

Thomas ECKER/Birgit STÜRZLINGER

Direkte Steuern

Inhaltsübersicht

I.	Neue Rechtsvorschriften (Gemeinschaftsrechtsakte und Umsetzung in Österreich).....	262
II.	Aktuelle Judikatur des Europäischen Gerichtshofs	262
A.	Anforderungen an die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger	262
1.	Die beschränkte Steuerpflicht im Spannungsfeld der Grundfreiheiten	262
2.	Aktuelles zur Schumacker-Doktrin: Die Urteile <i>Meindl</i> und <i>Lakebrink</i>	263
3.	Gleichbehandlung im Hinblick auf die objektive Leistungsfähigkeit und den Steuersatz: Neugestaltung der Abzugsteuer	266
B.	Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten	269
1.	Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu anderen Grundfreiheiten	269
2.	Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit.....	270
3.	Die Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG.....	272
4.	Rechtfertigung der Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten	273
C.	„Treaty Override“ durch Methodenwechsel bei Gewinnen aus „Niedrigsteuerländern“: Die Rs <i>Columbus Container</i>	273
D.	Dividenden	275
E.	Grenzüberschreitende Verlustverwertung: Die Rechtfertigungsgründe aus <i>Marks & Spencer</i>	277
F.	Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH Urteilen: Die Rs <i>Meilicke</i>	278
III.	Aktuelle Judikatur österreichischer Gerichte	280
A.	Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit	280
B.	Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten	282
C.	Missbrauch im Lichte des Gemeinschaftsrechts	284
IV.	Ausblick	285
A.	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB).....	285
B.	Österreichisches Vorabentscheidungsersuchen	285

I. Neue Rechtsvorschriften (Gemeinschaftsrechtsakte und Umsetzung in Österreich)

Die direkten Steuern fallen nach ständiger Rspr des EuGH in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben.¹ Im Jahr 2007 gab es eine Reihe von interessanten EuGH Urteilen iZm direkten Steuern und den Grundfreiheiten. Eine Auswahl der uE wichtigsten Judikate wird geordnet nach Themen im nächsten Kapitel vorgestellt. Nennenswerte sekundäre Gemeinschaftsrechtsakte gab es 2007 im Bereich der direkten Steuern nicht.

Auf nationaler Ebene diente das Budgetbegleitgesetz 2007² auch teilweise der Umsetzung von EuGH Judikatur. Die wesentlichsten Änderungen betrafen die Abzugsteuer iZm beschränkt Steuerpflichtigen.³

II. Aktuelle Judikatur des Europäischen Gerichtshofs

A. Anforderungen an die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

1. Die beschränkte Steuerpflicht im Spannungsfeld der Grundfreiheiten

Nach der Rspr des EuGH sind neben Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit auch versteckte Diskriminierungen, die an andere Merkmale als die Staatsangehörigkeit anknüpfen, aber im Ergebnis Staatsangehörige gegenüber Nichtstaatsangehörigen diskriminieren, verboten.⁴ Aus diesem Grund befindet sich die durch die Anknüpfung an die Ansässigkeit entstehende unterschiedliche Besteuerung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger im Fokus des Gemeinschaftsrechts. Der EuGH ist zwar der Ansicht, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde idR nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.⁵ Wenn

1 ZB EuGH 6.6.2000, Rs C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071, Rn 32; EuGH 7.9.2004, Rs C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477, Rn 19; jüngst EuGH 6.3.2007, Rs C-292/04, *Meilicke*, Slg 2007, I-1835, Rn 19.

2 Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl I 24/2007.

3 Siehe dazu näher II.A.3. zur Abzugsteuer und III.A zu Begünstigungen von für Verbesserungsvorschläge gewährte Prämien.

4 Vgl zB EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-249, Rn 26; EuGH 11.8.1995, Rs C-80/94, *Wielockx*, Slg 1995, I-2508, Rn 16; EuGH 27.6.1996, Rs C-107/94, *Asscher*, Slg 1996, I-3113, Rn 36; EuGH 12.6.2003, Rs C-234/01, *Gerritse*, Slg 2003, I-5945, Rn 28; EuGH 25.01.2007, Rs C-329/05, *Meindl*, Slg 2007, I-1107, Rn 21; EuGH 22.3.2007, Rs C-383/05, *Talotta*, Slg 2007, I-2555, Rn 17.

5 Vgl *Schumacker* (FN 4) Rn 31; *Wielockx* (FN 4) Rn 18; *Asscher* (FN 4) Rn 41; EuGH 12.5.1998, Rs C-336/96, *Gilly*, Slg 1998, I-2823, Rn 49; EuGH 29.4.1999, Rs C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg 1999, I-2664, Rn 27; EuGH 14.9.1999, Rs C-391/97, *Gschwind*, Slg 1999, I-5478, Rn 22; EuGH 16.5.2000, Rs C-87/99, *Zurstrassen*, Slg 2000, I-3337, Rn 21; EuGH 1.7.2004, Rs C-169/03, *Wallentin*, Slg 2004, I-6458, Rn 15; EuGH 5.7.2005, Rs C-376/03, *D.*, Slg 2005, I-5852, Rn 26; EuGH 9.11.2006, Rs C-520/04, *Turpeinen*, Slg 2006, I-10685, Rn 26; *Meindl* (FN 4) Rn 23; *Talotta*

jedoch kein objektiver Unterschied zwischen der Situation eines Gebietsfremden und eines Gebietsansässigen besteht, ist eine ungleiche Besteuerung grundsätzlich diskriminierend.⁶ Die Rspr des EuGH im Jahr 2007 brachte in diesem Zusammenhang einige Antworten auf bislang noch offene Fragen in Hinblick auf die Anforderungen an objektiv gleiche Situationen und die dann notwendige gleichartige Besteuerung.

2. Aktuelles zur Schumacker-Doktrin: Die Urteile *Meindl* und *Lakebrink*

Ein Gebietsansässiger und ein Gebietsfremder befinden sich ausgehend vom Urteil des EuGH in der Rs *Schumacker* insbesondere dann in einer objektiv vergleichbaren Situation, wenn ein Gebietsfremder seine Einkünfte im Wesentlichen im Beschäftigungsstaat erzielt, während er im Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erwirtschaftet.⁷ In einer derartigen Konstellation geht die Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation eines Steuerpflichtigen nach der Rspr des EuGH vom Wohnsitzstaat auf den Beschäftigungsstaat über.⁸ In Reaktion auf diese Rspr wurde in Österreich mit § 1 Abs 4 EStG⁹ für beschränkt Steuerpflichtige, die ihre Einkünfte fast ausschließlich in Österreich erzielen,¹⁰ die Möglichkeit einer Option zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht geschaffen, um die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse in Österreich zu gewährleisten.¹¹ Auch im Jahr 2007 hatte der EuGH in zwei Urteilen Gelegenheit, die Schumacker-Doktrin weiterzuentwickeln:¹²

In der Rs *Meindl*¹³ stand die dem § 1 Abs 4 öEStG vergleichbare deutsche Regelung auf dem gemeinschaftsrechtlichen Prüfstand. In Deutschland besteht im Rahmen der Zusammenveranlagung für Ehegatten neben der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht eine zusätzliche Optionsmöglichkeit zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht für Ehegatten von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen EU-/EWR-Staatsangehörigen. Voraussetzung dafür war nach

(FN 4) Rn 19; EuGH 18.07.2007, Rs C-182/06, *Lakebrink*, noch nicht in der Sammlung, Rn 28.

6 Vgl *Schumacker* (FN 4) Rn 37; *Wielockx* (FN 4) Rn 20 ff; *Asscher* (FN 4) Rn 42 ff; *Royal Bank of Scotland* (FN 5) Rn 27; *Gschwind* (FN 5) Rn 26 ff; *Wallentin* (FN 5) Rn 17; *Talotta* (FN 4) Rn 28; EuGH 11.10.2007, Rs C-443/06, *Hollmann*, noch nicht in Slg veröff, Rn 54.

7 Vgl *Schumacker* (FN 4) Rn 36; *Wielockx* (FN 4) Rn 20; *Asscher* (FN 4) Rn 43; *Gschwind* (FN 5) Rn 27; *Lakebrink* (FN 4) Rn 30.

8 Vgl *Schumacker* (FN 4) Rn 36 ff; *Wielockx* (FN 4) Rn 20 ff; *Asscher* (FN 4) Rn 43; *Gschwind* (FN 5) Rn 27 ff; *Lakebrink* (FN 4) Rn 31.

9 Eingeführt mit dem EU-AbgÄG, BGBl 1996/798, in Kraft rückwirkend ab 1995.

10 Dies gilt gemäß § 1 Abs 4 zweiter Satz EStG nur, wenn die Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000 Euro betragen.

11 Vgl dazu *Doralit*, EStG⁹ § 1 Rz 55 ff mwN.

12 Vgl *Meindl* (FN 4); *Lakebrink* (FN 4).

13 Vgl *Meindl* (FN 4); vgl zu den Schlussanträgen *Dommes*, Deutsches Ehegattensplitting bei steuerfreien ausländischen Einkünften – Schlussanträge in der Rs *Meindl* (C-329/05), SWI 2006, 541 (541 ff).

Rechtslage im streitgegenständlichen Zeitraum, dass 90 % der Welteinkünfte der Ehegatten der deutschen Einkommensteuer unterlagen und, dass die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Betrag von 24 000 DM nicht überstiegen. Herr *Meindl* war österreichischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Deutschland und erzielte seine gesamten Einkünfte in Deutschland. Seine Ehegattin, ebenfalls österreichische Staatsangehörige, wohnte in Österreich und bezog dort nach österreichischem Recht steuerfreies Wochengeld, Karenzgeld und Familienbeihilfe. In Deutschland wurde die beantragte Zusammenveranlagung der Ehegatten versagt, da nach Ansicht der Finanzverwaltung der Anteil der in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte unter 90 % lag und auch die Grenze von 24 000 DM überschritten war. Der EuGH hatte sich in der Folge mit der Frage zu befassen, ob ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt, wenn einem Gebietsansässigen die Zusammenveranlagung aus dem Grund versagt wird, dass im Ausland steuerfreie Einkünfte bei der Berechnung der relevanten Grenzwerte berücksichtigt werden.¹⁴ Das Gericht stellte fest, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Diskriminierung handelte, da sich Herr *Meindl* in einer objektiv gleichen Situation befand, wie jemand, dessen Ehegatte im selben Mitgliedstaat wohnte und ausschließlich steuerfreie Einkünfte bezog.¹⁵ Hinzu kam, dass der Wohnsitzstaat im Fall von Herrn *Meindl* der einzige Staat war, der seine persönliche Lage und seinen Familienstand berücksichtigen konnte.¹⁶ Der EuGH kam daher zu dem Schluss, dass die Niederlassungsfreiheit der Versagung der Zusammenveranlagung in diesem Fall entgegensteht.¹⁷ Für die österreichische Rechtslage ergibt sich aus der Rs *Meindl* die teilweise auch schon zuvor abgeleitete Verpflichtung¹⁸ Einkünfte, die nach österreichischem Recht steuerpflichtig wären, aber nach ausländischem Recht nicht steuerbar oder steuerbefreit sind, für die Berechnung der Grenzen des § 1 Abs 4 EStG jedenfalls außer Betracht zu lassen.¹⁹

Auch das Urteil in der Rs *Lakebrink* stellt eine Weiterentwicklung der „Schumacker-Rechtsprechung“ dar.²⁰ Die Eheleute *Lakebrink* waren deutsche Staatsangehörige und wohnten in Deutschland. Ihrer nichtselbständigen Beschäftigung gingen sie beide ausschließlich in Luxemburg nach. In Deutschland waren sie zudem Eigentümer von Immobilien, aus deren Vermietung sie einen Verlust erwirtschafteten. Die Eheleute *Lakebrink* beantragten in ihrer Steuererklärung in Luxemburg die Berücksichtigung des deutschen Verlustes aus der Vermietung

14 Vgl *Meindl* (FN 4) Rn 19.

15 Vgl *Meindl* (FN 4) Rn 26.

16 Vgl *Meindl* (FN 4) Rn 29.

17 Vgl *Meindl* (FN 4) Rn 32.

18 Vgl *Kofler*, Wallentin: Voller Grundfreibetrag in Schweden für einen deutschen Ferialpraktikanten ohne steuerbares Einkommen in Deutschland, ÖStZ 2004, 423 (425) zum EuGH-Urteil in der Rs Wallentin, vgl auch Doralt, EStG⁹ § 1 Rz 61.

19 Vgl *Dommès*, SWI 2006, 548 f.

20 Vgl *Lakebrink* (FN 5); vgl zu den Schlussanträgen *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, Berechtigung zum negativen Progressionsvorbehalt im Quellenstaat?, taxlex 2007, 211 (211); zum Urteil *Marschner*, Die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG und das Gemeinschaftsrecht, SWK 2007, S 692 (S 692 ff) und *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Negativer Progressionsvorbehalt bei beschränkter Steuerpflicht geboten, SWI 2007, 486 (486 ff); s a in diesem Band den Beitrag *Feik*, Freizügigkeit der Arbeitnehmer, S #

bei der Festsetzung des Steuersatzes. Da diesem Begehren nicht statt gegeben wurde, hatte sich schlussendlich der EuGH mit der Frage zu beschäftigen, ob die Arbeitnehmerfreizügigkeit der Regelung im konkreten Sachverhalt entgegensteht, nach der die deutschen Verluste in Luxemburg nicht für die Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes berücksichtigt werden, während sie bei einem Gebietsansässigen Berücksichtigung finden.²¹ Der EuGH stellt fest, dass durch die in Rede stehende Regelung Gebietsfremde wie die Eheleute *Lakebrink* weniger günstig behandelt werden als Gebietsansässige.²² Dem steht auch der Einwand nicht entgegen, dass Gebietsfremde in den Genuss einer allgemein vorteilhafteren Steuerregelung gelangen würden, nach der ausländische Einkünfte, die keine Erwerbseinkünfte sind, unabhängig davon, ob es sich um Gewinne oder Verluste handelt, außer Ansatz blieben.²³ In ständiger Rspr wiederholt der EuGH, dass eine gegen eine Grundfreiheit verstoßende nachteilige steuerliche Behandlung nicht mit anderen steuerlichen Vergünstigungen gerechtfertigt werden kann.²⁴ Zusätzlich betont der Gerichtshof, dass sich die Anforderungen aus dem Urteil *Schumacker* auf alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden, die weder im Wohnstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden können, bezieht.²⁵ Der Gerichtshof kommt daher zum Ergebnis, dass eine Nichtberücksichtigung der Verluste aus Deutschland für die Berechnung des Steuersatzes in Luxemburg der Arbeitnehmerfreizügigkeit entgegensteht.²⁶

Hätten die Eheleute *Lakebrink* nicht in Luxemburg, sondern in Österreich gearbeitet und nach § 1 Abs 4 EStG zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht optiert, wäre es ebenso zu einer Ungleichbehandlung in Hinblick auf die Möglichkeit der Verlustberücksichtigung gekommen.²⁷ Aufgrund der Einschränkung des § 1 Abs 4 EStG auf die Einkünfte gemäß § 98 EStG könnte der Verlust aus der Vermietung von im Ausland belegenen Immobilien weder für die Bemessungsgrundlage noch für den Steuersatz berücksichtigt werden.²⁸ Im Unterschied dazu könnte ein unbeschränkt Steuerpflichtiger iSd § 1 Abs 1 EStG den Verlust gemäß § 2 Abs 8 Z 3 EStG bei der Bemessungsgrundlage und bei der Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigen.²⁹ Aus dem Urteil in der Rs *Lakebrink* ergibt sich, dass eine derartige Ungleichbehandlung in Bezug auf die Nichtberücksichtigung der Verluste bei der Ermittlung des Steuersatzes unzulässig ist. Während aber in Luxemburg auch einem „normal“ unbeschränkt Steuerpflichtigen nur der negative Progressionsvorbehalt zusteht, kann der „normal“ unbeschränkt Steuerpflichtige in Österreich die Verluste auch im Rahmen der Bemessungsgrundlage berücksichtigen. Daher wird für Österreich aus dem Urteil in der Rs *Lakebrink* zudem das Erfordernis einer Gleichbehandlung in Hinblick auf die Bemessungs-

21 Vgl *Lakebrink* (FN 5) Rn 11.

22 Vgl *Lakebrink* (FN 5) Rn 19.

23 Vgl *Lakebrink* (FN 5) Rn 20.

24 Vgl *Lakebrink* (FN 5) Rn 24; EuGH 12.12.2002, C-385/00, *.de Groot*, Slg 2002, I-11819, Rn 97 mwN.

25 Vgl *Lakebrink* (FN 5) Rn 34.

26 Vgl *Lakebrink* (FN 5) Rn 36.

27 Vgl *Marschner*, SWK 2007, S 694.

28 Vgl LStR 2002, Rz 10.

29 Vgl *Marschner*, SWK 2007, S 694; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2007, 488.

grundlage abgeleitet.³⁰ Eine mögliche Lösung wäre daher, in § 1 Abs 4 EStG die Einschränkung auf die Einkünfte gemäß § 98 EStG zu streichen, was zur Folge hätte, dass auch alle positiven ausländischen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes besteuert würden.³¹

3. Gleichbehandlung im Hinblick auf die objektive Leistungsfähigkeit und den Steuersatz: Neugestaltung der Abzugsteuer

Im Hinblick auf die Versagung von persönlichen und familienbezogenen Begünstigungen für Gebietsfremde kann in „Nicht-Schumacker-Fällen“ eine unterschiedliche Behandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder durchaus zulässig sein.³² Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes allerdings befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde sehr wohl in einer objektiv vergleichbaren Situation, weshalb grundsätzlich eine Gleichbehandlung gewährleistet werden muss.³³ Dies hat der EuGH auch im Jahr 2007 in der Rs *Hollmann*³⁴ – zur Notwendigkeit der Anwendung eines gleichen Steuersatzes für Gebietsansässige und Gebietsfremde – und in der Rs *Talotta*³⁵ – zur Unzulässigkeit der Anwendung von Mindestbemessungsgrundlagen nur für Gebietsfremde – bestätigt.

Weiterhin offen bleibt aber auch nach 2007 die vieldiskutierte Frage, ob eine Abzugsteuer für bestimmte Einkünfte Gebietsfremder zum Zweck der Vereinfachung und Sicherung des Steueranspruchs zulässig ist. Seit dem Urteil des EuGH in der Rs *Gerritse*³⁶ ist klar, dass eine pauschale Bruttobesteuerung Gebietsfremder in Form eines Steuerabzugverfahrens gemeinschaftsrechtlich unzulässig ist. Darauf hat der österreichische Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2004 reagiert und das System der sogenannten „Ausländersteuer“ des § 99 EStG für beschränkt Steuerpflichtige durch eine Ausdehnung der Veranlagungsoption auch auf die zuvor zwingend abgeltungsbesteuerten Einnahmen an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst.³⁷ Gleichzeitig wurde durch die zwingende Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 Euro für die Bestimmung des Steuersatzes bei der Veranlagung der Grundfreibetrag für beschränkt Steuerpflichtige gekürzt.³⁸ In einem nächsten Schritt stellte der EuGH im Urteil in der Rs *Scorpio* klar, dass eine Berücksichtigung von mit den Einnahmen zusammenhängenden

30 Vgl *Marschner*, SWK 2007, S 694.

31 Vgl *Marschner*, SWK 2007, S 694.

32 Vgl *Schumacker* (FN 4) Rn 31 ff; *Wielockx* (FN 4) Rn 18 f; *Asscher* (FN 4) Rn 41; *Gilly* (FN 5) Rn 49; *Gschwind* (FN 5) Rn 23; *Gerritse* (FN 4) Rn 44; *Wallentin* (FN 5) Rn 16; *Turpeinen* (FN 5) Rn 27; *Lakebrink* (FN 5) Rn 29.

33 Vgl *Cordewener*, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3.11.2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis⁴, IStR 2004, 109 (110); *Kofler*, Scorpio: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79 (80).

34 Vgl *Hollmann* (FN 6).

35 Vgl *Talotta* (FN 4).

36 Vgl *Gerritse* (FN 4).

37 AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180; Vgl zB *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004, 621 (626 f).

38 Vgl § 102 Abs 3 EStG; Die damit bezweckte Beschränkung des steuerfreien Existenzminimums auf unbeschränkt oder fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige scheint gemeinschaftsrechtlich gedeckt; vgl *Gerritse* (FN 4) Rn 48; *Wallentin* (FN 5) Rn 19.

Ausgaben bereits im Steuerabzugverfahren gemeinschaftsrechtlich geboten sei.³⁹ Um diesen Vorgaben Rechnung zu tragen, hatte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.10.2006 eine parallele tarifmäßige Berechnung für den Abzugsverpflichteten angeordnet.⁴⁰ Mit dem BBG 2007 hat der Gesetzgeber auf die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen reagiert und durch Neuerungen in den §§ 70 Abs 2 Z 2, 99 Abs 2 und 100 Abs 1 EStG dem bisherigen System einer Brutto-Abzugsteuer mit Veranlagungsoption die Möglichkeit einer Netto-Abzugsteuer hinzugegestellt.⁴¹ Teilt ein im EU/EWR-Raum ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger dem Abzugsverpflichteten vor Auszahlung die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben schriftlich mit, kann der Steuerabzug vom Nettobetrag erfolgen.⁴² Der Steuersatz für die Netto-Abzugsteuer ist höher als der 20 %ige Satz für die Brutto-Abzugsteuer und beträgt entsprechend den sich ergebenden Steuersätzen in der tariflichen Veranlagung 35 % für natürliche Personen und 25 % für Körperschaften.⁴³ Die Option zur Netto-Abzugsteuer ist nach § 99 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG nur dann ausgeschlossen, wenn der Empfänger der Ausgaben ebenfalls beschränkt steuerpflichtig ist, die geltend gemachten Ausgaben 2.000 Euro übersteigen und die steuerliche Erfassung zur inländischen Besteuerung beim Empfänger nicht ausreichend sichergestellt ist.⁴⁴

In Hinblick auf die Frage, inwieweit bei beschränkt Steuerpflichtigen Ausgaben, die in Zusammenhang mit den im Quellenstaat erzielten Einnahmen stehen, berücksichtigt werden müssen und ob die Beschränkung auf „unmittelbar zusammenhängend Aufwendungen“ zulässig ist, gibt das Urteil in der Rs *Centro Equestre da Lezíria Grande* neue Hinweise.⁴⁵ Der EuGH hatte in diesem Fall darüber zu entscheiden, ob die Dienstleistungsfreiheit der deutschen Regelung zur Erstattung der Abzugsteuer auf bestimmte Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger entgegensteht. Die Erstattung der Abzugsteuer setzt nach dEStG voraus, dass die mit den Einnahmen des beschränkt Steuerpflichtigen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder

39 Vgl EuGH 3.10.2006, Rs C-290/04, *Scorpio*, Slg 2006, I-9461, Rn 47 f; vgl *Hohenwarter*, Ende der Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht?, RdW 2006, 783 (783 ff); *Lang*, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17 (17 ff); *Kofler*, ÖStZ 2007, 79 ff.

40 Vgl VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109-10; vgl dazu *Tumpel/Renner*, Acht Aspekte der VwGH-Rspr zum Steuerabzug gem. § 99 EStG, SWK 2006, S 944 (S 944 ff); *Zorn*, Abzugssteuer nach § 99 EStG auf Leistungen eines ausländischen Fotomodells, RdW 2006, 787 (787 ff); *Lang*, SWI 2007, 17 ff.

41 BGBl 24/2007; vgl 43 BlgNR 23. GP 6 f zu §§ 70, 99 und 100 EStG; *Migglausch*, Budgetbegleitgesetz 2007 – Ausübung von Wahlrechten im Rahmen der Abzugsteuer, SWI 2007, 252 (252 ff); *Kofler/Tumpel*, Korrektur unwillkommener Rspr oder systemkonforme Anpassungen?, SWK 2007, S 289 (S 289 ff); *Knörzer*, Anmerkungen und Fragen zur Netto-Abzugsteuer, taxlex 2007, 466 (466 ff).

42 Vgl auch EStR 2000, Rz 8006b ff.

43 Vgl zu einem Belastungsvergleich *Migglausch*, SWI 2007, 256; *Hofer*, Steuerbelastungsvergleich bei Abzugsbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, ÖStZ 2007, 601 (601 ff).

44 Kritisch dazu *Kofler/Tumpel*, SWK 2007, S 291 f.

45 Vgl EuGH 15.2.2007, Rs C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*, Slg 2007, I-1425; vgl auch *Migglausch*, SWI 2007, 257; *Kofler/Tumpel*, SWK 2007, S 291; *Knörzer*, taxlex 2007, 467 f.

Werbungskosten höher sind als die Hälfte des Einkommens.⁴⁶ Hinsichtlich des Erfordernisses, dass die Kosten die Hälfte der Einnahmen übersteigen müssen, kommt der EuGH zum Ergebnis, dass es sich dabei um eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs handelt.⁴⁷ Die Anforderung eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Einnahmen und Ausgaben erklärt der EuGH jedoch insoweit als zulässig, als „*alle Kosten, die sich von dieser Tätigkeit nicht trennen lassen, unabhängig von Ort oder Zeitpunkt ihrer Entstehung betrachtet werden*“.⁴⁸ Österreich geht somit sogar einen Schritt weiter als gemeinschaftsrechtlich erforderlich wäre: während im Zeitpunkt des Abzugs zwar nur die unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben berücksichtigt werden, können jedenfalls im Rahmen der Veranlagung nach § 102 Abs 2 Z 1 EStG alle in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abgezogen werden.⁴⁹ Die derzeitige Ausgestaltung der österreichischen Abzugsteuer scheint daher den Anforderungen der bisherigen Judikatur des EuGH zu entsprechen. Da der EuGH im Urteil in der Rs *Scorpio* aber bei der Rechtfertigung der deutschen Abzugsteuer ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass in der Zeit des entscheidungserheblichen Sachverhalts Regelungen über die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen fehlten,⁵⁰ bleibt weiter offen, ob das System der Abzugsteuer für Gebietsfremde dem Grunde nach unter Berücksichtigung der BeitreibungsRL⁵¹ noch den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entspricht.⁵²

46 Vgl *Centro Equestre* (FN 45) Rn 6.

47 Vgl *Centro Equestre* (FN 45) Rn 37; ebenso Schlussanträge GA Léger 22.6.2006, Rs C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, Rn 68.

48 Vgl *Centro Equestre* (FN 45) Rn 27; anders zum Unmittelbarkeitserfordernis die Schlussanträge des GA Léger (FN 47) Rn 46 ff.

49 Vgl *Kofler/Tumpel*, SWK 2007, S 291.

50 Vgl *Scorpio* (FN 39) Rn 36.

51 Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15.3.1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtung- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABI L 73/18 (19. 3. 1976), idF Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, ABI L 175/17 (28. 6. 2001).

52 Vgl *Hohenwarter*, RdW 2006, 784 f; *Cordewener/Grams/Molenaar*, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG – Erste Erkenntnisse aus dem EuGH-Urteil vom 3. 10. 2006 (C-290/04, „FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH“), IStR 2006, 739; *Lang*, SWI 2007, 24 f.; *Kofler*, ÖStZ 2007, 82 f; *Lang*, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht, in Ballwieser/Grewe (Hrsg) Wirtschaftsprüfung im Wandel – Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance – Festgabe anlässlich des Wandels von Südtreu zu Deloitte 1907 bis 2007 (2007) 445 (450 ff).

B. Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten

1. Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu anderen Grundfreiheiten

Mit großer Spannung wurden 2007 einige EuGH-Urteile über die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten erwartet. Auch wenn der EuGH diesen Erwartungen nur teilweise gerecht wurde, gab er doch wichtige Hinweise zum Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander und insbesondere zur Abgrenzung zwischen der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit.

Art 56 EG bestimmt, dass die Kapitalverkehrsfreiheit – als einzige der Grundfreiheiten – auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar ist. Somit genießen auch Drittstaatsangehörige den Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit gegen unge Rechtfertigte Diskriminierungen nationaler Regelungen. Bezüglich eines Vorrangs oder sogar der Verdrängung einer Grundfreiheit durch eine andere lassen sich im EG-Vertrag keine Regelungen finden. Lange Zeit ließ sich der EuGH bei rein innergemeinschaftlichen Fällen nicht auf die Vorrangfrage der Grundfreiheiten ein, sondern betonte vielmehr, dass bei Feststellung eines Verstoßes gegen Art 43 oder Art 49 EG die Prüfung von Art 56 EG nicht mehr erforderlich sei.⁵³ Daraus folgerte die hL, dass die Kapitalverkehrsfreiheit parallel zu den anderen Grundfreiheiten anwendbar sei.⁵⁴ Erst als der EuGH gezwungen wurde, über die Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatssachverhalten zu entscheiden, musste er auch zum Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu den anderen Grundfreiheiten Stellung nehmen.

Ausgangspunkt⁵⁵ war die nicht steuerrechtliche Rs *Fidium Finanz AG*. In diesem Fall entschied der EuGH zur Abgrenzung der Dienstleistungs- und der Niederlassungsfreiheit, dass grundsätzlich nur im Hinblick auf eine der Grundfreiheiten zu prüfen ist, „wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Einzelfalls eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann.“⁵⁶ Gleiches gilt im Verhältnis der Niederlassungs- zur Kapitalverkehrsfreiheit, wie der EuGH in der Rs *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*⁵⁷ und mit seinen in 2007 ergangenen Entscheidungen

53 *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 2007, 346 (349) mwN.

54 Vgl *Mössner/Kellersmann*, Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU und das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren, DStZ 1999, 505 (509); *Müller*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union (2000) 192 ff; *Ress/Ukrow*, in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), Recht der EU, Art 56 Rz 11 ff; *Schneider* in *Mayer* (Hrsg), EU- und EG-Vertrag, Art 56 Rz 23; *Schön*, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in *Schön* (Hrsg) GS Knobbe-Keuk (1997) 743 (749 ff); *Schön*, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg) FS Wassermeyer (2005), 489 (501 f); *Stahl*, EC Tax Review 2004, 48 f.

55 Der EuGH hatte sich zwar bereits schon zuvor in der Rs *Sanz de Lera* (EuGH 14.12.1995, verbundene Rs C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera*, Slg 1995, I-4821) mit der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis mit Drittstaaten auseinanderzusetzen, allerdings ging es in dieser Rs lediglich um die Ausfuhr von Banknoten und somit nicht um das Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu anderen Grundfreiheiten.

56 EuGH 3.10.2006, Rs C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Slg 2006, I-9521, Rn 34 und 48 f.

57 EuGH 12.9.2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg 2006, I-7995, Rn 33

in den Rs *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁵⁸, *Lasertec*⁵⁹, *A und B*⁶⁰ und *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*⁶¹ bestätigte. Nach nunmehr gefestigter Rspr wird davon ausgegangen, dass die Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht gerechtfertigt ist, wenn eine Beschränkung dieser nur die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist. Dies bestätigt auch der Umstand, dass der EuGH die Rs *A und B* und *Stahlwerk Ergste Westig GmbH* per Beschluss und nicht als Urteil entschieden hat. Wenn allerdings keine der Grundfreiheiten der anderen gegenüber zweitrangig ist, so sind beide parallel zu prüfen.⁶²

2. Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit

Es stellt sich nun aber die Frage, wann die Anwendbarkeit einer Grundfreiheit nur „die unvermeidliche Konsequenz“ der Anwendbarkeit einer anderen Grundfreiheit ist, und somit keiner Prüfung zu unterziehen ist. Besonders interessant ist diese Abgrenzung im Verhältnis zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Zwischen diesen Grundfreiheiten besteht eine enge Verbindung, die auch durch die wechselseitig verweisenden Bestimmungen der Art 43 Abs 2 und Art 58 Abs 2 EG zum Ausdruck kommt. Naturgemäß gibt es zwischen diesen beiden Freiheiten einen Überschneidungsbereich.

Bei der Frage, welche der Freiheiten vorrangig anzuwenden ist, stellt der EuGH nach gefestigter Rspr auf den Gegenstand der potentiell diskriminierenden nationalen Norm ab.⁶³ Nationale Vorschriften über den Besitz von Beteiligungen, die es ermöglichen, einen sicheren⁶⁴ Einfluss auf die Entscheidungen der Beteiligungsgesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen,

58 EuGH 13.3.2007, Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg 2007, I-2107, Rn 34; Vgl dazu O’Shea, *Thin Cap GLO and Third-Country Rights: Which Freedom Applies?*, Tax Notes International, April 23, 2007, 371 (371 ff); *Hohenwarter/Plansky*, SWI 2007, 346 (355).

59 EuGH 10.5.2007, Rs C-492/04, *Lasertec*, Slg 2007, I-3775, Rn 25; vgl auch *Schraufli*, Die Auswirkungen der Konkurrenz zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatsverhältnisse im Steuerrecht, RIW 2007, 603 (604 f).

60 EuGH 10.5.2007, Rs C-102/05, *A und B*, Slg 2007, I-3871, Rn 27 und 28.

61 EuGH 6.11.2007, C-415/06, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*, noch nicht in Slg veröff, Rn 16.

62 Vgl *Haslehner*, Die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten am Beispiel ausländischer Dividendenerträge, taxlex 2007, 286 (288 f); vgl auch FN 54.

63 *Haslinger/Plansky*, Portfolio-Dividenden aus Drittstaaten, taxlex 2007, 516 (518); vgl auch *Cordewener/Kofler/Schindler*, Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with *Lasertec*, *A and B* and *Holböck*, European Taxation 2007, 371 (373 f); *Hohenwarter/Plansky*, SWI 2007, 346 (350); vgl in diesem Sinne *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (FN 57) Rn 31 ff; 63 *Fidium Finanz AG* (FN 56) Rn 34 und 44 ff; EuGH 12.12.2006, Rs C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Slg. 2006, I-11673, Rn 37 f; EuGH 12.12.2006, Rs C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753, Rn 36; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (FN 58) Rn 26 ff; EuGH 24.5.2007, Rs C-157/05, *Holböck*, Slg 2007, I-4051, Rn 22; *Stahlwerk Ergste Westig GmbH* (FN 61) Rn 13.

64 Für „sicher“ verwendet der EuGH auch „bestimmt“ oder „beherrschend“ als Synonym.

fallen in den sachlichen Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit.⁶⁵ In diesen Fällen ist die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit nicht mehr zu prüfen.

In jüngerer Zeit führt der EuGH bei der Abgrenzung der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit auch immer wieder den konkreten Sachverhalt an. So hat er etwa in der Rs *Lasertec* festgestellt, dass im konkreten Sachverhalt die klagende Partei aufgrund ihrer Zwei-Drittel-Beteiligung jedenfalls einen bestimmenden Einfluss geltend machen kann.⁶⁶ Auch in der Rs *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁶⁷ hebt der Gerichtshof die 75 % Beteiligung im Ausgangssachverhalt hervor und führt weiter aus, dass Rechtsvorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend die Niederlassungsfreiheit berühren und daher lediglich im Hinblick auf Art 43 EG zu prüfen sind.⁶⁸ Schließlich merkt der EuGH in seinem Beschluss zur Rs *Stahlwerk Ergste Westig GmbH* an, dass im streitgegenständlichen Fall die Betriebsstätten im Drittstaat vollständig *Ergste Westig* gehörten.⁶⁹ Allerdings beurteilte der EuGH in all den soeben angeführten Entscheidungen, dass schon die nationalen Vorschriften auf derartige Beteiligungen ausgerichtet waren, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, was eine Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit – und damit den Ausschluss der Kapitalverkehrsfreiheit – zur Folge hat.

Dies wirft die Frage auf, ob sich die „primäre Betroffenheit“ einer Grundfreiheit aus der geprüften nationalen Norm, den Umständen des konkreten Sachverhalts oder einer Mischung der beiden ergibt. Die Antwort erhoffte man sich durch die Entscheidung des EuGH in der Rs *Holböck*⁷⁰, in der es um einen in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen ging, der Dividendeneinkünfte von einer Schweizer AG bezog, an der er zu zwei Dritteln beteiligt war. Nach der zum Streitzeitpunkt geltenden Rechtslage unterlagen ausländische Dividendeneinkünfte dem vollen Steuersatz, während inländische Dividendeneinkünfte einer Besteuerung mit 25% KEST oder dem halben Durchschnittsteuersatz unterlagen. Für den innergemeinschaftlichen Fall hatte der EuGH schon in der Rs *Lenz*⁷¹ entschieden, dass die damalige Regelung der Kapitalverkehrsfreiheit zuwider läuft. Insofern hatte er in der Rs *Holböck* lediglich über die Rolle der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten zu beurteilen. Entsprechend seiner gefestigten Rspr stellte der EuGH wieder „auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung“ ab, wobei er allerdings zum Ergebnis kam, dass die in Frage stehende

65 *Lasertec* (FN 59) Rn 20; vgl. in diesem auch EuGH 13.4.2000, Rs C-251/98, *Baars*, Slg 2000, I-2787, Rn 22; *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (FN 57) Rn 31; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (FN 58) Rn 27; *Stahlwerk Ergste Westig GmbH* (FN 61) Rn 14; EuGH 06.12.2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*, noch nicht in Slg veröff, Rn 29.

66 *Lasertec* (FN 59) Rn 23; kritisch dazu *Haslehner*, taxlex 2007, 286 (289 f)

67 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (FN 58) Rn 32.

68 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (FN 58) Rn 33 unter Hinweis auf die Urteile *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (FN 57) Rn 32, sowie *Test Claimants in the FII Group Litigation* (FN 63) Rn 118.

69 *Stahlwerk Ergste Westig GmbH* (FN 61) Rn 15; vgl zur Zusammenrechnung von Anteilen von Familienmitgliedern an einer Personengesellschaft, die durch einen gemeinsamen Vertreter vertreten werden *Columbus Container* (FN 65) Rn 30 ff.

70 *Holböck* (FN 63).

71 EuGH 15.7.2004, Rs C-315/02, *Lenz*, Slg 2004, I-7063.

nationale Regelung nicht ausschließlich auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Somit können sowohl die Niederlassungs- als auch die Dienstleistungsfreiheit anwendbar sein.⁷² Da es sich allerdings um einen Drittstaatssachverhalt handelt, schließt der EuGH die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit auch gleich wieder aus.⁷³ Bezüglich der Kapitalverkehrsfreiheit wäre interessant gewesen, ob diese auch trotz einer faktischen Beteiligung Herrn *Holböcks* von zwei Dritteln zur Anwendung kommt. Diese Prüfung ersparte sich der EuGH aber durch einen Kunstgriff, mit dem er die Prüfung der grundsätzlichen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit überspringt. So führt der EuGH aus, dass „selbst wenn ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der zu zwei Dritteln an einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft beteiligt ist, sich erfolgreich auf [...] Art. 56 Abs. 1 EG [...] berufen könnte, um der Anwendung dieser Regelung auf Dividenden, die er von einer solchen Gesellschaft bezogen hat, entgegenzutreten, fielen die Regelungen unter die Ausnahme des Art. 57 Abs. 1 EG [Stillstandsklausel]“.⁷⁴ Somit verstößt die streitgegenständliche Regelung auch nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Die Rs *Holböck* hat daher noch keine weitere Klärung gebracht, ob sich die primäre Anwendbarkeit einer Grundfreiheit aus der geprüften nationalen Norm, den Umständen des konkreten Sachverhalts oder einer Mischung der beiden ergibt. Dies bleibt vom EuGH noch klarzustellen.⁷⁵

3. Die Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG

Die in Art 57 Abs 1 EG verankerte Stillstandsklausel erlaubt Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit Drittländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen, soweit diese Beschränkungen am 31. Dezember 1993 bereits bestanden haben. In den Rs *Holböck*⁷⁶ und *A*⁷⁷ hat der EuGH weiteres Licht in die Auslegung eben dieser Klausel gebracht. Er hat den Begriff der „Direktinvestition“ konkretisiert⁷⁸ sowie das Erfordernis des Bestands der Beschränkung am 31. Dezember 1993 näher bestimmt. So fällt eine Vorschrift, die zwar nach diesem Stichtag erlassen wurde, aber im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder die Beschränkung lediglich abmildert oder beseitigt, weiter unter die Ausnahmeregelung.⁷⁹ Wird aber eine Regelung, die schon am 31. Dezember 1993 bestand, abgeschafft und so ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr beseitigt, dann ist im Falle der Wiedereinführung dieser Vorschrift kein Schutz durch Art 57 Abs 1 EG gegeben, auch wenn die neue Vorschrift mit der ursprünglichen Regelung vergleichbar ist.⁸⁰

72 *Holböck* (FN 63) Rn 22 ff.

73 *Holböck* (FN 63) Rn 26 ff.

74 *Holböck* (FN 63) Rn 31.

75 Vgl dazu *Haslehner*, taxlex 2007, 286 (289) mwA; Schlussanträge GA *Kokott*, 12.9.2006, Rs C-231/05, *Oy AA*, noch nicht in Slg veröff, Rn 16 ff mwA.

76 *Holböck* (FN 63).

77 EuGH 18.12.2007, Rs C-101/05, *A*, noch nicht in Slg veröff.

78 Vgl hierzu *Hohenwarter/Plansky*, SWI 2007, 346 (352 f); zur notwendigen Beteiligungshöhe vgl auch III.B. Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten.

79 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (FN 63) Rn 192; *Holböck* (FN 63) Rn 41; *A* (FN 77) Rn 49; vgl auch EuGH 1.6.1999, Rs C-302/97, *Konle*, Slg 1999, I-3099, Rn 52.

80 *A* (FN 77) Rn 49.

4. Rechtfertigung der Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten

Nicht vollständig geklärt ist bisher auch die Übertragbarkeit der EuGH Rspr zu den Rechtfertigungsgründen auf Drittstaatsfälle.⁸¹ Nach ständiger Rspr des EuGH ist die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung einer Grundfreiheit rechtfertigen kann.⁸² Allerdings muss die beschränkende Maßnahme dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen. So schmettert der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund im innergemeinschaftlichen Fall meist mit dem Verweis auf die Amtshilferichtlinie⁸³ ab.⁸⁴

Auf den Kapitalverkehr mit Drittstaaten kann diese Rspr aber nicht in vollem Umfang übertragen werden, wie der EuGH in der Rs A klarstellt.⁸⁵ So führt der Gerichtshof aus, dass es „grundsätzlich gerechtfertigt [ist], dass [ein] Mitgliedstaat die Gewährung [eines] Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung [eines] Drittlands zur Vorlage von Informationen, als unmöglich erweist, [notwendige] Auskünfte von diesem Land zu erhalten.“⁸⁶ Die Überprüfung, ob diese Voraussetzungen vorliegen, obliegt den nationalen Gerichten.⁸⁷

C. „Treaty Override“ durch Methodenwechsel bei Gewinnen aus „Niedrigsteuerländern“: Die Rs *Columbus Container*

Ein besonders aus österreichischer Sicht mit Spannung erwartetes Urteil erging am 6.12.2007 in der Rs *Columbus Container*.⁸⁸ Im zugrundeliegenden Sachverhalt waren deutsche natürliche Personen unmittelbar und mittelbar über eine deutsche Personengesellschaft an der *Columbus Container Services BVBA & Co*, einer Kommanditgesellschaft belgischen Rechts, beteiligt.⁸⁹ Nach deutschem Steuerrecht gilt die Gesellschaft als ausländische Betriebsstätte und die Gewinne werden den Gesellschaftern direkt zugerechnet.⁹⁰ Im Unterschied dazu

81 Vgl zu dieser Frage *Pistone*, General Report, in Lang/Pistone *The EU and Third Countries: Direct Taxation* (2007) 15 (25 ff).

82 Vgl A (FN 77) Rn 55; EuGH 15.5.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg 1997, I-2471, Rn 31; *Lenz* (FN 71); EuGH 14.9.2006, Rs C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Slg 2006, I-8203; Vgl *Talotta* (FN 4) Rn 35.

83 Richtlinie 77/799/EWG, zuletzt geändert durch Richtlinie 2004/106/EG.

84 Vgl in diesem Sinne stellvertretend EuGH 28.10.1999, Rs C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641, Rn. 26; EuGH 26.6.2003, Rs C-422/01, *Skandia und Ramstedt*, Slg 2003, I-6817, Rn 42; *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (FN 82) Rn 50; *Talotta* (FN 4) Rn 36.

85 A (FN 77) Rn 49; vgl auch *Rust*, National Report Germany, in Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner (Hrsg) *CFC Legislation – Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law* (2004) 255 (277 f); *Plansky*, The impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) *Tax Treaty Law and EC Law* (2007) 293 (299).

86 A (FN 77) Rn 63.

87 A (FN 77) Rn 65.

88 Vgl *Columbus Container* (FN 65).

89 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 14.

90 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 4.

ist die Gesellschaft in Belgien Körperschaftsteuersubjekt, weshalb die Gewinne auf Ebene der Gesellschaft besteuert werden.⁹¹ Aus dem DBA zwischen Deutschland und Belgien ergibt sich, dass die Gewinne in Belgien besteuert werden dürfen und Deutschland verpflichtet ist, eine Doppelbesteuerung durch die Anwendung der Befreiungsmethode zu vermeiden.⁹² Aufgrund einer Regelung im deutschen Außensteuergesetz wechselte Deutschland jedoch hinsichtlich der Besteuerung der Gewinne aus der Personengesellschaft im konkreten Fall von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode, da die passiven Einkünfte von *Columbus Container Services BVBA & Co* einer niedrigen Besteuerung unterlagen.⁹³ Das FG Münster legte dem EuGH die Frage vor, ob ein derartiger unilateraler Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht.⁹⁴

Generalanwalt *Mengozzi* vergleicht in seinen Schlussanträgen nicht nur den grenzüberschreitenden mit dem innerstaatlichen Sachverhalt, sondern unter Verweis auf das Urteil in der Rs *Cadbury Schweppes*⁹⁵ auch zwei grenzüberschreitende Sachverhalte.⁹⁶ Ausgehend davon, dass eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, dessen Besteuerung unter dem deutschen Niveau liegt, nachteiliger behandelt wird als eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat mit höherem Steuerniveau, kommt der Generalanwalt zu dem Ergebnis, dass es sich bei der in Rede stehenden Regelung um eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit handelt.⁹⁷ Der EuGH folgt den Schlussanträgen des Generalanwalts nicht.⁹⁸ Er stellt fest, dass aufgrund der steuerlichen Gleichbehandlung von Gesellschaften wie *Columbus* einerseits und in Deutschland ansässigen Personengesellschaften andererseits die in Rede stehende Bestimmung nicht als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit eingestuft werden kann.⁹⁹ Zur Problematik des „treaty override“ hielt der EuGH erwartungsgemäß fest, dass die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht in seiner Zuständigkeit liegt.¹⁰⁰

Da die deutsche Regelung gewisse Parallelen zum Methodenwechsel des § 10 Abs 4 KStG aufweist, waren die Entwicklungen in der Rs *Columbus Container* in Österreich mit Spannung verfolgt worden. § 10 Abs 4 KStG bewirkt im Fall von

91 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 12.

92 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 7 f.

93 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 19.

94 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 25.

95 Vgl *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (FN 57).

96 Schlussanträge Generalanwalt *Mengozzi* 29.3.2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co*, noch nicht in Slg veröff, Rn 72ff und Rn 109 ff.

97 Schlussanträge *Columbus Container* (FN 96) Rn 156; vgl zu den Schlussanträgen *Lang*, Die Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte von *Columbus Container*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg) Festschrift für Wolfram Reiss, 679 (697 ff); *Cloer/Lavrelashvili/Biebl*, Rechtssache *Columbus*: Unilateraler Switch-over im Fokus des Gemeinschaftsrechts, SWI 2007, 359 (359 ff); *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, Treaty-Override und Grundfreiheiten: zur Vereinbarkeit des § 20 Abs 2 und Abs 3 dASTG mit EG-Recht, taxlex 2007, 208 (208 ff); *Wassermeyer*, Anmerkung zu den Schlussanträgen in der Rs *Columbus Container*, IStR 2007, 299 (299); *Rainer*, Anmerkung zu den Schlussanträgen in der Rs *Columbus Container*, IStR 2007, 299 (299 f).

98 Vgl *Columbus Container* (FN 65).

99 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 54.

100 Vgl *Columbus Container* (FN 65) Rn 47; so auch Schlussanträge *Columbus Container* (FN 96) Rn 46.

Dividendenausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft mit passivem Unternehmensschwerpunkt und niedriger Besteuerung ebenfalls einen Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode.¹⁰¹ Anders als bei der deutschen Regelung führt der Methodenwechsel des § 10 Abs 4 grundsätzlich nicht zu einer steuerlichen Gleichbehandlung des innerstaatlichen und des grenzüberschreitenden Sachverhalts, da innerstaatlich immer die Befreiungsmethode angewendet wird. Dem muss jedoch hinzugefügt werden, dass der EuGH in seinem Urteil in der Rs *FII Group Litigation* die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode¹⁰² als gleichwertige Mechanismen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erklärt hat, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als der Steuersatz für Dividenden aus inländischen Quellen.¹⁰³ Soweit die Anrechnungsmethode daher im Vergleich zum inländischen Sachverhalt nicht zu einer höheren Steuerbelastung führt, wird die Anwendung der unterschiedlichen Methode keine gemeinschaftsrechtlichen Probleme mit sich bringen.¹⁰⁴ Die Kritik an § 10 Abs 4 KStG stützt sich aber auch auf die Ungleichbehandlung zwischen grenzüberschreitenden Sachverhalten untereinander, da diese Fälle in Abhängigkeit des ausländischen Steuerniveaus zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen können.¹⁰⁵ Bei diesem Argument stellt sich im Lichte der Entscheidung in der Rs *Columbus Container* die Frage, ob der Vergleich grenzüberschreitender Sachverhalte miteinander überhaupt zulässig ist. Diese Frage bleibt offen und bedarf der Klärung durch den EuGH.¹⁰⁶

D. Dividenden

Dividendenausschüttungen zwischen Gesellschaften ab einer Beteiligung von 15 %¹⁰⁷ und einer Behaltdauer von zwei Jahren sind durch die Mutter-Tochter-Richtlinie weitgehend harmonisiert.¹⁰⁸ Im Gegenteil dazu gibt es im Bereich der Portfoliodividenden kein sekundäres Gemeinschaftsrecht. Trotzdem genießen Steuerpflichtige, die nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst sind

101 Bei der Anrechnung iSd § 10 Abs 4 KStG wird die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Körperschaftsteuer angerechnet. Vgl *Bauer/Quant-schnigg/Schellman/Werilly*, KStG⁵ § 10 Rz 108 ff.

102 Ausgehend von einer Anrechnung, die die gesamte auf die Ausschüttung – auch mittelbar – entfallende ausländische Steuer berücksichtigt.

103 Vgl *Test Claimants in the FII Group Litigation* (FN 63) Rn 63 ff.

104 Vgl Zorn, EG-Grundfreiheiten und dritte Länder, in FS Nolz, in Druck; Kritisch zur Übertragbarkeit auf die österreichische Rechtslage *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (184 f).

105 Vgl *Haslinger*, SWI 2007, 185.

106 Vgl ablehnend zur Möglichkeit einer horizontalen Vergleichspaarbildung *Zorn*, in FS Nolz, in Druck; zustimmend zur Möglichkeit der horizontalen Vergleichspaarbildung *Lang*, ECJ Case Law on Cross-border Dividend Taxation – Recent Developments, EC Tax Review 2008, in Druck, mit Beispielen, die für die Möglichkeit einer horizontalen Vergleichspaarbildung sprechen.

107 Seit 1.1.2007; ab 1.1.2009 wird die Mindestbeteiligungshöhe 10 % betragen.

108 Vgl Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten, 90/435/EWG, ABI L 255/06 ff (20.8.1990).

den Grundfreiheitsschutz.¹⁰⁹ Die wohl wichtigste Entscheidung des EuGH im Jahr 2007 iZm Dividenden war die Rs *Amurta*¹¹⁰. Mit dieser Entscheidung schließt der EuGH an seine Rspr in der Rs *Denkavit*¹¹¹ an, indem er feststellt, dass eine Quellensteuer auf Portfoliodividenden, die an eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ausgezahlt werden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn bei gleicher Beteiligungshöhe im rein innerstaatlichen Fall eine solche nicht eingehoben wird. Darüber hinaus stellt der Gerichtshof klar, dass sich der Quellenstaat nicht auf einen von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteil (etwa die Vollarrechnung der Quellensteuer) berufen kann, um seinen Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag nachzukommen.¹¹² Allerdings besteht die Möglichkeit, dass der Quellenstaat seine Verpflichtungen durch den Abschluss von DBA erfüllt.¹¹³ Diesfalls ist im Einzelfall vom nationalen Gericht festzustellen, ob das DBA anwendbar ist, und ob dieses Abkommen ermöglicht, die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit tatsächlich zu neutralisieren.¹¹⁴ Letzteres wird nicht der Fall sein, wenn Dividenden im Ansässigkeitsstaat des EU-Anteilseigners innerstaatlich befreit sind oder eine Anrechnung mangels Steuersubstrats oder einer im DBA zum Tragen kommenden Beschränkung (zB Anrechnungshöchstbetrag) nicht möglich ist.¹¹⁵

Für Österreich ist die Entscheidung in der Rs *Amurta* von großer Bedeutung, vor allem für die Beurteilung der Europarechtskonformität des § 94a EStG.¹¹⁶ Für Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften für Beteiligungen unter 10% oder solche, die kürzer als ein Jahr gehalten werden, könnte der Kapitalertragsteuerabzug beibehalten werden, wenn der Ansässigkeitsstaat durch ein DBA zur Anrechnung verpflichtet ist und eine volle Anrechnung auch tatsächlich möglich ist. In Fällen, in denen die Quellensteuer nicht voll anrechenbar ist, erfordert die Kapitalverkehrsfreiheit allerdings, dass eine entsprechende Entlastung gewährt wird.¹¹⁷

109 EuGH 8.11.2007, Rs C-379/05, *Amurta SGPS*, noch nicht in Slg veröff.; *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008, 54 (55 ff).

110 *Amurta SGPS* (FN 110).

111 EuGH 14.12.2006, Rs C-170/05, *Denkavit Internationaal and Denkavit France*, Slg 2006, I-11949.

112 *Amurta SGPS* (FN 110) Rn 78.

113 *Amurta SGPS* (FN 110) Rn 79; *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (FN 63) Rn 71.

114 *Amurta SGPS* (FN 110) Rn 78.

115 *Biebl*, EuGH in der Rs *Amurta*: Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuer auf Outbound-Dividenden, SWI 2008, 29 (35) mwN; vgl auch *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: DBA kann Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit neutralisieren, SWI 2008, 36 (41); *Kofler/Tumpel*, ÖStZ 2008, 57.

116 Vgl hierzu Mitteilung der Europäischen Kommission vom 23.7.2007, Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein, IP/07/1152.

117 Vgl *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2008, 36 (41); vgl auch *Biebl*, SWI 2008, 29 (35); aA noch *Loukota*, Ist § 94a EStG wirklich europarechtswidrig?, SWI 2006, 13; *Kofler/Tumpel*, ÖStZ 2008, 58.

E. Grenzüberschreitende Verlustverwertung: Die Rechtfertigungsgründe aus *Marks & Spencer*

In seinen Urteilen in der Rs *Rewe Zentralfinanz*¹¹⁸ und in der Rs *Oy AA*¹¹⁹ hatte der EuGH die Möglichkeit, seine in der Rs *Marks & Spencer*¹²⁰ entwickelten Grundsätze zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung weiter zu konkretisieren. In allen drei Fällen fiel die nationale Regelung unter den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit und wurde vom EuGH als diskriminierend angesehen. Allerdings sah der EuGH in der Rs *Marks & Spencer* die Diskriminierung durch folgende – in Kombination gesehene – Gründe als gerechtfertigt: Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und die Steuerfluchtgefahr.¹²¹

Zur Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erkannte der EuGH, dass diese als Rechtfertigungsgrund anzuerkennen ist, „wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaates auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden“.¹²² Sie wäre erheblich beeinträchtigt, wenn Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt würde, für den Staat zu optieren, in dem ihre Gewinne zu besteuern oder ihre Verluste zu berücksichtigen sind.¹²³ Allerdings kann dieser Rechtfertigungsgrund nicht herangezogen werden, „um einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft systematisch einen Steuervorteil mit der Begründung zu verweigern, dass die Einnahmen ihrer Muttergesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, in dem erstgenannten Mitgliedstaat nicht besteuert werden könnten“.¹²⁴

Die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten allein reicht allerdings für eine Rechtfertigung einer Diskriminierung nicht aus; vielmehr muss zusätzlich ein Betrugs- oder Missbrauchsrisiko hinzutreten.¹²⁵ So hat der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund in der Rs *Marks & Spencer* nur in Verbindung mit zwei weiteren Rechtfertigungsgründen, der Gefahr einer doppelten Verlustverwertung und der Steuerfluchtgefahr, zugelassen.¹²⁶ In seinem Urteil in der Rs *Oy AA* hat er dies insofern wieder relativiert, als er anerkannte, dass auch ohne Gefahr der doppelten Verlustverwertung die

118 EuGH 29.3.2007, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647.

119 EuGH 18.7.2007, Rs C-231/05, *Oy AA*, noch nicht in Slg veröff.

120 EuGH 13.12.2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer plc*, Slg 2005, I-10837.

121 *Marks & Spencer plc* (FN 120) Rn 45 ff.

122 *Rewe Zentralfinanz* (FN 118) Rn 42; *Oy AA* (FN 119) Rn 54.

123 Vgl *Marks & Spencer plc* (FN 120) Rn 46; *Rewe Zentralfinanz* (FN 118) Rn 42; *Oy AA* (FN 119) Rn 55 f.

124 *Oy AA* (FN 119) Rn 53; vgl auch *Rewe Zentralfinanz* (FN 116) Rn 43.

125 Vgl. Schlussanträge GA *Maduro* 31.5.2006, Rs C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647, Rn 32 ff, auf den auch der EuGH in seinem Urteil verweist, vgl *Rewe Zentralfinanz* (FN 118) Rn 42; siehe auch *Pistone* (FN 81) 30; *Röhrbein*, Steuerliche Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften, IWB 2007, Fach 11a, 1141 (1143 f).

126 Vgl *Marks & Spencer plc* (FN 120) Rn 43 und 51; *Rewe Zentralfinanz* (FN 118) Rn 41; *Oy AA* (FN 119) Rn 51.

anderen beiden Rechtfertigungsgründe geeignet sind, um eine Diskriminierung zu rechtfertigen.¹²⁷

Schließlich kann nach stRsp des EuGH eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht.¹²⁸ Sie muss also verhältnismäßig sein. Regelungen, die verhindern, dass Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt wird, für den Staat zu „optieren“, in dem ihre Gewinne zu besteuern oder ihre Verluste zu berücksichtigen sind, genügen idR dem Verhältnismäßigkeitserfordernis.¹²⁹ Nur wenn es sich um endgültige Verluste handelt, die im Staat in dem sie entstanden sind nicht mehr berücksichtigt werden können, ist eine Verhältnismäßigkeit zu verneinen.¹³⁰ In diesem Fall hat der Steuerpflichtige auch faktisch keine Option mehr, wo er die Verluste verwerten will.

F. Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH Urteilen: Die Rs *Meilicke*

Eine weitere erwähnenswerte Entwicklung der Rspr des EuGH ergibt sich aus dem Urteil in der Rs *Meilicke*, das nach einem atypischen Verfahrensverlauf (Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens und Zuweisung an einen größeren Spruchkörper sowie zwei Schlussanträge von zwei unterschiedlichen Generalanwälten)¹³¹ am 6.3.2007 erging.¹³² Die materiellrechtliche Frage, ob das bis Ende 2000 in Deutschland geltende Anrechnungsverfahren im Körperschaftsteuerrecht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, war wenig spektakulär und wurde, wie aufgrund der Urteile in den Rs *Manninen*¹³³ und *Verkooijen*¹³⁴ allgemein erwartet, vom EuGH bejaht.¹³⁵ Die kontroverse Frage in diesem Verfahren war hingegen, ob der EuGH dem Antrag der deutschen Bundesregierung, die Urteilswirkung zeitlich zu begrenzen, stattgeben würde.¹³⁶ Spannend war diese

127 Vgl. Oy AA (FN 119) Rn 60; zur engen Verknüpfung dieser beiden Rechtfertigungsgründe, siehe *Helminen*, Freedom of Establishment and Oy AA, European Taxation 2007, 490 (496); siehe auch Oy AA (FN 119) Rn 62.

128 Vgl. ua EuGH 4.3.2004, Rs C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg 2004, I-2229, Rn 28; A (FN 77) Rn 56; Oy AA (FN 119) Rn 61.

129 Vgl. Oy AA (FN 119) Rn 61 ff; *Marks & Spencer plc* (FN 120) Rn 55 und 59.

130 Vgl. *Marks & Spencer plc* (FN 120) Rn 55 ff.

131 Vgl. Rs C-292/04, *Meilicke*: Schlussanträge Generalanwalt Tizzano 10.11.2005; Beschluss „Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung“ 7.4.2006; Schlussanträge Generalanwältin Stix-Hackl 5.10.2006.

132 Vgl. *Meilicke* (FN 1).

133 Vgl. *Manninen* (FN 1).

134 Vgl. *Verkooijen* (FN 1).

135 Vgl. *Meilicke* (FN 1) Rn 31.

136 Vgl. dazu bereits die zahlreichen Stellungnahmen zu den Schlussanträgen *Balmes/Ribbrock*, Die Schlussanträge in der Rechtssache *Meilicke* – Vorschlag einer zeitlichen Begrenzung der Wirkung des Urteils „auf Zuruf“ der Mitgliedstaaten?!, BB 2006, 17 (17 ff); *Kokott/Henze*, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen in Steuersachen, NJW 2006, 177 (177 ff); *Van der Stok*, Temporal Limitations to Tax Judgments of the European Court of Justice, Intertax 2006, 552 (552 ff); *Vording/Lubbers*, The ECJ, Retrospectivity and the Member States' Tax Revenues, British Tax Review 2006, 91 (107 f); *Nanetti/Mazzotti*, The (un)lawfulness of IRAP in

Frage vor allem auch deshalb, weil sich der EuGH in der Rs *Banca popolare di Cremona* die mit großen Erwartungen verbundene Beantwortung der Frage der Beschränkung der zeitlichen Wirkung dadurch erspart hatte, dass er entgegen der Schlussanträge von ebenfalls zwei Generalanwälten gar keine Europarechtswidrigkeit erkennen konnte.¹³⁷

Grundsätzlich wirken Vorabentscheidungsurteile bis zum Inkrafttreten der auszulegenden Gemeinschaftsrechtsnorm zurück. Dennoch kann der EuGH ausnahmsweise die Urteilswirkung begrenzen.¹³⁸ Für die Zulässigkeit einer Beschränkung der Urteilswirkung sind nach ständiger Rspr einerseits guter Glaube seitens der Betroffenen und andererseits die Gefahr schwerwiegender Störungen notwendig.¹³⁹ In *Meilicke* hat die deutsche Bundesregierung auf die schwerwiegenden finanziellen Konsequenzen, die das Urteil nach sich ziehen würde, aufmerksam gemacht und darauf hingewiesen, dass sie bis zum Urteil in der Rs *Verkooijen* davon ausgehen durfte, dass die in Rede stehende Regelung im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehe.¹⁴⁰ Neben den beiden genannten Kriterien muss eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen aber auch immer in dem Urteil ausgesprochen werden, indem über die erbetene Auslegung entschieden

-
- the European legal system: the European Court of Justice's potential new trends with regard to temporal limitation of its interpretative decision, *EC Tax Review* 2006, 166 (166 ff); Dörr, Die Schlussanträge in der Rechtssache *Meilicke* – zeitliche Beschränkung der Urteilswirkungen des EuGH nach dem Motto: Die Kleinen hängt man, die Großen lässt man laufen?!, *Der Konzern* 2006, 59 (59 ff); *Düsterhaus*, Es geht auch ohne Karlsruhe: Für eine rechtsschutzorientierte Bestimmung der zeitlichen Wirkungen von Urteilen im Verfahren nach Art 234 EG, *EuZW* 2006, 393 (393 ff); *Seer*, The Jurisprudence of the European Court of Justice: Limitation of the Legal Consequences?, *European Taxation* 2006, 470 (470 ff); *Lang*, Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ, *Intertax* 2007, 230 (230 ff).
- 137 Vgl. EuGH 3.10.2006, Rs C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, Slg 2006, I-9373 und die Schlussanträge der Generalanwälte *Jacobs* vom 17.3.2005 und *Stix-Hackl* vom 14.3.2006.
- 138 Vgl. EuGH 27.3.1980, Rs 61/79, *Denkavit Italiana*, Slg 1980, 1205, Rn 16 f; EuGH 27.3.1980, Rs 66/79, *Salumi*, Slg 1980, 1237, Rn 9 f; EuGH 2.2.1988, Rs 24/86, *Blaizot*, Slg 1988, 379, Rn 27 f; EuGH 11.8.1995, verbundene Rs C-367/93 bis C-377/93, *Roders ua*, Slg 1995, I-2229, Rn 42 f; EuGH 15.12.1995, Rs C-415/93, *Bosman*, Slg 1995, I-4921, Rn 141 f; EuGH 13.2.1996, Rs C-197/94, *Société Bati-aa*, Slg 1996, I-505, Rn 47 f; EuGH 4.5.1999, Rs C-262/96, *Sürül*, Slg 1999, I-2685, Rn 107 f; EuGH 4.10.2001, Rs C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia AE*, Slg 2001, I-6797, Rn 35 f; EuGH 3.10.2002, Rs C-347/00, *Barreira Pérez*, Slg 2002, I-8191, Rn 44 f; EuGH 17.2.2005, verbundene Rs C-453/02 und C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, Slg 2005, I-1131, Rn 41 f; EuGH 15.3.2005, Rs C-209/03, *Dany Bidar*, Slg 2005, I-2119, Rn 66 f; EuGH 5.10.2006, Rs C-290/05, *Ákos Nádasdi*, Slg 2006, I-10115, Rn 62 f; *Meilicke* (FN 1) Rn 34 f.
- 139 Vgl. EuGH 28.9.1994, Rs C-57/93, *Vroege*, Slg 1994, I-04541, Rn 21; EuGH 12.10.2000, Rs C-372/98, *Cooke*, Slg 2000, I-8683, Rn 42; EuGH 10.1.2006, Rs C-402/03, *Skov*, Slg 2006, I-199, Rn 51; EuGH 30.3.2006, Rs C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, Slg 2006, I-3039, Rn 55; *Ákos Nádasdi* (FN 138) Rn 63; EuGH 18.1.2007, Rs C-313/05, *Maciej Brzeziński*, Slg 2007, I-513, Rn 56; Vgl. für eine kritische Analyse der Kriterien *Lang*, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen im Lichte des Urteils *Meilicke*, *IStR* 2007, 235 (235 ff) mwN.
- 140 Vgl. *Meilicke* (FN 1) Rn 33.

wird.¹⁴¹ Die Notwendigkeit der Bestimmung eines einheitlichen Zeitpunkts für die Beschränkung der zeitlichen Wirkungen gewährleistet die Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten und des Einzelnen und entspricht den Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergeben.¹⁴² Auf diese Voraussetzung stützt sich der EuGH in seinem Urteil in der Rs *Meilicke* und hält fest, dass eine Begrenzung der Rückwirkung ausgeschlossen sei, da die entscheidungserheblichen Fragen bereits im Urteil *Verkooijen* beantwortet worden waren.¹⁴³ Da damals keine Beschränkung der Urteilswirkung ausgesprochen worden war, scheitert der Antrag der deutschen Bundesregierung an der Präklusion.¹⁴⁴ Diese Begründung wirft einige Fragen auf und stellt die Regierungen der Mitgliedstaaten vor die schwierige Aufgabe, bereits vorsorglich in Verfahren zu ihren nationalen Regelungen ähnlichen Bestimmungen, Anträge auf Beschränkung der zeitlichen Wirkung zu stellen.¹⁴⁵ Mit seiner Entscheidung in der Rs *Meilicke* hat der EuGH aber auch klar gemacht, dass er sich nicht von schwerwiegenden Auswirkungen auf mitgliedstaatliche Budgets beeindrucken lässt und eine zeitliche Beschränkung auch weiterhin nur in Ausnahmefällen möglich ist.

III. Aktuelle Judikatur österreichischer Gerichte

A. Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit

Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grenzgängern und ausländischen Pensionen hatten sich sowohl der VwGH als auch der UFS im Jahr 2007 mehrfach mit den sich aus dem EG Vertrag, EWR-Abkommen und Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz ergebenden Anforderungen der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit zu beschäftigen.

Der VwGH prüfte die Frage, ob von einem liechtensteinischen Arbeitgeber gewährte Geldleistungen aus Anlass der Mutterschaft von der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG für Wochengeld erfasst sind.¹⁴⁶ Während der UFS hinsichtlich dieser Steuerbefreiung wiederholt festgestellt hatte, dass der Gesetzgeber keine vergleichbaren ausländischen Leistungen begünstigen wollte, kam der VwGH zu dem Schluss, dass diese Auffassung der Arbeitnehmerfreizügigkeit widersprechen würde und die Steuerbefreiung daher sehr wohl auch für vergleichbare ausländische Leistungen zur Anwendung kommt.¹⁴⁷

141 Vgl *Blaizot* (FN 138) Rn 28; EuGH 2.2.1988, Rs 309/85, *Barra*, Slg 1988, 355, Rn 13; EuGH 16.7.1992, Rs C-163/90, *Legros*, Slg 1992, I-4625, Rn 30; *Bosman* (FN 138) Rn 142; *Sürül* (FN 138) Rn 108; EuGH 9.3.2000, Rs C-437/97, *EKW und Wein&Co*, Slg 2000, I-1157, Rn 57; *Barreira Pérez* (FN 138) Rn 45; *Linneweber und Akritidis* (FN 138) Rn 42; EuGH 14.9.2006, Rs C-228/05, *Stradasfalti Srl*, Slg 2006, I-8391, Rn 72; *Meilicke* (FN 1) Rn 36.

142 Vgl *Meilicke* (FN 1) Rn 37.

143 Vgl *Meilicke* (FN 1) Rn 38 ff.

144 Vgl *Meilicke* (FN 1) Rn 38 ff.

145 Vgl *Lang*, IStR 2007, 239 f; *Stix-Hackl*, Zeitliche Wirkungen von EuGH-Urteilen: *Meilicke* und die Folgen, AnwBl 2007, 254 (255).

146 Vgl VwGH 01.03.2007, 2005/15/0166.

147 Vgl VwGH 01.03.2007, 2005/15/0166 und dazu *Stürzlinger*, Steuerbefreiung auch für vergleichbares ausländisches Wochengeld, *ecolex* 2007, 381 (381 f); so auch

Hinsichtlich der Steuerbefreiung für Auslandsmontage iSd § 3 Abs 10 EStG hat der UFS bereits mehrfach entschieden, dass die Einschränkung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt.¹⁴⁸ Bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen ist die Befreiung daher nach Auffassung des UFS auch Arbeitnehmern, die bei ausländischen Betrieben beschäftigt sind, zu gewähren.¹⁴⁹

Auch im Zusammenhang mit den Voraussetzungen des Alleinverdienerabsetzbetrags beseitigte der UFS die festgestellte Gemeinschaftsrechtswidrigkeit in unmittelbarer Anwendung des Gemeinschaftsrechts. Der UFS sah in mehreren Entscheidungen zu unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Familienwohnsitz im Ausland in der Tatbestandsvoraussetzung „unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte“ iSd § 33 Abs 4 Z 1 EStG eine verbotene Diskriminierung und kam zu dem Ergebnis, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag auch dann gewährt werden muss, wenn sich der gemeinsame Familienwohnsitz im Ausland befindet.¹⁵⁰

Umstritten und Gegenstand zahlreicher Entscheidungen des UFS ist auch die Frage, ob die begünstigte Besteuerung sonstiger Bezüge gemäß § 67 Abs 1 EStG der Arbeitnehmerfreizügigkeit entgegensteht. Begründet wird die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit damit, dass aufgrund unterschiedlicher arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Situationen in anderen Staaten keine Zahlungen von sonstigen Bezügen vorgesehen sind und daher inländische Arbeitnehmer und Bezieher inländischer Pensionen, die regelmäßig Sonderzahlungen erhalten, günstiger besteuert werden als Grenzgänger und Bezieher ausländischer Pensionen.¹⁵¹ Der UFS kam jedoch sowohl in einem Fall mit Deutschland als auch in den zahlreichen Fällen mit der Schweiz zu dem Ergebnis, dass keine Diskriminierung vorliege, da die Begünstigung des § 67 Abs 1 EStG allen Personen unabhängig von ihrer Nationalität zustehe.¹⁵² Ob der EuGH hier zum gleichen Ergebnis kommen würde, kann uE nicht mit Sicherheit bejaht werden.¹⁵³

Am 28.2.2007 hat der UFS entschieden, dass es sich bei der Begünstigung von für Verbesserungsvorschläge gewährten Prämien gemäß § 67 Abs 7 EStG um eine gemeinschaftsrechtswidrige Diskriminierung handelt.¹⁵⁴ Da die Begünstigung nur im Rahmen des Lohnsteuerabzugs und nicht im Wege der Veranlagung geltend gemacht werden konnte, wurden jene Arbeitnehmer benachteiligt,

Feurstein, Die gemeinschaftswidrige Besteuerung von Grenzgängern und von Beziehern ausländischer Pensionen, SWI 2007, 36 (42).

148 Vgl jüngst UFS 25.01.2008, GZ RV/0184-F/05 sowie UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; 29.5.2006, RV/0028-F/06; 22.6.2006, RV/1007-W/06; 16.8.2006, RV/0252-F/05; 31.8.2006, RV/0037-F/06.

149 Vgl UFS 25.01.2008, GZ RV/0184-F/05; so auch *Feurstein*, SWI 2007, 40.

150 Vgl UFS 09.05.2007, GZ RV/0086-W/07; 11.06.2007, GZ RV/0545-I/06; 26.09.2007, GZ RV/1720-W/06; 05.10.2007, GZ RV/0731-G/07; 11.10.2007, GZ RV/0693-G/07.

151 Vgl *Feurstein*, SWI 2007, 38 f.

152 Vgl UFS 31.1.2007, GZ RV/0008-S/07; 4.12.2007, GZ RV/0235-F/07; 12.12.2007, GZ RV/0245-F/07; 12.12.2007, GZ RV/0243-F/07; 12.12.2007, GZ RV/0271-F/07; 12.12.2007, GZ RV/0272-F/07; 13.12.2007, GZ RV/0246-F/07; 13.12.2007, GZ RV/0031-F/07; 13.12.2007, GZ RV/0066-F/07; 13.12.2007, GZ RV/0149-F/07; 13.12.2007, GZ RV/0151-F/07; 13.12.2007, GZ RV/0171-F/07; 13.12.2007, GZ RV/0230-F/07; 20.12.2007, GZ RV/0154-F/07; 27.12.2007, GZ RV/0157-F/07; 27.12.2007, GZ RV/0150-F/07; 27.12.2007, GZ RV/0153-F/07.

153 Vgl ausführlich *Feurstein*, SWI 2007, 36 ff.

154 Vgl in 2007 UFS 28.02.2007, GZ RV/0347-L/06.

die bei einem ausländischen Arbeitnehmer ohne Betriebsstätte in Österreich angestellt waren.¹⁵⁵ Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 hat der Gesetzgeber auf die Entscheidungspraxis des UFS reagiert und die Begünstigung des § 67 Abs 7 EStG für Prämien aus Verbesserungsvorschlägen rückwirkend für das Veranlagungsjahr 2005 auch im Rahmen der Veranlagung anwendbar gemacht.¹⁵⁶

Hinsichtlich der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger hatte sich der UFS mit der Frage zu befassen, ob der Hinzurechnungsbetrag des § 102 Abs 3 EStG mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.¹⁵⁷ UE zutreffend entschied der UFS in mehreren Fällen, dass die Beschränkung des steuerfreien Existenzminimums auf unbeschränkt oder fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige durch die Rspr des EuGH gedeckt sei.¹⁵⁸

B. Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten

Zur oben bereits dargestellten Problematik der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten¹⁵⁹ äußerte sich auch der UFS im Jahr 2007.¹⁶⁰ Konkret ging es jeweils um die nachteilige Behandlung ausländischer Kapitalerträge vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003.¹⁶¹ Das Problem hat ab diesem Zeitpunkt an praktischer Bedeutung verloren, da mit dem BBG 2003 die Anwendung des Hälftesteuersatzes auch auf ausländische Kapitalerträge sowohl aus dem Gemeinschaftsgebiet als auch aus Drittstaaten ausgedehnt wurde.¹⁶²

Zutreffend entschied der UFS in einem dem Sachverhalt in der Rs *Holböck* gleichgelagerten Fall, dass eine Begünstigung wie für inländische Dividenden nicht zu gewähren sei.¹⁶³ Im genannten Fall war eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person von 2000 bis 2003 zu zwei Drittel an einer tschechischen Gesellschaft beteiligt, weshalb es sich um eine von der Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG erfasste Direktinvestition handelte.¹⁶⁴ Während sich das Ergebnis im genannten Fall klar aus dem Urteil des EuGH in der Rs *Holböck* ergab, kann dies von den folgenden Fällen nur eingeschränkt behauptet werden: In

155 Vgl UFS 28.02.2007, GZ RV/0347-L/06.

156 Vgl BGBl 24/2007; vgl 43 BlgNR 23. GP 5 zu § 67 EStG.

157 Vgl dazu auch oben II.A.3. Gleichbehandlung im Hinblick auf die objektive Leistungsfähigkeit und den Steuersatz: Neugestaltung der Abzugsteuer.

158 Vgl dazu auch FN 38 sowie UFS 06.04.2007, GZ RV/0451-I/06; 19.04.2007, GZ RV/0507-W/07; 19.04.2007, GZ RV/0508-W/07; 02.10.2007, GZ RV/1147-W/07; 26.11.2007, GZ RV/0304-F/07; 27.11.2007, GZ RV/0413-F/07; 27.11.2007, GZ RV/0346-F/07; 27.11.2007, GZ RV/0414-F/07; 27.11.2007, GZ RV/0148-F/07; 27.11.2007, GZ RV/0147-F/07; 27.11.2007, GZ RV/0216-S/07; 03.12.2007, GZ RV/0082-S/07; 07.01.2008, GZ RV/0664-S/07; vgl auch *Mamut*, Hinzurechnungsbetrag bei beschränkter Steuerpflicht: Kein Verstoß gegen DBA-Diskriminierungsverbot und EG-Recht, UFS 22.8.2007, RV/0276-S/07, *ecolex* 2007, 805 (806).

159 Vgl oben II.B. Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten.

160 Vgl UFS 08.05.2007, GZ RV/0003-W/03; 16.10.2007, GZ RV/0354-I/07; 26.11.2007, GZ RV/0126-W/06; 30.11.2007, GZ RV/0071-W/05; 22.01.2008, GZ RV/0398-L/05.

161 Vgl zu dieser Rechtslage bereits *Lenz* (FN 71) (zum innergemeinschaftlichen Sachverhalt) sowie *Holböck* (FN 63) (zum Drittstaatssachverhalt).

162 Vgl BGBl I Nr 71/2003.

163 Vgl UFS 26.11.2007, GZ RV/0126-W/06.

164 Vgl UFS 26.11.2007, GZ RV/0126-W/06.

zwei Fällen zu Portfoliodividenden¹⁶⁵ aus Drittstaatsbeteiligungen ging der UFS – sowohl vor der Entscheidung in der Rs *Holböck* als auch danach – davon aus, dass die Kapitalverkehrsfreiheit eine nachteiligere Behandlung von Drittstaatsdividenden verbiete und daher der günstigere Steuersatz auch für die in Rede stehenden Dividendenzahlungen zur Anwendung kommen müsse.¹⁶⁶ Zum selben Ergebnis kommt der UFS für Zinsen aus Drittstaaten: Auch hier verbiete die Kapitalverkehrsfreiheit die nachteiligere Behandlung von Zinsen aus Drittstaaten.¹⁶⁷ Die Stillstandsklausel könne mangels Direktinvestition nicht zur Anwendung kommen.¹⁶⁸ Im Gegensatz zu den genannten Fällen erkannte der UFS in einer Entscheidung vom 30.11.2007 zu Dividendeneinkünften aus einem US Investmentfonds ohne auf die konkrete Beteiligungshöhe einzugehen, überraschenderweise keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit und in der Folge auch keinen Anspruch auf eine begünstigte Besteuerung der US Dividenden.¹⁶⁹ Zu den genannten Entscheidungen sei bemerkt, dass auch nach dem Urteil des EuGH in der Rs *Holböck* nach hM keineswegs klar ist, ob es für die Abgrenzung der Niederlassungs- zur Kapitalverkehrsfreiheit und in der Folge für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatskonstellationen auf die betroffene Norm oder den konkreten Sachverhalt ankommt.¹⁷⁰ Zudem kann bei Drittstaats-sachverhalten noch eine Reihe von Rechtfertigungsgründen, die innergemeinschaftlich irrelevant sind, eine Rolle spielen.¹⁷¹ UE hätte der UFS daher in den genannten Fällen eine Vorlage an den EuGH in Betracht ziehen müssen.

Auch zu § 10 Abs 2 KStG in der Fassung BGBl.Nr. 797/1996, der eine Befreiung für ausländische Dividenden ab einer Beteiligungshöhe von 25 % vorsah, stellte der UFS hinsichtlich einer Beteiligung in Höhe von 14,16 % an einer schweizerischen Gesellschaft fest, dass keine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vorliege, da eine von der Stillstandsklausel erfasste Direktinvestition gegeben sei.¹⁷² Auch hier ist anzumerken, dass nach der Judikatur des EuGH im Bereich von Beteiligungen zwischen 10 und 25 % weiterhin unklar ist, bei welcher Beteiligungshöhe die Abgrenzung zu nach Art 57 Abs 1 EG erfassten Direktinvestitionen zu ziehen ist.¹⁷³ Der geschilderte Sachverhalt hätte den UFS daher im konkreten Fall zu einer Vorlage an den EuGH veranlassen sollen.

165 Das genaue Beteiligungsausmaß geht aus den Sachverhalten nicht hervor.

166 Vgl UFS 08.05.2007, GZ RV/0003-W/03 (noch vor dem Urteil des EuGH in der Rs *Holböck*); 16.10.2007, GZ RV/0354-I/07.

167 Vgl UFS 22.01.2008, GZ RV/0398-L/05.

168 Vgl UFS 22.01.2008, GZ RV/0398-L/05.

169 Vgl UFS 30.11.2007, GZ RV/0071-W/05.

170 Vgl oben II.B.2. Abgrenzung der Niederlassungs- zur Kapitalverkehrsfreiheit.

171 Vgl oben II.B.4. Rechtfertigung der Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten.

172 Vgl UFS 14.12.2007, GZ RV/0303-W/03; vgl zum gleichen Sachverhalt auch das BMF EAS 2875, SWI 2007, 408 sowie EAS 2880, SWI 2007, 442.

173 Vgl *Haslinger/Plansky*, taxlex 2007, 516 (518).

C. Missbrauch im Lichte des Gemeinschaftsrechts

Zur Interpretation von Gemeinschaftsrecht durch nationale Gerichte muss zudem das Erkenntnis des VwGH vom 24.7.2007 erwähnt werden.¹⁷⁴ Dem streitgegenständlichen Sachverhalt lag ein Veranlagungsmodell bei dem mithilfe von Gesellschaften in Luxemburg und Jersey steuerfreie Beteiligungserträge für die Anleger generiert werden sollten, zugrunde. Das Höchstgericht prüfte in der Folge im Lichte des EuGH-Urteils in der Rs *Cadbury Schweppes*, ob im konkreten Sachverhalt die Niederlassungsfreiheit der Anwendung von § 22 BAO entgegensteht.¹⁷⁵ Aus *Cadbury Schweppes* ergibt sich, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Verhinderung rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realitätbarer Gestaltungen gerechtfertigt werden kann.¹⁷⁶ Ohne eine Rechtfertigungsprüfung wie der EuGH vorzunehmen kommt der VwGH bereits bei der Prüfung der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten zu dem Ergebnis, dass die beschwerdeführende Gesellschaft mangels Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit durch die ausländischen Tochtergesellschaften nicht von der Niederlassungsfreiheit geschützt ist.¹⁷⁷ Die Niederlassungsfreiheit stand daher nach Ansicht des VwGH der Anwendung des § 22 BAO nicht entgegen.¹⁷⁸ Die Frage nach den konkreten Anforderungen für die steuerliche Anerkennung einer substanzschwachen ausländischen Holdinggesellschaft scheint aber auch nach diesem Erkenntnis weiterhin offen zu sein.

Der UFS hat in diesem Zusammenhang unter Verweis auf die Missbrauchsklausel in der Mutter-Tochter-Richtlinie ausgesprochen, dass die Zwischenschaltung einer nur vermögensverwaltend tätigen EU-Holding-Gesellschaft nicht per se unangemessen ist.¹⁷⁹ In zwei Fällen zur Rückerstattung der auf die Ausschüttung an eine deutsche Holding-Gesellschaft entfallenden Kapitalertragsteuer kam der UFS zu dem Ergebnis, dass die Rückerstattung nicht allein mit dem Argument verwehrt werden könne, dass die Holding über kein Personal und keine Betriebsräumlichkeiten verfügt.¹⁸⁰ Der UFS war daher in den genannten Entscheidungen sehr wohl bereit, eine substanzschwache ausländische Holding anzuerkennen.

174 Vgl VwGH 24.07.2007, 2007/14/0029; vgl zur Diskussion des Falles im Rahmen der SWI-Jahrestagung *Brugger*, Einkünftezurechnung und § 22 BAO, SWI 2008, 24 (24 ff).

175 Vgl *Bieber*, Missbrauch nach § 22 BAO und Gemeinschaftsrecht: VwGH interpretiert *Cadbury Schweppes!*, taxlex 2007, 609 (614).

176 Vgl *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (FN 57) Rn 75.

177 Vgl VwGH 24.07.2007, 2007/14/0029.

178 Vgl *Bieber*, taxlex 2007, 614 ff.

179 Vgl UFS 11.04.2007, GZ RV/0323-S/06; 05.10.2007, GZ RV/0198-S/06.

180 Vgl UFS 11.04.2007, GZ RV/0323-S/06; 05.10.2007, GZ RV/0198-S/06; vgl zur Diskussion des erstgenannten Falles im Rahmen der SWI-Jahrestagung *Stürzlinger*, SWI-Jahrestagung: KEST-Rückerstattung für Ausschüttung an deutsche Holding, SWI 2008, in Druck.

IV. Ausblick

A. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)¹⁸¹

Nach Auffassung der Europäischen Kommission können die steuerlichen Hindernisse, mit denen multinational tätige Unternehmen konfrontiert sind, nur dadurch systematisch beseitigt werden, dass diesen Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt wird, für ihre EU-weiten Tätigkeiten eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) zu verwenden. Seit 2001 arbeitet die Kommission an der Entwicklung einer solchen GKKB.¹⁸²

2007 veröffentlichte die Kommission ein Arbeitspapier über „GKKB: mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung“¹⁸³, das einen Vorschlag zur grundsätzlichen Ausgestaltung der GKKB darlegt. Dieses Papier stellt einen ersten Schritt dar, die einzelnen Strukturelemente der Bemessungsgrundlage zu einem kohärenten Regelwerk zusammenzufassen. Gegen Ende des Jahres wurden dann noch zwei weitere Arbeitspapiere „GKKB: mögliche Elemente eines administrativen Rahmens“¹⁸⁴ und „GKKB: mögliche Elemente eines Aufteilungsmechanismus“¹⁸⁵ veröffentlicht.

Für das Jahr 2008 plant die Kommission die Vorlage eines Richtlinienentwurfs.¹⁸⁶ Mit dessen Beschlussfassung würde die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zur politischen Realität.¹⁸⁷

B. Österreichisches Vorabentscheidungsersuchen

Durch Beschluss vom 3.7.2007¹⁸⁸ ersuchte der UFS den EuGH zur Vorabentscheidung in der Rs *Jobra*¹⁸⁹ über die Gemeinschaftsrechtskonformität der Investitionszuwachsprämie iSd § 108e Abs 2 TS 4 letzter Satz EStG.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Gewährung einer Investitionszuwachsprämie ist die Verwendung des begünstigten Wirtschaftsgutes in einer inländischen Betriebstätte. Von der Steuerbegünstigung (Investitionszuwachsprämie) ausdrücklich ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die in einer ausländischen

181 Üblicher die englische Bezeichnung Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

182 Europäische Kommission 23.10.2001, KOM(2001) 582 endgültig; zur Entwicklung siehe auch *Mamut*, Status Quo der Arbeiten an der gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage in der EU, FJ 2007, 125 mwN.

183 Arbeitsgruppe GKKB, GKKB: mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung, 26.7.2007, CCCTB/WP/057.

184 Arbeitsgruppe GKKB, GKKB: Mögliche Elemente des administrativen Rahmens, 13.11.2007, CCCTB/WP/061.

185 Arbeitsgruppe GKKB, GKKB: mögliche Elemente des Aufteilungsmechanismus, 13.11.2007, CCCTB/WP/060.

186 Vgl *Massoner*, Einheitliche Europäische Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, IFA Veranstaltungsbericht, ÖStZ 2008, 33 (33).

187 Vgl umfassend Lang/Pistone/Schuch/Staringer, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), in Druck.

188 Beschluss des UFS 3.7.2007, RV/0953-W/06.

189 Vorabentscheidungsersuchen, C-330/07, Rs *Jobra*, noch nicht in der Sammlung.

Betriebsstätte verwendet werden, wobei Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet gelten.¹⁹⁰ Genau letzteres war im streitgegenständlichen Sachverhalt der Fall, weswegen die Investitionszuwachsprämie vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs verwehrt wurde. Die europarechtlichen Bedenken¹⁹¹ der auf den Ort der Erbringung einer Dienstleistung beruhenden Ungleichbehandlung durch § 108e EStG veranlassten den UFS folgende Vorlagefrage an den EuGH zu stellen: „*Stehen die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 ff EG) und/oder über die Dienstleistungsfreiheit (Artikel 49 ff EG) einer am 31. Dezember 2003 bestehenden nationalen Regelung entgegen, wonach die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung (Investitionszuwachsprämie) an Unternehmer für die Anschaffung ungebrauchter körperlicher Wirtschaftsgüter auch davon abhängig ist, dass diese Wirtschaftsgüter ausschließlich in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, wogegen für die Anschaffung ungebrauchter körperlicher Wirtschaftsgüter, die in einer ausländischen und somit auch in einer im übrigen Raum der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte Verwendung finden, die Gewährung dieser steuerlichen Begünstigung (Investitionszuwachsprämie) versagt bleibt?*“¹⁹²

Aufgrund der Befristung der Investitionszuwachsprämie auf die Jahre 2002 bis 2004 wird wohl – auch im Falle der Europarechtswidrigkeit der streitgegenständlichen Bestimmung – der Gesetzgeber nicht mehr tätig werden müssen. Ein allfälliger europarechtlicher Mangel wird dann in betroffenen Fällen im Verfahrensweg zu berücksichtigen sein.

190 Vgl Beschluss des UFS 3.7.2007, RV/0953-W/06; vgl auch *Doralt*, EStG⁷ § 108e Tz 7.

191 Siehe dazu auch schon VwGH 20.4.2006, 2005/15/0156.

192 Beschluss des UFS 3.7.2007, RV/0953-W/06; Vorabentscheidungsersuchen Rs *Jobra* (FN 189).