission gewesen, diese Behauptung etwa unter Verweis auf abkommensrechtliche Auskunftsklauseln zu entkräften.“

64 In früheren Urteilen hat der EuGH das Auskunftsverweigerungsrecht des ersuchten Staates allerdings als unerheblich erachtet; vgl. EuGH, Rs C-150/04, *Kommission/Dänemark*, Slg 2007, I-01163.

65 Das würde bedeuten, dass der EuGH zwar den rechtlichen Rahmen, der durch die Amtshilfe im DBA geschaffen wird, als dem gemeinschaftsrechtlichen Rahmen vergleichbar ansieht, aber die Rechtfertigung aufgrund mangelnder Durchsetzbarkeit trotzdem akzeptiert. Während das Gemeinschaftsrecht und dessen Einhaltung durch die Mitgliedstaaten der Überprüfung durch den EuGH unterliegen, trifft dies auf völkerrechtliche Verträge nicht zu (vgl. dazu *Lang*, IStR 2009, 541f; *ders*, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98, 111; *ders*, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht, in *Ballwieser/Grewe*, Wirtschaftsprüfung im Wandel - Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance - Festgabe anlässlich des Wandels von Südtreu zu Deloitte 1907 bis 2007 (2007) 545, 551).

66 Im Gegensatz zur Feststellung einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 56 EG; vgl. oben FN 55; vgl. ebenso *Aberdeen* (FN 16), wo der EuGH eine Rechtfertigung der Quellensteuer durch die Vermeidung von Steuerumgehungen mit Verweis auf das nicht spezifische Ziel der Regelung nicht akzeptierte.

wendbar ist.⁶⁷ Eine unterschiedliche Rechtfertigungsprüfung in Drittstaatenfällen ist zwar denkbar,⁶⁸ der EuGH hat eine unterschiedliche Beurteilung gegenüber dem innergemeinschaftlichen Fall in seinem Urteil aber nicht explizit erwähnt.

C. Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

Die Frage, ob juristische Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, ist bereits seit längerem Gegenstand intensiver Diskussion.⁶⁹ Mit dem Urteil in der Rs *Kerckhaert & Morres* hat der EuGH erstmals zu diesem Thema Stellung genommen und entschieden, dass „bis heute im Rahmen des Gemeinschaftsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden“ sei und dass es daher Sache der Mitgliedstaaten sei, Fälle von Doppelbesteuerung zB mittels Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden.⁷⁰ Das Jahr 2009 brachte zwei weitere Urteile, in denen der EuGH die Möglichkeit hatte, erneut zum Thema der Doppelbesteuerung Stellung zu nehmen: die Urteile in der Rs *Damseaux*⁷¹ und in der Rs *Block*⁷².

In der Rs *Block* ging es um einen erbschaftssteuerlichen Fall. Die in Deutschland ansässige Frau Block war Alleinerbin einer verstorbenen Person, die ihren letzten Wohnsitz ebenfalls in Deutschland hatte. Das Erbgut bestand zum größten Teil aus Kapitalvermögen, das in Deutschland und in Spanien bei Finanzinstituten angelegt war. Das in Spanien angelegte Vermögen wurde dort der Erb-

67 Die italienischen Rechtsvorschriften seien überdies verhältnismäßig, womit keine Verletzung des EWR-Abkommens festgestellt werden konnte; *Kommission/Italien* (FN 22) Rn 72.

68 Für EWR-Staaten gelten aber dieselben Freiheiten wie für EG-Mitgliedstaaten. Eine unterschiedliche Rechtfertigung scheint daher besonders fragwürdig; vgl auch *Helminen*, *European Taxation* 2008, 359.

69 Während *Lang* (ECJ case law on cross-border dividend taxation - recent developments, *EC Tax Review* 2008, 67, 68f) vertritt, dass der EuGH nicht die Rolle eines Gesetzgebers übernehmen kann, sind *Vanistendael* (Does the ECJ have the Power of Interpretation to build a Tax System compatible with the Fundamental Freedoms?, *EC Tax Review* 2008, 52) und *Kemmeren* (After repeal of Article 293 of the EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU Objective of Eliminating Double Taxation can be applied more widely, *EC Tax Review* 2008, 156) der Meinung, dass Doppelbesteuerung durch den Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten beseitigt werden kann (vgl dazu ausführlich *Cerioni*, *Double Taxation and the Internal Market: Reflections on the ECJ's Decisions in Block and Damseaux and the Potential Implications*, *Bulletin for International Taxation* 2009, 543). *Kühbacher* (Die Rs *Damseaux*: Ist juristische Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsrecht nun endgültig erlaubt?, *ÖStZ* 2009, 496, mwN in FN 6) sieht in der Rechtsprechung des EuGH keine Anhaltspunkte für oder gegen eine Zulässigkeit juristischer Doppelbesteuerung. Für eine eingehende Analyse der Thematik siehe *Koffler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (2007) 131ff.

70 EuGH, Rs C-513/04, *Kerckhaert & Morres*, Slg 2006, I-10967, Rn 22f; vgl dazu ausführlich *Koffler/Mason*, *Kerckhaert & Morres: A European "Switch in Time?"*, in *Van Thiel*, *The internal market and direct taxation: Is the European Court of Justice taking a new approach?*, *CFE Brochure on European Taxation* 2007, 176.

71 EuGH, Rs C-128/08, Urteil v 16.7.2009, *Damseaux*, noch nicht in Slg veröff.

72 EuGH, Rs C-67/08, *Block*, Slg 2009, I-883.

schaftssteuer unterworfen und ein zweites Mal bei der Veranlagung in Deutschland besteuert. Das deutsche ErbStG sah zwar die Möglichkeit einer Anrechnung der ausländischen Steuerschuld vor, allerdings nur für Auslandsvermögen iSd § 21 Abs 2 Nr 1 dErbStG. Da das bei spanischen Finanzinstituten angelegte Vermögen nicht unter diese Bestimmung fiel, wurde Frau Block eine Anrechnung auf die deutsche Steuerschuld verwehrt. Wäre das gesamte Vermögen in Deutschland angelegt worden, wäre es zu keiner Doppelbesteuerung gekommen. Dem EuGH wurden deswegen zur Vorabentscheidung die Fragen vorgelegt, ob die deutsche Regelung der Kapitalverkehrsfreiheit widerspreche und ob eine Anrechnung erfolgen müsse. Weiters wollte das vorlegende Gericht wissen, welcher Anknüpfungspunkt zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse im Bereich der Erbschaftssteuer sachgerechter wäre – der Wohnsitz des Gläubigers oder der Sitz des Schuldners des Kapitalvermögens.

Nach ständiger Rechtsprechung stellen Erbschaften Kapitalverkehr iSd Art 56 Abs 1 EG dar.⁷³ Eine verbotene Beschränkung desselbigen liegt dann vor, wenn eine nationale Regelung eine Wertminderung des Nachlasses bewirkt.⁷⁴ Der EuGH anerkennt zwar, dass aufgrund der Tatsache, dass nicht bei allen im Ausland belegenen Nachlassgütern ein Anspruch auf Anrechnung besteht, eine Doppelbesteuerung drohen und eine höhere steuerliche Belastung entstehen kann. Allerdings ergebe sich dieser Nachteil in der Rs *Block* daraus, dass sowohl Spanien als auch Deutschland parallel ihre Besteuerungsbefugnis ausgeübt haben. Während Deutschland die Erbschaftssteuer auf Kapitalforderungen dann erhebt, wenn der Gläubiger seinen Wohnsitz in Deutschland hat, ist in Spanien der Besteuerungstatbestand verwirklicht, wenn der Schuldner im Inland ansässig ist. Der EuGH weist darauf hin, „dass Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie sie in Art. 293 EG vorgesehen sind, dazu dienen, die[se] negativen Wirkungen [...] zu beseitigen oder abzumildern.“⁷⁵ Mit Hinweis auf die Urteile in der Rs *Kerckhaert & Morres*⁷⁶ und *Columbus Container Services*⁷⁷ betont der Gerichtshof aber, dass das Gemeinschaftsrecht bei seinem heutigen Entwicklungsstand keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vorsieht und bis jetzt keine Maßnahmen der Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerung erlassen worden sind.⁷⁸ Deshalb steht die Kapitalverkehrsfreiheit einer Bestimmung nicht entgegen, die eine Anrechnung der ausländischen Erbschaftssteuer auf bei ausländischen Finanzinstitutionen angelegte Kapitalforderungen nicht zulässt.

Im Sachverhalt, der der Rs *Damseaux* zugrunde liegt, ging es um eine in Belgien ansässige natürliche Person, die Dividenden einer französischen Aktiengesellschaft bezog. Diese Dividenden unterlagen in beiden Staaten der Einkommensteuer, was eine Doppelbesteuerung zur Folge hatte. Zwischen Belgien und Frankreich bestand ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das vorsah, dass Dividenden in beiden Staaten besteuert werden dürfen, im

73 Vgl ua EuGH, Rs C-513/03, *van Hilten-van der Heijden*, Slg 2006, I-1957, Rn 39ff; Rs C-43/07, *Arens-Sikken*, Slg 2008, I-6887, Rn 30; Rs C-318/07, *Persche*, Slg 2009, I-359, Rn 30f.

74 *Block* (FN 72) Rn 24.

75 *Block* (FN 72) Rn 29.

76 *Kerckhaert & Morres* (FN 70) Rn 22.

77 EuGH, Rs C-298/05, *Columbus Container Services*, Slg 2007, I-10451, Rn 51.

78 *Block* (FN 72) Rn 30.

Quellenstaat allerdings nur zu maximal 15 %. Gem Art 19 Teil A DBA Belgien-Frankreich wurde die Doppelbesteuerung in Belgien mit Verweis auf eine nationale Gesetzesbestimmung durch Anrechnung in Form eines Pauschalbetrags vermieden. Da allerdings die belgische Regelung der Anrechnung abgeschafft wurde, war für den Steuerpflichtigen keine Anrechnung mehr möglich. Trotz des bestehenden DBA konnte eine juristische Doppelbesteuerung nicht vermieden werden. Das belgische Gericht erster Instanz legte dem EuGH daher die Frage vor, ob Art 56 EG eine Beschränkung untersagt, die sich aus dem belgisch-französischen DBA ergibt und in Belgien zu einer höheren Besteuerung für französische als für belgische Dividenden führt. Weiters wurde der Gerichtshof gefragt, ob Art 293 EG gebietet, dass das bestehende DBA aufgrund der mangelhaften Beseitigung der Doppelbesteuerung überholt werden muss.

Im Urteil zur Rs *Damseaux* folgt der EuGH seiner Argumentation in der Rs *Block*. Zunächst weist er darauf hin, dass es nicht in die Kompetenz des Gerichtshofs fällt, über die Verletzung von bilateralen Abkommen durch nationale Bestimmungen zu entscheiden, da dies nicht die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betrifft.⁷⁹ Die Frage hingegen, ob das DBA der Kapitalverkehrsfreiheit entgegen steht, ist durchaus Sache des EuGH. Diesbezüglich stellt der Gerichtshof fest, dass es im Zusammenhang mit der Besteuerung von Dividenden zu einer juristischen Doppelbesteuerung kommen kann, wenn beide Mitgliedstaaten parallel ihre Besteuerungsbefugnisse ausüben. Wie in der Rs *Block* erkennt der EuGH diese Parallelität verschiedener Steuersysteme aber nicht als verbotene Beschränkung. Es ist zwar ua ein Ziel des EG-Vertrags, Doppelbesteuerung innerhalb der EU zu vermeiden, allerdings gibt es bis jetzt auf europarechtlicher Ebene noch keine Harmonisierungsmaßnahmen, sondern einzig die Möglichkeit, nach Art 293 EG bilaterale Verträge zu eben diesem Zweck abzuschließen. Das Gemeinschaftsrecht kennt zu seinem gegenwärtigen Stand weder Kriterien für die Verteilung der Besteuerungsbefugnisse, noch eine unbedingte Verpflichtung zur Verhinderung von juristischer Doppelbesteuerung.⁸⁰ Deswegen steht die Bestimmung des belgisch-französischen DBA der Kapitalverkehrsfreiheit nicht entgegen.

In beiden Urteilen bestätigt der EuGH seine Entscheidung in der Rs *Kerckhaert & Morres*. Es wird betont, dass Doppelbesteuerung durch die parallele Ausübung nationaler Besteuerungsbefugnisse und aufgrund mangelnder Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern entsteht und somit keine verbotene Beschränkung iSd Gemeinschaftsrechts darstellt.

D. Abzugsfähigkeit von grenzüberschreitenden Spenden

In der Rs *Persche* hatte der EuGH die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Einrichtungen zu beurteilen.⁸¹ Herr Hein Persche war in Deutschland ansässig und leistete eine Sachspende an ein portugiesisches Kinder- und Seniorenheim. In seiner Steuererklärung machte er die Zuwendung als Sonderausgaben iSd § 10b dEStG (sog Spendenabzug) geltend, was von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wurde. Der Rechtsstreit ging bis zum Bundes-

79 *Damseaux* (FN 71) Rn 20.

80 *Damseaux* (FN 71) Rn 33ff.

81 *Persche* (FN 73); für eine ausführliche Urteilsbesprechung vgl *Daurer*, Die Rs *Persche*: Spenden auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts, SWI 2009, 385.

finanzhof, der dem EuGH die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorlegte: Sind Sachspenden vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst? Gebietet es das Gemeinschaftsrecht, diese unabhängig vom Empfänger der Spende zum Abzug zuzulassen? Welches Verhältnis besteht zwischen der Amtshilferichtlinie⁸² und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsermittlung?

Mit Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung kommt der EuGH zunächst zu dem Schluss, dass Sachspenden Kapitalverkehr darstellen.⁸³ In einem nächsten Schritt prüft der Gerichtshof die Vergleichbarkeit der Sachverhalte. Dem EuGH zufolge befindet sich eine ausländische Einrichtung, die die Voraussetzungen für die Erlangung einer Steuerbegünstigung eines Mitgliedstaats erfüllt, in Bezug auf diese Begünstigung in einer vergleichbaren Situation wie eine inländische Einrichtung.⁸⁴ Die portugiesische Institution erfüllt eines der Kriterien der Gemeinnützigkeit der deutschen Abgabenordnung (Förderung der Jugend- und Altenhilfe) und ist somit mit einer deutschen gemeinnützigen Institution vergleichbar. Da aufgrund der mangelnden Abzugsfähigkeit eine Spende ins Ausland für den Steuerpflichtigen weniger attraktiv ist, liegt eine verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vor. Als Rechtfertigungsgrund wird die Gewährleistung der Wirksamkeit der Steueraufsicht vorgebracht, die vom EuGH jedoch als unzulässig erklärt wird. Ein Mitgliedstaat kann zwar Maßnahmen ergreifen, die eine wirksame Steueraufsicht – in diesem Fall die Überprüfung der Gemeinnützigkeit der ausländischen Organisation – bezwecken, allerdings darf dem Steuerpflichtigen aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht a priori verwehrt werden, Beweise zu erbringen, die die Gemeinnützigkeit der ausländischen Einrichtung belegen würden.⁸⁵ Folglich widerspricht die deutsche Bestimmung der Kapitalverkehrsfreiheit.

Besonders interessant am Urteil in der Rs *Persche* ist einerseits die Tatsache, dass sich der EuGH – seiner Rechtsprechung in der Rs *Stauffer* folgend⁸⁶ – erneut nicht darauf einlässt, den Begriff der Gemeinnützigkeit zu definieren; er überlässt es weiterhin den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen, welche Zwecke als gemeinnützig anerkannt werden sollen. Andererseits ist auch seine Äußerung in Bezug auf die Amtshilferichtlinie von Interesse. Der Gerichtshof stellt nämlich explizit die Pflicht des Steuerpflichtigen, alle benötigten Beweise zur richtigen Darstellung des Sachverhalts selbst zu erbringen, in den Vordergrund und interpretiert die Amtshilferichtlinie so, dass es im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt, ob sie diese zur Informationsbeschaffung nutzen oder nicht.⁸⁷

Von besonderer Bedeutung ist das *Persche*-Urteil auch für Österreich. Seit Jänner 2009 sind nämlich – ähnlich dem Spendenabzug in Deutschland – „Zuwendungen zu begünstigten Zwecken“ als Betriebs- oder Sonderausgaben abzugsfähig. Begünstigte Zwecke sind mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO, die Be-

82 Richtlinie 77/799/EWG (FN 39).

83 *Persche* (FN 73) Rn 27.

84 *Persche* (FN 73) Rn 50.

85 *Persche* (FN 73) Rn 54f.

86 EuGH, Rs C-368/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203. In der Rs *Stauffer* urteilte der EuGH erstmals zum Thema der Gemeinnützigkeit.

87 *Persche* (FN 73) Rn 60ff; ausführlich zur erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen vgl *Schlicher*, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und ihre Grenzen unter besonderer Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten (2009).

kämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und die Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen (§ 4a Z 3 EStG). Der Spendenempfänger muss entweder in der EU oder im EWR ansässig sein; der Gesetzgeber scheint hier bereits gemeinschaftsrechtlich „vorgesehen“ zu haben. Fraglich ist jedoch, inwieweit diese Bestimmung, die – dem Urteil in der Rs *Persche* folgend – wohl vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst wird, nicht auch auf Drittstaatensituationen ausgedehnt werden müsste. Diesbezüglich sagt der EuGH in *Persche*, dass „es grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten“.⁸⁸ Es ist aus dieser Aussage aber nicht abzuleiten, was genau der EuGH unter einer „vertraglichen Verpflichtung“ versteht und ob das Bestehen eines DBA mit dem Drittland ausreichen würde, um den Mitgliedstaat zur Gewährung der Steuervergünstigung zu verpflichten.⁸⁹ Problematisch ist weiters die bereits vor 2009 bestehende Bestimmung zur Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zum Zwecke der Forschung und Erwachsenenbildung (§ 4a Z 1 EStG), sowie von Zuwendungen an gewisse österreichische Einrichtungen und Museen (§ 4a Z 2 EStG).⁹⁰ Diese Spendenbestimmungen erscheinen im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit und im Lichte der Entscheidung in der Rs *Persche* europarechtlich bedenklich, weshalb die Europäische Kommission auch beschlossen hat, beim EuGH Klage gegen Österreich zu erheben.⁹¹

E. Abzugsfähigkeit von Pflichtversicherungsbeiträgen

In den Rs *Rüffler*⁹² und *Filipiak*⁹³ hatte der EuGH zum wiederholten Mal die Gelegenheit, zur grenzüberschreitenden Beitragszahlung an Versicherungsträger Stellung zu nehmen.⁹⁴ Im Gegensatz zur Vorjudikatur waren in den beiden Rs allerdings Pflichtversicherungsbeiträge betroffen.⁹⁵ Der EuGH prüfte die betroffenen polnischen Regelungen im Lichte der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags und sekundären Gemeinschaftsrechts. Gemäß der Verordnung (EWG)

88 *Persche* (FN 73) Rn 70.

89 Zur Vergleichbarkeit von unionsrechtlicher und DBA-rechtlicher Verpflichtung zur Auskunftserteilung siehe oben Kapitel II.B.4.

90 Vgl dazu ausführlich *Marchgraber*, Steuerliche Forschungsförderung im Lichte des Unionsrechts, ZfHR 2010, 47; vgl auch *Kühbacher*, Die Spendenbegünstigung des § 4a Z 1 lit a und c EStG auf dem Prüfstand des EuGH, ÖStZ 2010, 51.

91 Vgl Pressemitteilung der Europäischen Kommission v 29.10.2009 (IP/09/1637), Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Österreich beim Europäischen Gerichtshof wegen diskriminierender Besteuerung im Bereich Wissenschaft und Forschung; anhängig als EuGH, Rs C-10/10, *Kommission/Österreich*.

92 EuGH, Rs C-544/07, Urteil v 23.4.2009, *Rüffler*, noch nicht in Slg veröff.

93 EuGH, Rs C-314/08, Urteil v 19.11.2009, *Filipiak*, noch nicht in Slg veröff.

94 Vgl zur bisherigen Rsp etwa EuGH, Rs C-150/04, *Kommission/Dänemark*, Slg 2007, I-1163; Rs C-107/94, *Asscher*, Slg 1996, I-3089; Rs C-204/90, *Bachmann*, Slg 1992, I-00249; Rs C-136/00, *Danner*, Slg 2002, I-08147.

95 Vgl *Nykiel/Sek*, Poland: Recent Cases Krzysztof Filipiak and Elektrownia Patnów II, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2009 (2010), 199, 208.

Nr 1408/71 über die soziale Sicherheit⁹⁶ sind Personen, die im Gebiet eines Mitgliedstaats wohnen, gleich zu behandeln wie die Staatsangehörigen dieses Staates.⁹⁷ Darüber hinaus bestimmt die Verordnung, dass eine Person nur der Sozialversicherung eines einzigen Mitgliedstaats unterliegen kann.⁹⁸ Grundsätzlich ist das der Mitgliedstaat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, auch wenn sich der Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat befindet.⁹⁹

Der Ausgangsfall der Rs *Rüffler*¹⁰⁰ schilderte sich wie folgt.¹⁰¹ Herr Rüffler übersiedelte nach Beendigung seiner Erwerbstätigkeit von Deutschland nach Polen. Er bezog zwei Renten aus Deutschland, nämlich eine Rente aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung und eine Betriebsrente. Von beiden Leistungen wurden in Deutschland Beiträge zur Krankenversicherung einbehalten. Gemäß den Bestimmungen des deutsch-polnischen DBA kam das Besteuerungsrecht für die gesetzliche Rente Deutschland, für die Betriebsrente Polen zu.¹⁰² Das polnische Einkommensteuergesetz sah einen Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen von der Steuer vor, allerdings nur für Beiträge an polnische Krankenkassen. Dem EuGH wurde die Frage vorgelegt, ob das Diskriminierungsverbot des Art 12 iVm Art 18 EG einer solchen Bestimmung entgegensteht.¹⁰³

Durch seine deutsche Staatsangehörigkeit hat Herr Rüffler den Status eines Unionsbürgers gemäß Art 17 EG. Ein Unionsbürger hat in allen Mitgliedstaaten Anspruch auf die gleiche rechtliche Behandlung wie Staatsangehörige dieser Mitgliedstaaten, die sich in der gleichen Situation befinden. Laut dem EuGH befänden sich in Polen unbeschränkt Steuerpflichtige in vergleichbaren Situationen, ungeachtet davon in welchem Mitgliedstaat sie der Krankenversicherung unterliegen.¹⁰⁴ Die streitige Regelung führe aber zu einer Ungleichbehandlung, und zwar zwischen gebietsansässigen Steuerpflichtigen, die ihre Krankenversicherungsbeiträge in Polen abführen, und jenen, die Beiträge in einem anderen Mitgliedstaat leisten. Daher benachteilige die streitige polnische Regelung Steuerpflichtige, die wie Herr Rüffler ihr Recht auf Freizügigkeit ausgeübt haben. Sie stelle somit eine Beschränkung derjenigen Freiheiten dar, die durch Art 18 EG jedem Unionsbürger zuerkannt werden.¹⁰⁵

Der EuGH ließ keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung zu. So könne sich die polnische Regierung nicht darauf berufen, dass Steuerpflichtige, die ihre Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung an ausländische Träger entrich-

96 Verordnung (EWG) Nr 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, ABI 1971 L 149, geändert durch die Verordnung (EG) Nr 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996, ABI 1997 L 28.

97 VO 1408/71 (FN 96) Art 3 Abs 1.

98 VO 1408/71 (FN 96) Art 13 Abs 1.

99 VO 1408/71 (FN 96) Art 13 Abs 2 lit. b.

100 *Rüffler* (FN 92).

101 Für eine ausführliche Darstellung des Urteils vgl *Simader*, Zur Abzugsfähigkeit von Krankenversicherungsbeiträgen innerhalb der Gemeinschaft – Das Urteil des EuGH in der Rs *Rüffler*, SWI 2009, 499.

102 Vgl Art 18 DBA Deutschland-Polen.

103 Das vorlegende Gericht ging dabei davon aus, dass der Steuerpflichtige die betreffenden Beiträge nicht schon im anderen Mitgliedstaat abgezogen hat; *Rüffler* (FN 92) Rn 61.

104 *Rüffler* (FN 92) Rn 68f.

105 *Rüffler* (FN 92) Rn 73.

ten, nicht zur Finanzierung des polnischen Krankenversicherungssystems beitragen.¹⁰⁶ Aufgrund der Bestimmungen der Verordnung über die soziale Sicherheit werden dem polnischen Sozialversicherungsträger die Kosten der Gesundheitsleistungen, die an in Polen lebende Deutsche erbracht werden, vom deutschen Versicherungsträger erstattet. Die Gewährung der Vorteile durch die Verordnung solle nicht durch die Benachteiligung der Personen konterkariert werden, die ihr Recht auf Freizügigkeit ausgeübt haben. Damit stand das Recht auf Freizügigkeit gemäß Art 18 EG einer Ungleichbehandlung entgegen, die durch die Versagung der Abzugsfähigkeit von an andere Mitgliedstaaten geleisteten Krankenversicherungsbeiträgen ausgelöst wurde.

In der Rs *Filipiak*¹⁰⁷ stellte sich die ganz ähnliche Frage, ob die in den Niederlanden abgeführten Sozial- und Krankenversicherungsbeiträge in Polen zum Abzug von der Bemessungsgrundlage und der Einkommensteuer zugelassen werden müssen.¹⁰⁸ Herr Filipiak war polnischer Staatsangehöriger und übte eine wirtschaftliche Tätigkeit als Gesellschafter einer niederländischen Personengesellschaft aus. Er unterlag in Polen aufgrund seines Wohnsitzes der unbeschränkten Steuerpflicht. Auf dem Prüfstand war – wie in der Rs *Rüffler* – die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Beitragszahlungen auf an polnische Versicherungsträger geleistete Beiträge. Während aber die Rs *Rüffler* lediglich Beitragszahlungen an die Krankenversicherung betraf, ging es in der Rs *Filipiak* darüber hinaus um die Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen. Im Gegensatz zu Krankenversicherungsbeiträgen, die gemäß polnischem Einkommensteuergesetz von der Steuer abgezogen werden,¹⁰⁹ vermindern Sozialversicherungsbeiträge das steuerpflichtige Einkommen.¹¹⁰

Der EuGH prüfte die ihm vorgelegte Frage im Lichte der Niederlassungs- und der Dienstleistungsfreiheit.¹¹¹ Die polnische Bestimmung führe zu einer Ungleichbehandlung von Beitragszahlungen, je nachdem ob sie an eine polnische oder eine in einem anderen Mitgliedstaat errichtete Versicherung gezahlt werden. Analog zu seinem Urteil in der Rs *Rüffler* kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass die Situation eines Steuerpflichtigen, der in Polen wohnt und seine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausübt und dort die Beiträge zur obligatorischen Kranken- und Sozialversicherung leistet, vergleichbar ist mit der Situation eines Steuerpflichtigen, der in Polen wohnt, arbeitet und versichert ist. Beide Steuerpflichtige unterliegen in Polen der unbeschränkten Steuerpflicht.¹¹² Daher wurden durch die polnische Bestimmung vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt. Da die polnische Regierung keine Rechtfertigung für die

106 *Rüffler* (FN 92) Rn 77f; das vorlegende Gericht hat sich die Frage gestellt, ob dieser Umstand eine hinreichende Rechtfertigung darstellt.

107 *Filipiak* (FN 93).

108 Wiederum unter der Voraussetzung, dass die Beitragszahlungen im anderen Mitgliedstaat nicht abgezogen wurden; *Filipiak* (FN 93) Rn 51.

109 Art 27b des Gesetzes vom 26. Juli 1991 über die Einkommensteuer.

110 Art 26 des Gesetzes vom 26. Juli 1991 über die Einkommensteuer.

111 Es war nicht ausreichend geklärt, ob Herr Filipiak eine Beteiligung an der niederländischen Personengesellschaft hielt, die ihm einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen und Tätigkeiten der Gesellschaft ermöglichte und ob er auch Dienstleistungen in den Niederlanden erbrachte; *Filipiak* (FN 93) Rn 52ff.

112 *Filipiak* (FN 93) Rn 69.

Ungleichbehandlung angeführt hat, stelle die polnische Regelung eine Diskriminierung entgegen Art 43 und Art 49 EG dar.

F. Mutter-Tochter-Richtlinie

1. Persönlicher Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Mutter-Tochter-Richtlinie¹¹³ ist anwendbar auf Gewinnausschüttungen zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Art 2 der Richtlinie definiert, was unter „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ zu verstehen ist. Um von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst zu sein, muss eine Gesellschaft drei Voraussetzungen erfüllen: 1) Sie muss eine jener Gesellschaftsformen annehmen, die im Annex zu Art 2 der Richtlinie für jeden Mitgliedstaat angeführt sind; 2) sie muss in einem Mitgliedstaat ansässig sein; 3) sie muss einer jener Steuern unterliegen, die in Art 2 der Richtlinie angeführt sind, ohne die Möglichkeit, davon befreit zu sein.

Die Rs *Gaz de France*¹¹⁴ betraf eine Gewinnausschüttung von Deutschland nach Frankreich. In Deutschland wurde eine Quellensteuer einbehalten. Der Grund dafür war, dass die französische Gesellschaftsform der Muttergesellschaft *Gaz de France* nicht im Annex zu Art 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst war. Die ursprüngliche Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie aus dem Jahr 1990,¹¹⁵ die auf den Ausgangsfall anwendbar war, enthielt eine taxative Aufzählung der erfassten französischen Gesellschaftsformen. Die Gesellschaftsform der *Gaz de France* wurde erst 1994 – nach Inkrafttreten der Mutter-Tochter-Richtlinie – eingeführt und war deshalb in der taxativen Aufzählung nicht enthalten.¹¹⁶ Die neue Fassung der Mutter-Tochter-Richtlinie aus dem Jahre 2003¹¹⁷ enthielt für Frankreich weiterhin eine taxative Aufzählung der erfassten Gesellschaftsformen. Die 1994 eingeführte Gesellschaftsform war nunmehr aber von der Richtlinie erfasst. Darüber hinaus gab es auch eine Restgröße der nicht explizit erwähnten Gesellschaftsformen.¹¹⁸

Der EuGH hatte die Frage zu beantworten, ob die französische Gesellschaftsform trotz mangelnder Erwähnung im Annex zu Art 2 der Richtlinie von deren Anwendungsbereich erfasst ist. Im Falle einer positiven Antwort wäre der Quellensteuereinbehalt im Ausgangsfall durch die Mutter-Tochter-Richtlinie untersagt gewesen. Die dahinter stehende Frage war, ob die Richtlinie wörtlich zu interpretieren ist, oder ob Ziel und Zweck der Richtlinie beachtet werden müssen,¹¹⁹ was eine Ausdehnung der Vorteile auch auf andere als die genannten Gesellschaftsformen bedeuten hätte können.

113 RL 90/435/EWG (FN 26).

114 EuGH, Rs C-247/08, Urteil v 1.10.2009, *Gaz de France*, noch nicht in Slg veröff.

115 RL 90/435/EWG (FN 26).

116 Die Rechtsform der „société par actions simplifiée“ wurde als neue Gesellschaftsform in Frankreich eingeführt, ohne eine andere Gesellschaftsform zu ersetzen. Sie ähnelte aber der „société anonyme“, die von der Richtlinie von Anfang an erfasst war.

117 Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI 2004 L 7.

118 „Andere nach französischem Recht gegründete Gesellschaften, die der französischen Körperschaftsteuer unterliegen“.

119 *Gaz de France* (FN 114) Rn 26.

Der EuGH stellte in seinem Urteil klar, dass die Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter-Richtlinie kumulativ erfüllt sein müssen.¹²⁰ Das heißt, es kann nicht darüber hinweg gesehen werden, dass eine der Voraussetzungen – etwa die Nennung der Gesellschaftsform im Annex zu Art 2 – nicht erfüllt ist. Der EuGH gesteht dabei zwar ein, dass es durch die Auflistung zu unbefriedigenden Ergebnissen kommen kann.¹²¹ Diese Imperfektion kann aber nicht durch einen Analogieschluss wettgemacht werden.¹²² Dies würde die Rechtssicherheit gefährden.¹²³ Aus diesem Grund ist eine Gesellschaft nicht vom Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst, wenn ihre Gesellschaftsform nicht im Annex zu Art 2 genannt ist.

Das Urteil des EuGH kann durchaus kritisch hinterfragt werden. Für die Auslegung einer Rechtsnorm bildet der Wortlaut nur den Anfang, wobei natürlich nicht entgegen dem Wortlaut interpretiert werden darf. Darüber hinaus sind aber auch Ziel und Zweck der Rechtsnorm zu berücksichtigen.¹²⁴ Gerade im vorliegenden Fall, in dem nach Rechtsnormsetzung eine Änderung im sonstigen Rechtsbestand stattgefunden hat, auf den Bezug genommen wird, würde sich mit dem Modell der intrasystematischen Fortentwicklung ein Behelf anbieten, um die Rechtsnorm an die geänderten Bedingungen anzupassen. Der EuGH selbst erfüllt in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten laufend die Regelungen des EG-Vertrags mit einem Inhalt, der deren Wortlaut nicht direkt zu entnehmen ist. Warum er für sekundäres Gemeinschaftsrecht nicht dieselbe Vorgehensweise wählt, bleibt offen.

Darüber hinaus wurde vom vorlegenden deutschen Gericht in der Rs *Gaz de France* noch die Vereinbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie mit den Grundfreiheiten in Frage gestellt, da verschiedene französische Gesellschaftsformen unterschiedlich behandelt werden. Der EuGH teilte diese Bedenken jedoch nicht,¹²⁵ wies aber darauf hin, „dass die Richtlinie einem Mitgliedstaat nicht gestattet, an Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten, die nicht in ihren Anwendungsbereich fallen, ausgeschüttete Gewinne ungünstiger zu behandeln als die an vergleichbare inländische Gesellschaften ausgeschütteten Gewinne.“¹²⁶ Das vorlegende Gericht hätte deshalb vielmehr die Frage stellen müssen, ob die Ungleichbehandlung der französischen Gesellschaft, die nicht unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fällt, mit einer deutschen Gesellschaft gegen den EG-Vertrag verstößt.¹²⁷

120 *Gaz de France* (FN 114) Rn 29.

121 Art 2 soll grundsätzlich nur dazu dienen, Personengesellschaften vom Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie auszuschließen; vgl *Gaz de France* (FN 114) Rn 39.

122 *Gaz de France* (FN 114) Rn 43.

123 *Gaz de France* (FN 114) Rn 39; so auch bereits *Rust*, *Gaz de France*. Finanzgericht Köln requests a preliminary ruling about the Parent-Subsidiary Directive. Finanzgericht Köln, Highlights & Insights 1/2008, 69, 74.

124 So auch EuGH, Rs C-247/07, Schlussanträge v GA *Mazák* v 25.6.2009, *Gaz de France*, Rn 29.

125 Der EG-Vertrag gebietet nicht, dass verschiedene ausländische Gesellschaften gleich behandelt werden; vgl *Rust*, Highlights & Insights 1/2008, 74f.

126 *Gaz de France* (FN 114) Rn 59.

127 Diese Frage wurde vom EuGH in *Aberdeen* (FN 16) bejaht; vgl auch *Rust*, Highlights & Insights 1/2008, 75.

2. Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat

Die Mutter-Tochter-Richtlinie hat das Ziel, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung auf grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zu vermeiden.¹²⁸ Hereinfließende Dividenden werden im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft entweder befreit, oder die von der Tochtergesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne entrichtete Steuer wird auf die Steuerlast der Muttergesellschaft angerechnet.¹²⁹ Die Richtlinie gestattet einen pauschalen Betrag von maximal 5 % der ausgeschütteten Gewinne als nichtabzugsfähige Ausgaben.¹³⁰

In der Rs *Cobelfret*¹³¹ war eine Bestimmung des belgischen Rechts auf dem Prüfstand, die die Besteuerung von Dividenden betraf. Die Dividenden, die eine belgische Gesellschaft bezog, wurden in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen. Im nächsten Schritt wurden 95 % der Dividende abgezogen, was der Besteuerung von nicht abzugsfähigen Aufwendungen in Höhe von 5 % gemäß den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie entspricht. Die belgische Bestimmung ließ den Abzug allerdings nur im Ausmaß des Gewinnes der Gesellschaft zu.¹³² Im Verlustfall war demnach kein Abzug gestattet; bei zu geringem Gewinn konnte der Abzug nicht voll ausgeschöpft werden. Der 95%ige Abzug war auch nicht vortragsfähig. Konnte er in einem Jahr aufgrund der Verlustsituation nicht in Anspruch genommen werden, war er gänzlich verloren. Darüber hinaus entstand durch die Hinzurechnung der Dividenden zur Bemessungsgrundlage und den verwehrten Abzug im Verlustfall ein niedrigerer Verlust.¹³³ Der Verlustvortrag für die nächste Veranlagungsperiode war somit geringer.¹³⁴ Die Steuerlast in den nächsten Veranlagungszeiträumen erhöhte sich dadurch.

Dem EuGH wurde die Frage vorgelegt, ob die belgische Bestimmung mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar ist. Der EuGH kam zu dem Ergebnis, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie für die Anwendung der Befreiungsmethode keine weiteren Voraussetzungen vorsehe.¹³⁵ Deshalb könne das belgische Recht die Steuerfreiheit der Dividenden nicht vom Vorliegen weiterer Voraussetzungen – wie etwa der Erzielung von Gewinnen – abhängig machen.¹³⁶ Durch diese Restriktion würde die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht in allen Situationen vermieden.¹³⁷

128 EuGH, Rs C-138/07, *Cobelfret*, Slg 2009, I-00731, Rn 29; mit Verweis auf EuGH, Rs C-27/07, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Slg 2008, I-02067, Rn 24 und 27.

129 RL 90/435/EWG (FN 26) Art 4 Abs 1.

130 RL 90/435/EWG (FN 26) Art 4 Abs 2.

131 *Cobelfret* (FN 128).

132 *Cobelfret* (FN 128) Rn 9; vgl *Wathelet/de Broe*, Belgium: The Eckelkamp, Les Vergers du Vieux Tauves, *Cobelfret*, KBC, Beleggen Risicokapitaal Beheer, Truck Center, Damseaux, Commission v. Belgium and Simeti Engineering Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 21, 31.

133 *Cobelfret* (FN 128) Rn 37.

134 *Cobelfret* (FN 128) Rn 39.

135 *Cobelfret* (FN 128) Rn 34.

136 *Cobelfret* (FN 128) Rn 36.

137 *Cobelfret* (FN 128) Rn 45.

Eine ganz ähnliche Fragestellung wie in der Rs *Cobelfret* hatte der EuGH auch in den verbundenen Rs *KBC* und *Beleggen*¹³⁸ zu beantworten. In Frage stand dieselbe Bestimmung des belgischen Rechts wie in der Rs *Cobelfret*, die Vorlagefragen gingen aber darüber hinaus. Neben der Mutter-Tochter-Richtlinie waren auch die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens. Darüber hinaus fragte das vorlegende Gericht auch nach der Vereinbarkeit der belgischen Regelung mit der Mutter-Tochter-Richtlinie, soweit rein interne Sachverhalte – also Gewinnausschüttungen innerhalb Belgiens – betroffen sind.

Der EuGH hat das Urteil in der Rs *Cobelfret*¹³⁹ im vollen Umfang auf die Rs *KBC* und *Beleggen*¹⁴⁰ übertragen. Zu den darüber hinaus gehenden Fragen hat der EuGH festgestellt, dass nicht generell volle Abzugsfähigkeit der Gewinne gewährleistet sein muss.¹⁴¹ Wenn das nationale Steuerrecht einen Verlustvortrag vorsieht, darf dieser aber durch den Dividendenbezug nicht vermindert werden.¹⁴² Die Prüfung, ob die Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar und gegebenenfalls verletzt ist, überließ der EuGH dem nationalen Gericht.¹⁴³ Die Niederlassungsfreiheit sah der EuGH durch die belgische Bestimmung nicht beeinträchtigt.¹⁴⁴

Für die Beurteilung rein interner Sachverhalte sah sich der EuGH als nicht zuständig an.¹⁴⁵ Diese kategorische Ablehnung seiner Zuständigkeit steht im teilweisen Widerspruch zur Vorjudikatur. So traf der EuGH in der Rs *Cobelfret* keine Unterscheidung zwischen innergemeinschaftlichen und internen Dividenden.¹⁴⁶ In der Rs *Les Vergers du Vieux Tauves*¹⁴⁷ bejahte der EuGH seine Zuständigkeit sogar explizit für jene Fälle, „in denen der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zwar nicht in den Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt, in denen diese Bestimmungen aber durch das nationale Recht für anwendbar erklärt worden sind.“¹⁴⁸ Zur Fusionsrichtlinie hielt der EuGH in der Rs *Leur-Bloem*¹⁴⁹ fest, dass eine Interpretation des Gemeinschaftsrechts auch in internen Sachverhalten von

138 *KBC/Beleggen* (FN 16).

139 *Cobelfret* (FN 128).

140 *KBC/Beleggen* (FN 16).

141 Nichtabzugsfähige Aufwendungen können mit 5 % der Dividenden pauschal festgesetzt werden; vgl. RL 90/435/EWG (FN 26) Art 4 Abs 2; *KBC/Beleggen* (FN 16) Rn 53.

142 *KBC/Beleggen* (FN 16) Rn 54.

143 *KBC/Beleggen* (FN 16) Rn 71.

144 Vgl. dazu näher *KBC/Beleggen* (FN 16) Rn 75ff.

145 *KBC/Beleggen* (FN 16) Rn 60; vgl. *Jansen*, *KBC Bank NV and Beleggen*, *Risicokapitaal, Beheer NV*. EC law precludes Belgian exemption method for profits received by a Belgian company from its subsidiary in another Member State. ECJ, *Highlights & Insights* 10/2009, 5, 21.

146 *Cobelfret* (FN 128); das Urteil des EuGH soll deshalb auch für interne Sachverhalte gelten (vgl. *de Broe/Bammens*, *Cobelfret*. National provisions to prevent double taxation of distributed dividends. ECJ. *Highlights & Insights* 7/8/2009, 7, 16; *Peeters/Van de Vijver*, ECJ Rules on Compatibility of Belgian Participation Exemption Regime with EC Parent-Subsidiary Directive, *EC Tax Review* 2009, 146, 154).

147 EuGH, Rs C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*, Slg 2008, I-10627.

148 *Les Vergers du Vieux Tauves* (FN 147) Rn 21.

149 EuGH, Rs C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-04161.

Nutzen sein kann, wenn das nationale Recht in Umsetzung der Richtlinie für innergemeinschaftliche und interne Sachverhalte anwendbar ist.¹⁵⁰

III. Aktuelle Judikatur österreichischer Gerichte

A. Dänische Familienstiftung

In seinem Erk vom 23.6.2009 hatte sich der VwGH mit der Gemeinschaftsrechtskonformität der steuerlichen Behandlung von Einkünften zu beschäftigen, die von einer Stiftung bezogen werden, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU hat.¹⁵¹ Im zugrunde liegenden Sachverhalt erhielt die Stpfl Zuwendungen aus einem dänischen Familienfonds (*Det Obelske Familienfond*). Die Einkünfte wurden in den Jahren 2000 bis 2004 als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 1 Z 7 EStG¹⁵² erklärt, die gem § 37 Abs 4 Z 1 lit f EStG dem Hälftesteuersatz unterliegen. Dem hielt das zuständige Finanzamt entgegen, dass dänische Stiftungen nicht von § 27 Abs 1 Z 7 EStG erfasst seien, und wertete die Zuwendungen als sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG (wiederkehrende Bezüge), auf die der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt.¹⁵³ Die Stpfl erhob daraufhin Berufung und vertrat dabei den Standpunkt, dass es nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zulässig sei, gleichartige Erträge unterschiedlich zu behandeln, abhängig davon, ob der Schuldner der Zahlungen im Inland oder im Ausland ansässig sei, da dies der Kapitalverkehrsfreiheit widerspreche.

Der VwGH führt in seinem Erk zunächst einen Typenvergleich durch, um die Vergleichbarkeit des dänischen Familienfonds mit einer österreichischen Privatstiftung zu klären, und kommt zu dem Schluss, dass diese gegeben sei, da keine strukturellen Unterschiede zwischen den beiden Stiftungstypen bestehen.¹⁵⁴ Der

150 Vgl *Wathelet/de Broe* (FN 132) 37f.

151 VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183; vgl *Daurel*, Die dänische Familienstiftung im Typenvergleich, *ecolex* 2009, 1090; *Marchgraber*, SWI Jahrestagung: Ausschüttung aus dänischer Privatstiftung, SWI 2010, in Druck.

152 In der Fassung vor der Änderung im Zuge des SchenkMG 2008 (BGBl I 2008/85), durch die Zuwendungen aus ähnlichen Stiftungen in den Gesetzestext aufgenommen wurden.

153 Die Behandlung von Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen als wiederkehrende Bezüge beruht auf dem hg Erk aus dem Jahr 1988 (VwGH 20.9.1988, 87/14/0167), in dem der VwGH entschied, dass Zuwendungen aus einem US-amerikanischen sogenannten „Ermessenstrust“ nur dann in Österreich steuerbar sind, wenn diese wiederkehrende Bezüge nach § 29 Z 1 EStG darstellen. Abhängig davon, ob die Zuwendungen auf einem Rentenstammrecht beruhen, werden Einkünfte aus ausländischen Stiftungen also mit dem Normalsteuersatz belastet oder als steuerfrei qualifiziert. Einkünfte aus österreichischen Privatstiftungen hingegen stellen Einkünfte aus Kapitalverkehr nach § 27 Abs 1 Z 7 EStG dar und unterliegen gem § 93 Abs 2 Z 1 lit d der 25%igen Kapitalertragsteuer. Für eine Gegenüberstellung der alten und neuen Rechtslage vgl *Schuchter*, Zuwendungsbesteuerung neu, *taxlex* 2008, 224, 224f.

154 Vgl dazu auch *Hammer/Petritz*, EU-Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, *RdW* 2009, 435; *Schuchter*, *taxlex* 2008, 225; allgemein zur Vergleichbarkeit ausländischer Stiftungen vgl *Schuchter*, Eckpunkte der neuen Stiftungseinkommensteuer, *taxlex* 2008, 229, 231; vgl dazu auch *Schuch/Hammer*, Ausländische Stiftungen und Vermögensmassen im österreichischen Abgabenrecht, in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung (2008) 199, 202ff.

Gerichtshof stellt weiter fest, dass vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen sei, ob die strittige Bestimmung gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. In einem ersten Schritt befindet der VwGH, dass Zuwendungen der vorliegenden Art von Art 56 EG erfasst sind und verweist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auf die Bedeutung der Nomenklatur zur RL zur Durchführung von Art 67 EG (entspr Art 56 EG).¹⁵⁵ Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs liegt dem VwGH zufolge vor, wenn Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Einrichtungen einer höheren Besteuerung als Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung unterliegen, da „*sie Gebietsansässige potenziell davon abhält, derartige vergleichbare ausländische Einrichtungen zu konstituieren und weil sie – mittelbar – solche ausländische Einrichtungen benachteiligt*“. Eine Rechtfertigung für diese Beschränkung findet der Gerichtshof nicht. Der VwGH kommt – entgegen der vorangehenden Entscheidung des UFS¹⁵⁶ – zu dem Ergebnis, dass die Zuwendungen des dänischen Familienfonds keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern sonstige Einkünfte darstellen. Diese müssen jedoch dem Hälftesteuersatz unterliegen, da die Stiftung einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist. Die Anwendung des Normalsteuersatzes würde einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellen.

Durch die Novellierung der betroffenen Gesetzesbestimmung mit dem SchenkMG 2008¹⁵⁷ hat der Gesetzgeber die Entscheidung des VwGH vorweggenommen und eine Gleichbehandlung von Einkünften aus in- und vergleichbaren ausländischen Stiftungen erwirkt, indem er „*Zuwendungen jeder Art von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind*“, in die Liste der Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgenommen hat (§ 27 Abs 7 3. TS EStG). Sie unterliegen gem § 37 Abs 8 Z 2 EStG dem besonderen Steuersatz von 25 % oder alternativ im Rahmen von § 97 Abs 4 EStG dem halben Durchschnittssteuersatz iSd § 37 Abs 4 lit f EStG.

B. Anwendungsvoraussetzungen der Dienstleistungsfreiheit

Der VwGH hat mit seinem Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0275, und der Abweisung der Beschwerde der vielzitierten und vieldiskutierten Rechtssache „Fotomodell N“ nunmehr einen Schlusspunkt nach achtjähriger Verfahrensdauer gesetzt.¹⁵⁸ Die Bf hatte eine Aufhebung des Bescheides im fortgesetzten Verfahren begehrt, weil dieser gegen die im EG-Vertrag verankerte Dienstleistungsfreiheit verstoße. Das EuGH-Urteil in der Rs *Scorpio*¹⁵⁹ – das der VwGH seinerzeit abgewartet hatte, um sein Vorerkenntnis¹⁶⁰ zu fällen – gebiete, so die Bf, die Berücksichtigung von mitgeteilten und unmittelbar mit der Tätigkeit im Mitglied-

155 Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABI 1988 L 178.

156 UFS 11.10.2006, RV/1689-W/05; der UFS erkennt zwar auch die Europarechtswidrigkeit, geht jedoch anders als der VwGH vor: um eine unionsrechtskonforme Interpretation zu erreichen, dehnt er den Begriff der „Privatstiftung“ des § 27 EStG auch auf die dänische Stiftung aus (kritisch dazu *Hammer/Petritz*, RdW 2009, 436).

157 BGBl I 2008/85.

158 Vgl dazu ausführlich *Simader*, Dienstleistungsfreiheit erfordert Nachweis der Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats, *ecolex* 2010, 86.

159 *Scorpio* (FN 19).

160 VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109.

staat der Leistungserbringung zusammenhängenden Betriebsausgaben im Steuerabzugsverfahren. Die belangte Behörde habe die Dienstleistungsfreiheit nicht beachtet und dies mit der nicht nachgewiesenen Staatsangehörigkeit in einem EU-Mitgliedstaat begründet. Die Bf war der Ansicht, die Behörde habe es verabsäumt, die ihr zur Verfügung stehende Möglichkeit der Amtshilfe in Anspruch zu nehmen. Eine Mitwirkungspflicht ihrerseits verneinte die Bf.

In der Rs *Scorpio* hatte der EuGH entschieden, dass die Quellensteuer für Gebietsfremde durch die Notwendigkeit, die Effizienz der Steuerbeitreibung zu gewährleisten, gerechtfertigt ist. Der EuGH begründete dies damit, dass den deutschen Behörden zur Zeit des Ausgangsverfahrens kein Instrument für die Amtshilfe zur Beitreibung zur Verfügung stand.¹⁶¹ Der VwGH hat die Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs – anders als die Besteuerung auf Bruttobasis – in seinem Erkenntnis trotz Anwendbarkeit des EG-VAHG¹⁶² nicht in Frage gestellt.¹⁶³ Man könnte daraus schließen, dass der VwGH davon ausgeht, dass der Steuerabzug bei Gebietsfremden auch unter Anwendbarkeit des EG-VAHG durch die Notwendigkeit, die Effizienz der Beitreibung zu gewährleisten, gerechtfertigt ist. Da der VwGH die Dienstleistungsfreiheit aber schließlich gar nicht anwendete, weil die Staatsangehörigkeit der Dienstleisterin nicht nachgewiesen wurde, hat er das EG-VAHG berechtigterweise unberücksichtigt gelassen. Der EuGH hat sich allerdings noch nicht abschließend zur Zulässigkeit einer Quellensteuer im Lichte der Grundfreiheiten bei Anwendbarkeit der Beitreibungsrichtlinie geäußert, weshalb eine Vorlageverpflichtung der Höchstgerichte anzunehmen ist.¹⁶⁴

Was den Abzug von Betriebsausgaben betrifft, urteilte der EuGH in der Rs *Scorpio*, dass unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängende Betriebsausgaben, die dem Vergütungsschulder mitgeteilt wurden, schon im Steuerabzugsverfahren zu berücksichtigen sind. In Österreich wurde daraufhin der Steuerabzug in besonderen Fällen in § 99 EStG mit einer Option zur Nettobesteuerung bei erhöhtem Steuersatz versehen.¹⁶⁵ Der Besteuerungstatbestand im gegenständlichen Verfahren wurde bereits im Jahr 2000 verwirklicht. Zu diesem Zeitpunkt bestand nach österreichischem Recht keine Möglichkeit, Betriebsausgaben bereits im Steuerabzugsverfahren geltend zu machen. Dennoch wäre dieser Abzug zu gewähren, wenn durch die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit das nationale Recht partiell verdrängt würde. Der EuGH hat aber in seinem Urteil in der Rs *Scorpio* klargestellt, dass sich nur ein Dienstleister mit Staatsangehörigkeit in einem EU-Mitgliedstaat auf die Dienstleistungsfreiheit berufen kann. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, ist auch der Empfänger dieser Dienstleistung im Haftungsverfahren nicht durch die Dienstleistungsfreiheit geschützt. Im vorliegenden Fall war aber eben gerade die Staatsangehörigkeit der Dienstleisterin nicht bekannt. Die belangte Behörde hatte im fortgesetzten Verfahren einen Staatsange-

161 Vgl zum Zusammenspiel zwischen Quellensteuern und Amtshilfe *Simader*, Bulletin for International Taxation 2010, 115ff.

162 Geändert durch das BGBl I 2002/132 ab 1.7.2002.

163 Im fortgesetzten Verfahren hatte der UFS seiner Entscheidung nämlich jene Rechtslage zu Grunde zu legen, die im Zeitpunkt der neuerlichen Bescheiderlassung (UFS 21.8.2008, RV/1177-L/06, nicht veröffentlicht) galt; vgl *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17, 25 mit Verweis auf VwGH 22.9.1999, 96/15/0049.

164 Vgl auch *Lang*, SWI 2007, 25.

165 BGBl I 2007/24.

hörigkeitsnachweis verlangt, diesen jedoch nicht erhalten.¹⁶⁶ Demnach folgte der VwGH, dass die Dienstleistungsfreiheit ihre Wirkung nicht entfaltet.

C. Abzug von Auslandsverlusten

Im Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2009, 2008/15/0034, ging es um die Berücksichtigung ausländischer Verluste, die vor Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden waren.¹⁶⁷ Der Bf begehrte die aus seiner Tätigkeit als Physiotherapeut in Deutschland entstandenen Verluste von der österreichischen Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im März 2000 hatte der Bf seine Tätigkeit in Deutschland beendet und seinen Wohnsitz aufgegeben. Sowohl Wohnsitz als auch Praxis verlegte der Bf zu diesem Zeitpunkt nach Österreich.

Der Verlustabzug wurde vom Finanzamt mit Verweis auf den VwGH¹⁶⁸ verwehrt. Dieser hatte erkannt, dass Auslandsverluste von unbeschränkt Steuerpflichtigen zu berücksichtigen seien, wenn diese Einkünfte aus Staaten beziehen, mit denen DBA bestehen. Weil der Bf im Jahr 2000 nur österreichische Einkünfte bezogen hat, seien die Auslandsverluste nicht abzugsfähig. Darüber hinaus erlaube das EStG keinen Abzug von Auslandsverlusten, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind. Der Bf hingegen war der Ansicht, die Verluste seien im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit gemäß der Rechtsprechung des EuGH in Österreich zu berücksichtigen, wenn sie in Deutschland nicht mehr verwertbar seien und eine doppelte Verlustverwertung ausgeschlossen sei.

Der VwGH¹⁶⁹ entgegnete dem Vorbringen des Bf, dass in Österreich weder positive noch negative Auslandseinkünfte berücksichtigt würden, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind. Betreffend die Niederlassungsfreiheit sah der VwGH keine Vergleichbarkeit zwischen Steuerinländern und Steuerausländern. Die unterschiedliche Besteuerung entspreche dem Territorialitätsprinzip, das der EuGH in der Rs *Futura Participations*¹⁷⁰ anerkannt hat. So hätte der EuGH auch festgehalten, dass es nicht gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, „wenn ein Mitgliedstaat den Verlustvortrag aus früheren Jahren bei einem Steuerpflichtigen, der in seinem Gebiet eine Zweigniederlassung, nicht aber seinen Sitz hat, davon abhängig macht, daß die Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die der Steuerpflichtige in diesem Staat erzielt hat“.¹⁷¹ Außerdem, so der VwGH, sei es im

166 Die Bf hat nicht einmal glaubhaft gemacht, dass die Dienstleisterin Staatsangehörige eines Mitgliedstaats ist. Ebenso wie der EuGH (*Persche* (FN 73); vgl oben Kapitel II.D.) geht der VwGH von der Priorität der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen vor Inanspruchnahme der Amtshilfe aus; vgl *Günther/Paterno*, Die Haftung des Abzugsverpflichteten, in *Lang/Schuch/Staringer*, Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger (2010) 189, 211; anders noch im Vorerkenntnis (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109); vgl *Lang*, SWI 2007, 29.

167 Für die Zusammenfassung einer Diskussion zu diesem Erkenntnis vgl *Prillinger*, SWI-Jahrestagung: Auslandsverluste vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, SWI 2010, 176.

168 VwGH 25.9.2001, 99/14/0217.

169 Der VwGH hat ohne Vorlage an den EuGH entschieden; kritisch dazu *Lang*; vgl *Prillinger*, SWI 2010, 177.

170 EuGH, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-02471, Rn 22.

171 *Futura Participations* (FN 170) Rn 43.

Streitfall keineswegs ausgeschlossen, dass der Bf die in Deutschland erzielten Verluste in Zukunft noch in Deutschland verwerten könne.¹⁷²

D. Bewertung ausländischen Grundvermögens im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit

In seiner Berufungsentscheidung vom 16.6.2009 hatte der UFS einen Erbschaftssteuerfall zu beurteilen.¹⁷³ Der Berufungswerber hatte ein britisches bebautes Grundstück geerbt, das gem § 10 BewG mit dem Verkehrswert bewertet wurde. Da gem § 19 ErbStG inländische Grundstücke mit dem dreifachen Einheitswert in Ansatz gebracht werden und der österreichische Einheitswert des britischen Grundstücks maximal 10 % des Verkehrswerts betragen würde, beantragte der Berufungswerber die Bewertung nach § 19 ErbStG¹⁷⁴ – er vermutete einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Der UFS bezieht sich in seiner Entscheidung auf das EuGH-Urteil *Jäger*, in dem eine ähnliche Bewertungsbestimmung des dErbStG als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt wurde.¹⁷⁵ Es kann sich laut EuGH zwar als schwierig erweisen, die inländischen Bewertungsvorschriften auf ausländische Vermögensgegenstände anzuwenden; allerdings kann vom Steuerpflichtigen verlangt werden, die erforderlichen Unterlagen vorzulegen, um die Steuer entsprechend festzusetzen.¹⁷⁶ In diesem Sinne forderte der UFS die für die Bewertung notwendigen Dokumente an und setzte die Erbschaftssteuerschuld auf Basis des dreifachen Einheitswerts des britischen Grundstücks fest.¹⁷⁷

Für ausländisches Vermögen stehen mit dem Einheitswert vergleichbare Werte meist nicht zur Verfügung,¹⁷⁸ weshalb der UFS selbst die Berechnung vornehmen musste. Wie diese Berechnung genau erfolgte, geht aus der Entscheidung nicht hervor. Zwar ist dies vor dem Hintergrund der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht mehr von übermäßiger Bedeutung. Die Bewertung nach dem StiftEG 2008 richtet sich allerdings immer noch nach den Bestimmungen des ErbStG, also nach dem dreifachen Einheitswert für inländisches und nach dem gemeinen Wert für ausländisches Grundvermögen. Dar-

172 Der Bf könnte beispielsweise seinen Wohnsitz wieder nach Deutschland verlegen oder Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland erzielen.

173 UFS 16.6.2009, RV/0933-W/03.

174 Bei bebauten Grundstücken richtet sich der Einheitswert nach dem gemeinen Wert zu den Wertverhältnissen zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung (1.1.1973). Der Gesetzgeber hat jedoch, um der Wertsteigerung bis zu einem gewissen Grad Rechnung zu tragen, pauschale Einheitswertsteigerungen iHv insgesamt 35 % angeordnet (vgl. *Doralt*, Steuerrecht Band II⁵ (2006) Rn 50f).

175 Vgl. EuGH, Rs C-256/06, *Jäger*, Slg 2008, I-123.

176 Vgl. *Jäger* (FN 175) Rn 54.

177 In der Entscheidung heißt es, dass vor dem UFS ein Erörterungsgespräch stattfand, in dem die Ermittlung des Einheitswertes besprochen wurde; „es konnte dieser an Hand der vom Bw. beigebrachten Unterlagen gemäß der Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 für den erblasserischen Anteil mit € 6.505,55 ermittelt werden, wobei der entsprechende Berechnungsbogen den Parteien anlässlich des Erörterungsgesprächs ausgehändigt wurde.“

178 Vgl. *Burgstaller/Fraberger/Haslinger*, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Rechtspolitisches, Verfassungsrechtliches, Gemeinschaftsrechtliches, taxlex 2006, 707, 716.

über hinaus hat der Stpfl gem § 3 Abs 4 StiftEG die Möglichkeit, für in der EU und im EWR belegenes Grundvermögen eine Einheitswertfeststellung zu erwirken.¹⁷⁹ Deswegen wäre es uE von Interesse, welche Werte der UFS der Berechnung des Einheitswerts zugrunde legte.

IV. Ausblick

Im Februar 2009 hat die Europäische Kommission zwei Richtlinienvorschläge veröffentlicht, die den Bereich der direkten Steuern betreffen: eine überarbeitete Amtshilfe- und eine überarbeitete Beitreibungsrichtlinie.¹⁸⁰ Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen zunächst den Anwendungsbereich, der bei beiden RL auf alle Steuern und Abgaben, sowie auf Sozialversicherungsbeiträge ausgeweitet werden soll. Weiters sollen mit den neuen RL der automatische Informationsaustausch intensiviert und administrative Erleichterungen (Standortformulare, EDV-unterstützte Kommunikation, etc) geschaffen werden. Die Vorschläge der Kommission wurden aber – zumindest in der am 16.3.2010 erlassenen Beitreibungsrichtlinie (*Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen*) – nicht zur Gänze umgesetzt. So bleibt zB die Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Sozialversicherungsbeiträge aus. In Bezug auf die Amtshilferichtlinie, die im Laufe des Jahres 2010 beschlossen werden dürfte, bleibt jedoch noch abzuwarten, inwieweit die Vorschläge der Kommission übernommen werden.

Im Oktober 2008 wurden dem EuGH vom UFS Linz mehrere Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Portfoliobeteiligungen vorgelegt.¹⁸¹ Der EuGH hat die Rs *Haribo* und *Salinen*¹⁸² zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren sowie zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.¹⁸³ Nach einer Anfrage des EuGH, inwieweit die Änderung des § 10 KStG Auswirkungen auf die Vorlagefrage hat, beschloss der UFS die Vorlagefragen in den verbundenen Rs neu zu formulieren. Dadurch wird auch die neue Rechtsnorm einer Prüfung durch den EuGH unterzogen.¹⁸⁴

179 Vgl *Burgstaller/Huemer*, Das neue Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung (2008) 27, 45f.

180 Siehe COM (2009) 28 betreffend die Beitreibungsrichtlinie und COM (2009) 29 betreffend die Amtshilferichtlinie.

181 Vgl dazu ausführlich *Canete/Kubik*, Direkte Steuern, in *Eilmansberger/Herzig*, Jahrbuch Europarecht (2009) 313, 330ff.

182 EuGH, verbundene Rs C-436 und C-437/08, *Haribo/Salinen*; vgl für eine umfassende Darstellung des Rechtsstreits und der Vorlage *Staringer*, Austria: The Haribo and Salinen Case and the Hengartner and Gasser Case, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2009 (2010) 9.

183 Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs v 16.1.2009.

184 Für eine genaue Analyse der neuen Vorlagefragen vgl *Laudacher*, Neuformulierung der Vorabentscheidungsfragen in den Rechtssachen Haribo und Salinen AG, SWK 32/2009, T 223.