

TAGUNGSBERICHT

Rechtsschutz im Europäischen Steuerrecht: Tagungsbericht zur Konferenz „Legal Remedies in European Tax Law“

Von 11. bis 13. 6. 2008 veranstaltete das Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien in Kooperation mit der II. Universität Neapel sowie der Universität Salerno in der malerischen Hafenstadt Cetara an der Amalfiküste in Italien eine Konferenz zum Thema „Legal Remedies in European Tax Law“. Im Zentrum der Konferenz stand die Frage nach den Rechtsbehelfen, die dem Steuerpflichtigen offenstehen, um einen effektiven Schutz durch die im EG-Vertrag verankerten Rechte zu erreichen. Diese Konferenz zum Europäischen Steuerrecht ist die dritte aus einer Konferenzreihe, die im Juni 2006 mit einer Veranstaltung an der Universität Lund zum Thema „Towards a Homogeneous European Tax Law“ eröffnet wurde und ihre Fortsetzung im September 2007 mit einer Konferenz an der Universität Lissabon zum Thema „The Acte Clair in EC Direct Tax Law“ fand. Die nunmehr vierte Konferenz wird von 25. bis 26. 9. 2009 in Amsterdam zum Thema „The Roads to European Tax Integration“ stattfinden. Der vorliegende Tagungsbericht gibt die in den Vorträgen und Diskussionen behandelten Themen zusammenfassend wieder. Ein Sammelband mit den für die Konferenz vorbereiteten Aufsätzen befindet sich in Vorbereitung (*Pasquale Pistone (Hrsg), Legal Remedies in European Tax Law, IBFD Publications, 2008*).

1. Rechtsschutz im Verfahren vor dem EuGH und gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation

Nach der Begrüßung der in etwa 60 Konferenzteilnehmer durch *Pasquale Pistone* (Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien und Universität Salerno) und *Cécile Brokelind* (Universität Lund) eröffnete *Dennis Weber* (Universität Amsterdam) den ersten Konferenztag mit seinem Vortrag zur direkten Anwendbarkeit des Gemein-

schaftsrechts und der Reichweite der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation. Dabei machte er auf ein Urteil des niederländischen Höchstgerichts (*Hoge Raad*) vom 10. 8. 2007 auf dem Gebiet der Umsatzsteuer sowie auf das Urteil des EuGH vom 24. 9. 1998 in der Rs C-319/96, *Brinkmann*, aufmerksam. Anhand dieser Entscheidungen erläuterte er den Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsprechung der nationalen Gerichte. Des Weiteren stellte *Dennis Weber* zur Diskussion, wie der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen auszusehen habe, wenn die Grenzen der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation erreicht sind. An diese Fragestellung knüpfte *Mario Tenore* (Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien und Universität Salerno) mit seiner kritischen Betrachtung der Besteuerung von Dividenden in der EU an, indem er die Rechtsprechung des EuGH zu diesem Thema aus der Sicht eines nationalen Richters untersuchte. Dabei kam er zu dem Schluss, dass eine Klärung der Rechtsfragen zur Dividendenbesteuerung in der EU nur durch weitere Vorlagefragen an den EuGH zu erreichen ist. Die erste Session schloss *Franco Roccataliata* (Europäische Kommission und Universität Lüttich) mit seinem Vortrag zur Bedeutung von „soft law“, wie etwa Kommissionsmitteilungen oder Empfehlungen im Zusammenhang mit der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation. In der anschließenden Diskussion wurde insbesondere auf das erst kürzlich ergangene Erkenntnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes vom 17. 4. 2008, 2008/15/0064, eingegangen. Das österreichische Höchstgericht hatte dabei unter Heranziehung des Konzeptes der „geltungserhaltenden Reduktion“ die Ausgestaltung der internationalen Schachtelbefreiung für nach Österreich ausgeschüttete Portfolio-Dividenden im österreichischen Körperschaftsteuergesetz als gemeinschaftsrechtswidrig erkannt.

Zu Beginn der zweiten Session stellte *Ana Paula Dourado* (Universität Lissabon) die Effektivität des Rechtsschutzes im Vorabentscheidungsverfahren in Frage und erläuterte das Rechtsschutzdefizit anhand einer Gegenüberstellung der Interpretation des Art 234 EG durch nationale Gerichte einerseits und durch den EuGH andererseits. Der EuGH könne die einheitliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts lediglich sicherstellen, wenn die nationalen Gerichte Art 234 EG richtig interpretieren und bei Vorliegen der Voraussetzungen die betreffende Rechtsfrage tatsächlich vorlegen. Das Hauptproblem liege de facto in der Fehlanwendung durch nationale Gerichte. *Adam Zalasinski* (Europäische Kommission und Universität Thorn) widmete sich in seinem Referat allgemeinen Fragestellungen zum Vorabentscheidungsverfahren, wie etwa dem Anwendungsbereich von Art 234 EG sowie den inhaltlichen und formalen Erfordernissen des Vorlageantrages. *Cécile Brokelind* zeigte schließlich auf, dass das Vorabentscheidungsverfahren weder auf Ebene des Gemeinschaftsrechts noch auf nationaler Ebene zureichenden Rechtsschutz des Steuerpflichtigen gewährleistet. Sie schlug die Einrichtung eines auf Steuerrecht spezialisierten Gremiums auf nationaler Ebene vor und führte als Vorbild dafür Schweden an. Dadurch könnte einerseits das Vorabentscheidungsverfahren in zeitlicher Hinsicht beschleunigt, andererseits durch den Erlass von genannter „advance rulings“ der Rechtsschutzstandard erhöht werden. In der Diskussion trat die Frage nach der Bindungswirkung dieser *ex ante*-Entscheidungen auf und ob die Anforderung einer Entscheidung auf freiwilliger Basis oder verpflichtend erfolgen sollte.

Zu Beginn der dritten Session gab *Stefania Bariatti* (Universität Mailand und Studio Legale Chiomenti) einen Überblick über das Vertragsverletzungsverfahren und stellte dieses dem Vorabentscheidungsverfahren gegenüber. Die Bedeutung des Vertragsverletzungsverfahrens im Abgabenrecht zeigte sie ferner anhand von Statistiken zur Anzahl der Verfahren in den letzten Jahren sowie deren Dauer und Ablauf. Anschließend brachte *Pasquale Pistone* in seinem Vortrag zum Ausdruck, dass auch die Möglichkeit der Durchführung eines Vertragsverletzungsverfahrens alleine dem Steuerpflichtigen de facto keinen umfassenden Rechtsschutz vermittelt. Als problematisch erachtete er vor allem die Tatsache, dass der Steuerpflichtige durch die lange Dauer der Verfahren entmutigt wird, ein solches anzuregen. Denn die Abgabe hat er ohnehin vorläufig zu entrichten und idR dauert es sehr lange, bis der Mitgliedstaat die Entscheidung des EuGH umsetzt und die Rückerstattung der Steuer erfolgt. Zahlt der Steuerpflichtige hingegen die Steuer von vornherein nicht, weil er sie für gemeinschaftsrechtswidrig hält, so ist er in vielen Mitgliedstaaten strengen Sanktionen ausgesetzt. In diesem Sinne würde es zur Verfahrensbeschleunigung beitragen, die Steuerpflichtigen dazu anzuleiten, verstärkt von dem Recht, einen Beschwerdebrief an die Kommission zu richten, Gebrauch zu machen. Im Anschluss beleuchtete *Kristiina Äimä* (Universität Helsinki) die Vor- und Nachteile der Einrichtung eines europäischen Steuer-Ombudsmanns. Am Beispiel Finnlands, wo bereits auf nationaler Ebene ein solcher existiert, erklärte sie, welche Kompetenzen eine derartige Einrichtung idealerweise haben sollte und in welcher Weise sich ein Steuer-Ombudsmann auf europäischer Ebene als zweckmäßig erweisen würde.

2. Rechtsschutz im EG-Beihilfenrecht und Rückforderungsproblematik

Die letzte Session des ersten Konferenztages stand im Zeichen der Rechtsschutzproblematik im Zusammenhang mit staatlichen Beihilfen. *Fabrizio Amatucci* (II. Universität Neapel) setzte sich zu Beginn mit der Rolle der nationalen Gerichte im Beihilfenrecht auseinander. Die Entscheidung, ob eine Beihilfe iSd Art 87 EG vorliegt, obliegt letztlich der Kommission. Kompetenz der nationalen Gerichte sei hingegen die Anwendung und Kontrolle des Durchführungsverbotes sowie die Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig gewährter Beihilfen. Gegen die Kommissionsentscheidung stehe dem Beihilfenempfänger die Nichtigkeitsklage nach Art 230 EG zu, die jedoch keinen ausreichenden Rechtsschutz darstelle. *Pierpaolo Rossi-Maccanico* (Europäische Kommission) beleuchtete im darauffolgenden Referat die Auslegung des Selektivitätskriteriums im Bereich der Steuerbeihilfen. Das Hauptaugenmerk legte er dabei auf die Entscheidungspraxis der Kommission. *Raymond Lujza* (Universität Maastricht) widmete seinen Vortrag dem Thema „Rechtsschutz des gutgläubigen Beihilfenempfängers“. Er schilderte dabei folgende Problematik: Der Beihilfencharakter sei vielfach nicht evident, weshalb Mitgliedstaaten dazu tendieren, geplante steuerliche Maßnahmen nicht zu notifizieren. Ein Notifikationsverfahren ist vor allem aus politischen Gründen oftmals aufgrund der Dauer des Prüfverfahrens der Kommission nicht praktikabel. Kritisch hinterfragte *Raymond Lujza* das Judikat des EuG vom 14. 1. 2004, T-109/01, *Fleuren Compost*, in dem ausgesprochen wurde, dass es Sache des Beihilfenempfängers sei, sich davon zu überzeugen, ob die betreffende Maßnahme notifiziert wurde und dass hierbei die Information einer nationalen Behörde keinesfalls ein berechtigtes Vertrauen hervorrufen könne. Es besteht kein adäquater Rechtsschutz gegen die Entscheidung des Mitgliedstaats, die Maßnahme nicht zu notifizieren, da der Empfänger der Beihilfe selbst kein

Notifikationsverfahren initiieren kann. *Bruno Gencarelli* (EuGH) schloss den ersten Konferenztag mit seinem Vortrag zu den direkten Klagen von Dritten vor dem EuG im Beihilfenrecht. Er zeigte anhand einer Rechtsprechungsübersicht, welche Voraussetzungen gegeben sein müssen, um die Parteistellung eines Dritten im Nichtigkeitsklageverfahren vor dem EuG zu begründen (vgl. EuGH vom 15. 7. 1963, 25/62, *Plaumann*). Die Klagslegitimation erscheint deshalb fragwürdig, weil sich die Kommissionsentscheidung an den Mitgliedstaat richtet. *Bruno Gencarelli* demonstrierte, inwieweit die vom EuGH in der vom 28. 1. 1986 entschiedenen Rs 169/84, *Cofaz* ausgesprochenen Kriterien der spürbaren Beeinträchtigung der Marktstellung und der Rolle des Dritten im vorprozessualen Verfahren durch nachfolgende EuGH-Rechtsprechung weiterentwickelt und klargestellt wurden.

Die fünfte Session war im Wesentlichen Rückforderungs- und Haftungsfragen im Zusammenhang mit gemeinschaftsrechtswidriger Abgabenerhebung gewidmet. Zunächst trug *Mariassunta Imbrenda* (Universität Salerno) allgemein zum Rechtsschutz im Zusammenhang mit der Online-Veröffentlichung von Steuerdaten in Italien vor. Danach hielt *Richard Lyal* (Europäische Kommission) fest, dass im Fall gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben ein Rückgriff auf nationales Verfahrensrecht notwendig sei, welches eine Rechtsdurchsetzung im Sinne des Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes zu gewährleisten hat. Stellt sich etwa durch nachfolgende EuGH-Rechtsprechung die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Abgabenerhebung heraus, muss für den Steuerpflichtigen auch hinsichtlich bereits rechtskräftiger Entscheidungen – etwa durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens – die Möglichkeit einer Rückforderung bestehen. Sind die in der vom EuGH am 19. 11. 1991, Rs C-6/90, *Francovich* dargelegten Kriterien erfüllt, so kommt sekundär neben der Rückforderung auch eine Staatshaftungsklage in Betracht. Daran anknüpfend verdeutlichte *Servaas van Thiel* (Europäischer Rat und Freie Universität Brüssel), mit welchen gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung nationaler Verfahrensordnungen konfrontiert sind und unterstrich damit auch die hohe Bedeutung der Einhaltung des Treuegebots nach Art 10 EG. Prozessuale Verjährungsfristen seien besonders auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität zu überprüfen. Lediglich, wenn die Rückforderung der Abgaben zu einer unrechtmäßigen Bereicherung des Steuerpflichtigen führt, kann diese ausgeschlossen werden, wenn das Vorliegen der Bereicherung ausreichend bewiesen werden kann.

3. Rechtsschutz als Spießrutenlauf für den Steuerpflichtigen

Die sechste Session stand im Zeichen der Schwierigkeiten, mit denen sich der Steuerpflichtige bei der Geltendmachung der ihm im EG-Vertrag verliehenen Rechte konfrontiert sieht. Dabei wurde insbesondere die Notwendigkeit eines im Gemeinschaftsrecht wurzelnden, eigenständigen Rechtsbehelfes diskutiert. Im Zusammenhang damit verwies *Martien Pelinck* (Universität Amsterdam und Loyens & Loeff) auf das Urteil des EuGH vom 13. 3. 2007 in der Rs C-432/05, *Unibet*, in dem der EuGH klargestellt hatte, dass der Grundsatz des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes keinen eigenständigen Rechtsbehelf erfordert, mit dem der Verstoß von nationalen Vorschriften gegen das Gemeinschaftsrecht festgestellt wird, sofern im Rahmen des Systems der nationalen Rechtsbehelfe dem aus Art 10 EG erfließenden Äquivalenz- und dem Effektivitätsgrundsatz Rechnung getragen wird. Wird diesen Anforderungen jedoch nicht entsprochen, so soll dem Steuerpflichtigen, dem der Zugang zum nationalen Rechtsschutz verwehrt wird, ein eigenständiger Rechtsbehelf zustehen. Denn dem Einzelnen kann nicht zugemutet werden, dass er gegen das Gesetz verstößt, um Zugang zu den Gerichten zu erlangen (vgl. Schlussanträge GA *Jacobs* vom 21. 3. 2002, C-50/00 P, *Unión de Pequeños Agricultores*, Rz 43). An diese Überlegungen zum Effektivitätsgrundsatz anknüpfend stellte *Stefanie Váta* (Universität Heidelberg) die Frage nach der Bedeutung indirekter Rechtsbehelfe wie zB Schadenersatzklagen für die Erreichung eines effektiven Rechtsschutzes. Dabei verdeutlichte sie vor allem durch Diskussion des EuGH-Urteils vom 1. 4. 2004 in der Rs *Jégo-Quéré*, C-263/02 P zur Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage einer juristischen Person gegen eine Verordnung, dass bestehende Rechtsschutzlücken im Europarecht auch durch Schadenersatzklagen nicht umfassend geschlossen werden können und zog ebenso die Berufung auf einen eigenständigen Rechtsbehelf in Betracht. Dass dem effektiven Rechtsschutz auch nach einem Urteil des EuGH nicht automatisch Genüge getan sein muss, machte *Matthias Huber* (Universität Heidelberg) in seinem Vortrag zur Umsetzung von EuGH-Urteilen auf mitgliedstaatlicher Ebene deutlich. Anhand des Verfahrensverlaufes der vom EuGH am 12. 6. 2003 entschiedenen Rs C-234/01, *Gerritse* (derzeit Beschwerde beim Bundesverfassungsgericht anhängig) zeichnete er die durch die unzureichende Umsetzung der EuGH-Entscheidungen in den Mitgliedstaaten entstehenden Rechtsschutzdefizite nach und unterzog in diesem Zusammenhang die Entscheidungspraxis des EuGH in Vorabentscheidungsverfahren einer kritischen Betrachtung.

Die siebte Session war dem Phänomen des „Forum Shopping“ gewidmet. Fraglich war, inwieweit Unterschiede zwischen den Finanzgerichten und den

ordentlichen Gerichten in Hinblick auf Verjährungsfristen und die Klagslegitimation für den Steuerpflichtigen eine Rolle spielen. Dabei vertrat *Katerina Perrou* (Universität Athen) im Zusammenhang mit der Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben den Standpunkt, dass sich der Beginn der Verjährungsfristen nach dem Verhalten des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Erhebung der Abgabe zu richten habe. Auf diese Weise würde dem Effektivitätsgrundsatz am besten Rechnung getragen. An diese Überlegungen knüpfte *Peter Wattel* (Hoge Raad der Niederlande und Universität Amsterdam) mit der Frage an, ob sich ein Steuerpflichtiger im Wege einer Schadenersatzklage an die ordentlichen Gerichte wenden könne, auch wenn er den steuerrechtlichen Instanzenzug nicht ausgeschöpft habe. Im Zusammenhang mit Verjährungsvorschriften betonte er die Notwendigkeit, „angemessene Zeitlimits“ für die Vornahme einer Rückforderung der gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgaben vorzusehen. Im Anschluss daran beleuchtete *Kelly Coutinho* (Dorsey & Whitney, London/Cambridge) die Möglichkeiten zur Anfechtung rechtswidriger Steuerverfahren aus der Sicht des englischen Verfahrensrechts. In der nachfolgenden Diskussion wurde kritisiert, dass die Mitgliedstaaten die Rückforderung gemeinschaftswidrig erhobener Abgaben durch unangemessen kurze Fristen präkludieren, anstatt diese freigebig zurückzuzahlen.

In der letzten Session stand die Problematik letztinstanzlicher und somit unanfechtbarer Rechtsakte, die dem Gemeinschaftsrecht widersprechen, im Mittelpunkt. *Guglielmo Maisto* (Katholische Universität Piacenza und Studio Maisto e Associati) legte zunächst dar, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit ein vom Gemeinschaftsrecht anerkannter allgemeiner Rechtsgrundsatz ist und daher die Rechtskraft von Rechtsakten grundsätzlich respektiert werden müsse. Im Falle gemeinschaftsrechtswidriger bestandskräftiger Rechtsakte müsse es unter bestimmten Voraussetzungen von diesem Grundsatz jedoch Ausnahmen geben (vgl. EuGH vom 13. 1. 2004, C-453/00, *Kühne & Heitz*). Zur Untermauerung führte *Guglielmo Maisto* die vom EuGH am 18. 7. 2007 entschiedene Rs C-119/05, *Lucchini*, an, in der der EuGH festgehalten hatte, dass die Rechtskraft einer nationalen Gerichtsentscheidung der Rückforderung einer gemeinschaftswidrig gewährten Beihilfe nicht entgegensteht. Eine Rechtssache mit ähnlicher Fragestellung ist derzeit beim EuGH anhängig (Rs C-2/08, *Fallimento Olimpiclub*). Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Gerichtshof die in der Rs *Lucchini* zum Beihilfenrecht ergangenen Grundsätze auf den Bereich des Steuerrechts überträgt. Die letzten beiden Vorträge waren der Bedeutung der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) im Bereich des steuerlichen Rechtsschutzes gewidmet. *Robert Attard* (Universität Malta) erläuterte den Einfluss der EMRK und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) auf das Steuerrecht. Da-

bei diskutierte er das Urteil des EGMR vom 23. 5. 2006, *Riener gg Bulgarien*, Nr. 46343/99 (Ausreiseverbot wegen Steuerschulden) als Beispiel für das Zusammenwirken der EMRK mit dem Europäischen Rechtsschutz in Steuer-sachen an. Daran anknüpfend vertrat auch *Daniel Gutmann* (Universität Sorbonne-Panthéon, Paris) in seinem Vortrag die Auffassung, dass die EMRK wesentlich zur Effektivität des gemeinschaftsrechtlichen Rechtsschutzes beitrage und führte in diesem Zusammenhang zwei französische Rechtssachen zur Zulässigkeit der Rückforderung gemeinschaftsrechtswidrig erhobener Abgaben an (EGMR vom 16. 4. 2002, *Dangeville gg Frankreich*, Nr. 36677/97; EGMR vom 25. 1. 2007, *Aon gg Frankreich*, Nr. 70160/01). In der darauffolgenden Diskussion wurde betont, dass die EMRK in Hinblick auf ihre Bedeutung für die Effektivität des Gemeinschaftsrechts unterschätzt würde. Die Konferenz schlossen *Pasquale Pistone* und *Peter Wattel* mit einer prägnanten Zusammenfassung der wichtigsten auf der Konferenz vertretenen Thesen und Fragestellungen.

4. Zusammenfassung

Die Konferenz hat deutlich vor Augen geführt, welchen gravierenden Problemen der Steuerpflichtige bei der effektiven Durchsetzung seiner auf Gemeinschaftsrecht beruhenden Ansprüche gegenübersteht. Denn der Rechtsschutz im Europäischen Steuerrecht ist dadurch geprägt, dass es kein „gemeinschaftsrechtliches Verfahrensrecht“ gibt. So bleibt es den Mitgliedstaaten überlassen, in Erfüllung des Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes einen entsprechenden Rechtsschutz für Ansprüche, die im Gemeinschaftsrecht wurzeln, vorzusehen. Dass die Mitgliedstaaten ihren Verpflichtungen nicht immer in entsprechender Weise nachkommen, wurde im Rahmen der Konferenz durch die ausgezeichneten Vorträge und die kritischen, auf hohem Niveau geführten Diskussionen mehr als deutlich. Letztlich hat die Konferenz dazu beigetragen, auf Rechtsschutzdefizite im Europäischen Steuerrecht aufmerksam zu machen und die in vielerlei Hinsicht noch nicht umfassend aufbereitete Problematik aufzuarbeiten und Lösungsansätze zu bieten. Die in diesem Tagungsbericht nur kurz angesprochenen Fragestellungen werden im in Bälde erscheinenden Sammelband zur Konferenz (*Pasquale Pistone (Hrsg), Legal Remedies in European Tax Law, IBFD Publications 2008*) ausführlich behandelt.

*MMag. Marie-Ann Mamut und Mag. Lisa Paterno,
wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches
und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien*