



ÖGWT-Club

Gemeinschaftsrecht und seine Relevanz für die laufende Beratung - Haftungsproblem?

Dr. Gernot Aigner
8. und 22.9.2009

- **§ 299 BAO**
 - Aufhebung eines erstinstanzlichen Bescheides
 - Auf Antrag der Partei oder amtswegig (Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz: Ermessensentscheidung)
 - Voraussetzung: der Spruch des Bescheides ist unrichtig (Aufhebung nur wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit)
 - Aufhebungsbescheid ist mit Sachbescheid verbunden
 - Aufhebungsfristen ergeben sich aus § 302 BAO
 - Grundsätzlich: vor Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe (idR Zustellung)
 - Aufhebungen wegen Widerspruchs mit gemeinschaftsrechtlichen Normen hingegen innerhalb der Verjährungsfrist!
 - Primär- und Sekundärrecht

Änderungen durch AbgVRefG



- **Entfall des § 302 Abs 2 lit c BAO mit Wirkung 1.11.2009**
- **Begründung**
 - Rechtssicherheit vor Rechtsrichtigkeit
 - Angleichung der Fristen für Rechtskrafteingriffe nach § 299 BAO
 - Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen aufgrund von DBA zukünftig über
 - § 48 iVm § 295 BAO oder gegebenenfalls im Wege des § 303 BAO
 - Unter Umständen über eine im DBA vorgesehene Durchbrechungswirkung (insoweit das entsprechende DBA eine den Art 25 Abs 2 letzter Satz des OECD-MA nachgebildete Bestimmung enthält)
- **Auswirkungen auf offene Verfahren**
 - Verfahrensrechtliche Vorschrift?
 - Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Vorschriften ist das neue Recht im Allgemeinen ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor dem Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben; vgl *Stoll*, BAO, 62).
 - Nach *Ritz* rechtzeitig, wenn Antrag vor dem 1.11.2009 eingebracht

Einschränkung zulässig?



- **Keine gemeinschaftsrechtlichen Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen**
- **Daher: Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten!**
 - Rechtssprechung des EuGH fordert diesbezüglich allerdings eine Gleichstellung der Verfahrensmodalitäten (**Äquivalenzgrundsatz**) und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dürfen praktisch nicht unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden (Effektivitätsgrundsatz); vgl hierzu EuGH 12.12.2006, Rs C-446/04 *Test Claimants in the FII Group L*.
 - Geschädigte müssen sich aber in angemessener Form um die Verhinderung des Schadenseintritts oder die Begrenzung des Schadensumfangs bemühen bzw rechtzeitig von allen ihnen zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten Gebrauch machen; vgl EuGH 5.3.1996, verb. Rs C-46/93 und C-48/93 *Brasserie du pêcheur und Factortame*.
- **Einschränkung aus Sicht des Gemeinschaftsrechts daher zulässig!**
 - da angemessene Frist (EuGH 24.9.2002, Rs C-255/00 *Grundig Italiana*)
- **So wohl auch VfGH 22.6.2009 G5, 6/09**

- **Aufhebungen nur mehr innerhalb der Jahresfrist**
 - Ansonsten: Geltendmachung von Unrichtigkeiten im Rahmen von BP
 - Praxisalltag: BP wird abwägen, ob es zu Prüfungsfeststellungen kommt
 - Abhilfe: Geltendmachung des § 115 Abs 3 BAO?
 - Problembereich: Abgaben wie Gesellschaftsteuer
- **Berater ist gefordert, aktuelle Entwicklungen zu beobachten („Hellseher“)**
 - Gilt für Primär- und Sekundärrecht
- **Im Rahmen eines umfassenden Steuerberatungsmandats hat der Steuerberater auf offene Rechtsprechung zu der ihm gestellten Frage und auf eine von seiner Auffassung abweichende Praxis der Finanzverwaltung hinzuweisen (Völkl/Völkl, ÖJZ 2006/18).**

- **Konsequenzen bei Nichterkennung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Bestimmung?**
 - Zum Beispiel: Portfoliodividenden aus Drittstaaten werden (gesetzeskonform) steuerpflichtig behandelt
 - Zum Beispiel: Leistungsort beim Portfoliomanagement wird in Anlehnung an die UStR nach § 3a Abs 12 UStG bestimmt (entgegen Art 56 Abs 1 lit e MwSt-RL?)

„Erkennung“ gemeinschaftsrechtswidriger Normen I



- **Anhängige Verfahren beim EuGH**
 - <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de> (ab 1997)
 - Unter anhängige Rechtssachen (momentan ca 100 - dem Steuerrecht zugeordnete - Rechtssachen anhängig)
 - <http://eur-lex.europa.eu/de/index.htm> (ältere Rechtsprechung)
 - **Problem: Auswirkungen der anhängigen Verfahren für die innerstaatliche Rechtslage idR nicht ersichtlich!**
 - Literatur
 - Insbesondere die Übersicht im *taxlex* - EC Tax Update (hier wird auch auf anhängige Vorabentscheidungsersuchen und Vertragsverletzungsverfahren hingewiesen)
- **Anhängige Verfahren in anderen Mitgliedstaaten (insbesondere Deutschland)**

„Erkennung“ gemeinschaftsrechtswidriger Normen II



- **Aufgrund von Literaturbeiträgen**
- **Aufgrund von in anderen Mitgliedstaaten ergangener Rechtsprechung (zB BFH)**
- **Aufgrund eigener Feststellungen**
- **Möglichkeiten**
 - Im Rahmen der Veranlagung/Selbstbemessung/etc berücksichtigen und offenlegen
 - Im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art 234 EG anregen
 - Anregung eines Vertragsverletzungsverfahrens bei der KOM
 - Auch ohne direkt betroffen zu sein (Prävention)
 - Beschleunigung des Verfahrens
 - Anonym

- **Art 226 EG**
 - Wichtigste Instrument der Kommission
 - Teil des gemeinschaftsrechtlichen Individualschutzrechtes
- **Vorliegen eines Vertragsverstoßes**
 - Zum Beispiel Nichtumsetzung von Gemeinschaftsrecht, Schaffung bzw Beibehaltung von Verwaltungspraxis, die dem EG-Recht widerspricht
 - Als Urheber einer Vertragsverletzung kommen sämtliche Einrichtungen eines Mitgliedsstaat in Betracht, die an der Ausübung staatlicher Gewalt beteiligt sind
 - Legislativorgane, Exekutive, Gerichte, ...



- **Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens**
 - Von Amts wegen
 - Durch Beschwerde
 - Schriftlich
 - Glaubhaftmachung der Verletzung einer gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung durch einen Mitgliedsstaat
 - Aufforderung an die KOM, für einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand Sorge zu tragen
 - Formblatt für eine Beschwerde auf Homepage erhältlich
- **Problem: Kein einklagbares Recht auf Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens!**
 - Zur Gewährleistung einer von subjektiven Rechten des Unionsbürgers unabhängige Überprüfung vertragswidrig erscheinender Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie Verwaltungspraktiken



- **Zweck**
 - Sicherstellung einer einheitlichen und wirksamen Anwendung des Gemeinschaftsrechts („effet utile“)
- **Entscheidung über Fragen der**
 - Auslegung von primärem und sekundärem Gemeinschaftsrecht
 - Gültigkeit von sekundärem Gemeinschaftsrecht
- **Vorlageberechtigte/vorlageverpflichtete Gerichte/Tribunale**

→ Keine Prüfung der Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit Gemeinschaftsrecht



● Verfahren

- Entscheidung über Vorlage und über Inhalt durch nationales Gericht
 - Betrifft Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung und Erheblichkeit der Frage(n)
- Zwischenverfahren im Rahmen des nationalen Rechtsstreites
- Abstrakte Fragenformulierung (+ Darstellung des Sachverhalts, der rechtlichen Standpunkte, sonstiger wesentlicher Aspekte für die Beantwortung der Fragen)
- Stellungnahme der Kommission und der am Verfahren beteiligten Regierungen (Verfahrensbeitritt durch jeden Mitgliedsstaat möglich)
- Eventuell mündliche Verhandlung (muss idR beantragt werden)
- Schlussanträge des Generalanwalts (können entfallen; Art 222 Abs 2 EG)
- Urteil (Beschluss) des EuGH



- **Entfall der Vorlageverpflichtung**

- Vorschrift klar und eindeutig („*acte claire*“ iSd *C.I.L.F.I.T.* Rsp; Rs 283/81)
 - Richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für vernünftige Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt
- Zweifelsfrage bereits in anderem Verfahren geklärt

- **Rechtswirkungen der Entscheidung**

- Bindungswirkung
- Präjudizwirkung
- Auslegung wirkt auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des Urteils entstanden sind (*ex tunc*-Wirkung)
- Beschränkung der Urteilswirkungen auf künftige Zeiträume als Ausnahme (*ex nunc*)

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben im Bereich des Steuerrechts



- **Grundfreiheiten des EG-Vertrages**
- **Sekundärrechtliche Vorschriften**
 - Indirekte Steuern
 - Direkte Steuern
 - Amtshilfe und Beitreibung
- **Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen**
 - Sicherung der Neutralität der nationalen Abgabensysteme (Art 90-92 EG)
- **Anwendungsvorrang von unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht vor nationalem Recht (EuGH 9.3.1978, Rs 106-77 *Simmenthal*, Slg 1978 S 629)**

Primäres Gemeinschaftsrecht und Steuerrecht

- Gründungsverträge (EG, EAG)
(einschließlich Anlagen, Anhänge, Protokolle, Vertragsänderungen)
- EGV (EUV)
 - Kompetenzverteilung
 - Rechtsprechungshoheit
 - steuerliche Vorschriften
 - Grundfreiheiten der Gemeinschaft
 - Harmonisierungs- und Rechtsangleichungsvorschriften
 - Rechtsdurchsetzung
- Verordnungen
 - Zoll
- Allgemeine Rechtsgrundsätze

Sekundäres Gemeinschaftsrecht und Steuerrecht

- Richtlinien direkte Steuern
 - Mutter-Tochter-Richtlinie
 - Fusionsrichtlinie
 - Sparzinsen-Richtlinie
 - Zinsen-Lizenzgebühren-RL
 - Amtshilfe- und Betreibungsrichtlinie
- Richtlinien indirekte Steuern
 - Mehrwertsteuer
 - Verbrauchsteuern



- **Verordnungen**
 - Generell abstrakte Norm
 - Verbindlichkeit in allen ihren Teilen
 - Unmittelbare Wirkung
 - Geltung in allen Mitgliedstaaten
- **Richtlinien**
 - Generell abstrakte Norm
 - Zweistufigkeit der Rechtssetzung
 - Verbindlich hinsichtlich ihrer Ziele (transformationsbedürftig)
 - Wahlfreiheit von Form und Mittel
- **Entscheidungen (des EuGH)**
- **Empfehlungen und Stellungnahmen**
 - Bestimmtes Verhalten nahelegen (aber ohne rechtliche Bindung)



- **Richtlinienkonforme Interpretation**
 - Autonome Auslegung (im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der RL)
 - Wortinterpretation, historische Interpretation, „effet utile“
 - Primärrechtskonforme Interpretation
- **Unmittelbare Wirkung**
 - Nicht fristgerechte oder unzulängliche Umsetzung
 - Unbedingt und hinreichend bestimmt
 - Begünstigende Wirkung (kumulative Voraussetzungen)
- **Rangordnung: vorrangig richtlinienkonforme Interpretation**
- **Staatshaftung bei fehlerhafter/mangelhafter Umsetzung**
 - Ziel der Richtlinie (Verleihung von Rechten an Einzelne)
 - Inhaltliche Bestimmtheit der verliehenen Rechte
 - Kausalzusammenhang (kumulative Voraussetzungen)

- **Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote**

- Art 23ff EGV: Warenverkehrsfreiheit
- Art 39ff EGV: Personenverkehrsfreiheit
 - Art 39ff EGV: Arbeitnehmerfreizügigkeit
 - Art 43ff EGV: Niederlassungsfreiheit
- Art 49ff EGV: Dienstleistungsfreiheit
- Art 56ff EGV: Kapitalverkehrsfreiheit

- **Prüfungskriterien**

- Diskriminierungen; Benachteiligungen aufgrund der Staatsangehörigkeit (versteckte/verschleierte oder offene Diskriminierungen)
- Beschränkungen; Nicht diskriminierende Regelungen, die die Ausübung der Grundfreiheiten behindern oder weniger attraktiv machen



- **Wirkung**

- Inländergleichbehandlung (bei vergleichbarer Situation)
- Gebrauch der Freiheiten durch eigene Staatsangehörige

- **Gemeinsamkeiten**

- Unmittelbare Anwendbarkeit
- Grenzüberschreitendes Element erforderlich
- Allgemeines Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot
- Rechtfertigungsgründe
- Staatshaftung



- **Anwendungsbereich der Grundfreiheit**
- **Vergleichspaar**
- **Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit/
Beschränkung einer Grundfreiheit?**
- **Zulässigkeit der Diskriminierung/Beschränkung**
 - Allgemeininteresse
 - Öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit
- **Eignung der Maßnahme im Hinblick auf Ziel**
- **Verhältnismäßigkeit der Maßnahme**