

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
FEBRUAR 2008

02

41 – 80

Top Thema Highlights zum Abgabensicherungsgesetz 2007

Steueralltag

Die Nachversteuerung nach § 11 a Abs 3 EStG

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

16 Fragen und Antworten zur Selbständigenvorsorge

Infocenter WKO

Kinderbetreuungsgeld

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

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



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

EC Tax Update – Februar 2008

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2008/11

Mehrwertsteuer

Aktuelle Entwicklungen und Richtlinien-Vorschläge

1. Neuregelung des Leistungsorts bei Dienstleistungen

Im Rahmen des ECOFIN-Rates am 4. 12. 2007 gelang nach langwierigen Verhandlungen eine Einigung über ein umfassendes Umsatzsteuerpaket.¹⁾ Das Paket tritt grundsätzlich am 1. 1. 2010 in Kraft und enthält Neuregelungen zum Besteuerungsort von Dienstleistungen (B2B und B2C), die Vereinfachung der Erfüllung steuerlicher Pflichten für Unternehmen („Einzigste Anlaufstelle“), die Vereinfachung der Vorsteuererstattung für gebietsfremde Unternehmen sowie die Intensivierung der Amtshilfe. Im Detail ergeben sich folgende Änderungen:

- Für Dienstleistungen zwischen Unternehmern (B2B) soll in Zukunft der Leistungsort dort sein, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat (Emp-

fängerortprinzip) und nicht wie bisher nach der allgemeinen Leistungsortregelung, wo der leistende Unternehmer ansässig ist.

- Für Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer (B2C) bleibt die bisherige Regelung in Kraft, wonach der Leistungsort dort ist, wo der leistende Unternehmer ansässig ist.
- Abweichend von diesen grundsätzlichen Regelungen, sollen verschiedene Dienstleistungen am Ort des tatsächlichen Verbrauchs besteuert werden. Dies gilt insb für Restaurationsdienstleistungen, kulturelle, sportliche, wissenschaftliche und un-

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. *Ines Hofbauer*, Steuerberaterin, ist Managerin bei Leitner + Leitner und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; Priv.-Doz. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU), ist Assistenzprofessor im International Tax Program an der New York University School of Law.

1) Pressemitteilung 15698/07 (Presse 270) des Rates (ECOFIN) v 4. 12. 2007, Council meeting 2836; vgl auch die Mitteilung des BMF, Ergebnisse des ECOFIN-Rates am 4. 12. in Brüssel (www.bmf.gv.at/Wirtschaftspolitik/Wirtschaftspolitik/510/AktuelleErgebnisse679/ErgebnisseDerECOFIN_6929/ErgebnisseDesECOFIN_7301/_start.htm).

terrichtende Tätigkeiten, Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sowie für die Vermietung von Beförderungsmitteln.

- Es wird ein sog „One Stop“-System eingeführt, wonach die Unternehmer sämtliche administrativen Verpflichtungen in ihrem Ansässigkeitsstaat erfüllen können. Ebenso können Vorsteuererstattungsanträge in Zukunft vereinfachend im Ansässigkeitsstaat eingebracht werden.

2. Richtlinie über die Befreiung der, von aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführten Waren von der Mehrwertsteuer und den Verbrauchsteuern

Mit der RL 2007/74/EG²⁾ werden Bestimmungen über die Befreiung der Waren von der MwSt und den Verbrauchsteuern festgelegt, die im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt werden, die aus einem Drittland in der Gemeinschaft ankommen. Die RL ersetzt die bisherigen Bestimmungen der RL 69/169/EWG³⁾ und gilt grundsätzlich ab 1. 12. 2008.

Neben einer umfassenden Überarbeitung werden die für die Befreiungen geltenden Höchstmengen und Schwellenwerte geändert, um sie an die aktuellen Bedürfnisse der Mitgliedstaaten anzupassen. Demnach beträgt der Schwellenwert für Einfuhren künftig € 300,- pro Person (€ 430,- für Flug- und Seereisende), für einzelne Warengruppen (Tabakwaren, alkoholische Getränke) werden darüber hinaus – wie bereits bisher – Höchstmengen festgelegt.

3. Richtlinie in Bezug auf bestimmte befristete Bestimmungen über die Mehrwertsteuersätze

Die RL 2006/112 enthält verschiedene, zeitlich befristete Ausnahmeregelungen im Bereich der Mehrwertsteuersätze. Diese Ausnahmeregelungen laufen zT in Kürze aus und sollen – dem Wunsch einiger Mitgliedstaaten entsprechend – mit der gegenständlichen RL⁴⁾ bis Ende 2010 verlängert werden. Betroffen ist etwa der ermäßigte Mehrwertsteuersatz für die Tschechische Republik und Polen im Bereich Wohnungsbau.

4. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der RL 2006/112

Nach dem gegenständlichen Richtlinienvorschlag⁵⁾ sollen insb verschiedene Anpassungen iZm der Lieferung von Erdgas, Elektrizität, Wärme und Kälte und dem Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Grundstücken erfolgen.

Bezüglich der Regelungen für Erdgas und Elektrizität wird vorgeschlagen, den Anwendungsbereich auf Lieferungen und Einfuhren von Erdgas durch alle Arten von Gasrohrleitungen, sowie auf Lieferungen und Einfuhren durch Gastanker auszudehnen. Weiters wird vorgeschlagen, auf Lieferungen und Einfuhren von Wärme oder Kälte aus Wärme- und/oder Kältenetzen dieselben Vorschriften anzuwenden. In Bezug auf den Ort der Besteuerung mehrwertsteuerpflichtiger Dienstleistungen, sieht der Vorschlag vor, dass alle Dienstleistungen, die mit der Gewährung des Zugangs zu Elektrizitäts-, Erdgas-, Wärme- und/oder

Kältenetzen verbunden sind und nicht nur Dienstleistungen in Verbindung mit dem Zugang zu den Verteilungsnetzen, im Mitgliedstaat des Abnehmers versteuert werden.

Für gemischt genutzte Grundstücke soll abweichend von der Grundregel, wonach bei gemischt genutzten Gegenständen – bei voller Zuordnung zum Unternehmen – zunächst ein voller Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, ausdrücklich normiert werden, dass ein Vorsteuerabzug von vornherein nur für den unternehmerisch genutzten Teil zusteht (neuer Artikel 168 a der RL 2006/112). Dadurch sollen die iZm gemischt genutzten Grundstücken bzw Gebäuden auftretenden Zweifelsfragen („Seeling-Problematik“) einer endgültigen Lösung auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene zugeführt werden.⁶⁾ Um auch künftig Änderungen des Anteils der unternehmerischen und privaten (oder unternehmensfremden) Nutzung solcher Grundstücke bzw Gebäude zu berücksichtigen, wird die neue Regelung um ein entsprechendes Korrektursystem ergänzt. Ändert sich demnach der Verwendungsanteil des Grundstücks bzw Gebäudes, führt dies zu einer entsprechenden Korrektur des Vorsteuerabzugs.

5. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen

Nach Ansicht der Kommission sind die Definitionen der steuerbefreiten Versicherungs- und Finanzdienstleistungen veraltet und haben zu einer ungleichen Auslegung und Anwendung dieser Befreiungen durch die Mitgliedstaaten geführt. Um mehr Rechtssicherheit zu schaffen und um die Verwaltungskosten für die Wirtschaftsbeteiligten und für die Steuerverwaltungen zu senken, sollen die Regelungen über die Steuerbefreiung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen klarer gefasst werden.

Zu diesem Zweck sollen gemäß dem Richtlinienvorschlag,⁷⁾ die einzelnen Versicherungs- und Finanzdienstleistungen neu formuliert und genau definiert werden (Änderung des Art 137 sowie Einfügung eines neuen Art 137 a und 137 b in die RL 2006/112). Darüber hinaus soll den Steuerpflichtigen ab dem

2) RL 2007/74/EG des Rates v 20. 12. 2007 über die Befreiung der von aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführten Waren von der Mehrwertsteuer und den Verbrauchsteuern, ABl L 346/6 (29. 12. 2007).

3) RL 69/169/EWG des Rates v 28. 5. 1969 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Befreiung von den Umsatzsteuern und Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr.

4) RL 2007/75/EG des Rates v 20. 12. 2007 zur Änderung der RL 2006/112/EG in Bezug auf bestimmte befristete Bestimmungen über die Mehrwertsteuersätze, ABl L 346/13 (29. 12. 2007).

5) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung verschiedener Bestimmungen der RL 2006/112/EG v 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, KOM(2007) 677 endgültig.

6) Siehe diesbezüglich auch die Vorlagefrage des VwGH in der Rs *Puffer*, vgl hinten Rubrik Vorlagefragen.

7) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, KOM(2007) 747 endgültig.

Jahr 2012 bezüglich dieser Dienstleistungen eine Option zur Steuerpflicht eingeräumt werden.

Ergänzt wird der gegenständliche Richtlinienentwurf durch einen Verordnungsvorschlag zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen.⁸⁾ Der Vorschlag enthält weitere Definitionen und Klarstellungen zu den einzelnen Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, um eine einheitliche Anwendung in den einzelnen Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

6. Vorsteuerabschluss für Pkw – Verlängerung einer abweichenden Regelung für das Vereinigte Königreich

Mit der gegenständlichen Entscheidung⁹⁾ wird die bereits bisher bestehende Ausnahmeregelung (E 98/198/EG) verlängert und das Vereinigte Königreich ermächtigt, weiterhin 50% der MwSt auf Gebühren für gemietete und geleaste Pkw vom Vorsteuerabzugsrecht des Mieters oder Mietkaufnehmers auszuschließen, wenn das Kfz nicht ausschließlich geschäftlich genutzt wird. Darüber hinaus wird das Vereinigte Königreich ermächtigt, die private Nutzung eines Geschäftswagens, den ein Steuerpflichtiger für Zwecke des Unternehmens gemietet oder geleast hat, nicht einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen. Die Fristverlängerung gilt bis 31. 12. 2010.

7. Berichtigung der RL 2006/112

Durch die vorliegende Berichtigung¹⁰⁾ erfolgen vor allem redaktionelle Richtigstellungen von Zitaten und Verweisungen in der RL 2006/112. Inhaltliche Änderungen ergeben sich hieraus nicht.

taxlex-EC 2008/12

Direkte Steuern

Gezieltere und besser koordinierte Anwendung der Anti-Missbrauchsvorschriften in den Mitgliedstaaten

Die Europäische Kommission hat am 10. 12. 2007 eine Mitteilung¹¹⁾ angenommen, in der die Mitgliedstaaten aufgefordert werden, ihre Vorschriften zur Bekämpfung des Missbrauchs im Bereich der direkten Steuern im Lichte der einschlägigen Rsp des EuGH zu überprüfen und koordinierte Lösungen in diesem Bereich zu suchen. Die einzelstaatlichen Regelungen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuervorschriften tragen nach Ansicht der Kommission den im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten nicht immer ausreichend Rechnung und werden damit immer stärker kritisiert. Im Rahmen eines EU-weiten Konzepts zur Koordinierung einzelstaatlicher Regelungen im Bereich der direkten Steuern bietet die Kommission den Mitgliedstaaten ihre Unterstützung an, um ihre Vorschriften zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuervorschriften mit den Erfordernissen des EG-Rechts in Einklang zu bringen und zu sondieren, inwieweit den Herausforderungen, mit denen die Mitgliedstaaten konfrontiert sind, auf konstruktive und koordinierte Weise begegnet werden kann.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2008/13

C-298/05, *Columbus Container Services*

Treaty Override und Grundfreiheiten: Zur Vereinbarkeit des § 20 Abs 2 und Abs 3 dAStG mit EG-Recht

Die Rs *Columbus Container* geht der Frage nach, inwieweit die deutschen Regelungen des § 20 Abs 2 und Abs 3 dAStG zulässig sind, welche einen einseitigen *switch over* von der – an sich im bilateralen DBA vereinbarten – Befreiungsmethode auf die Anrechnungsmethode vorsehen, wenn die (passiven) Einkünfte im Ausland einer niedrig(er)en Besteuerung unterliegen. Der zugrunde liegende Sachverhalt stellt sich dergestalt dar, dass eine in Belgien ansässige KG, deren Gesellschafter in Deutschland ansässige natürliche Personen sind, fast ausschließlich Finanzdienstleistungen innerhalb der Unternehmensgruppe erbringt. Die Tätigkeit der Gesellschaft kann damit als Verwaltung von Kapitalanlagen iSv § 10 Abs 6 Satz 2 dAStG qualifiziert werden. In Belgien wurde die Bemessungsgrundlage der KG im Wege der Kostenaufschlagsmethode ermittelt, wodurch sich eine Steuerbelastung von weniger als 30% des tatsächlich erzielten Gewinns ergab.¹²⁾ GA *Mengozzi* ging in seinen Schlussanträgen noch von einer Verletzung des Gemeinschaftsrechts durch die vorliegende Bestimmung aus, vorausgesetzt, dass die Regelung nicht durch das Erfordernis der Bekämpfung künstlicher Gestaltungen gerechtfertigt ist.¹³⁾ Demgegenüber erachtet der EuGH in seinem Urteil v 6. 12. 2007¹⁴⁾ die vorliegende Bestimmung als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar:

Die Art 43 EG und 56 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, wonach die Einkünfte einer im Inland ansässigen Person aus Kapitalanlagen in einer Niederlassung mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat, ungeachtet eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Mitgliedstaat des Sitzes dieser Niederlassung, nicht von der inländischen Einkommensteuer freigestellt sind, sondern unter Anrechnung der im anderen Mitgliedstaat erhobenen Steuer der inländischen Besteuerung unterliegen.

- 8) Vorschlag für eine VO des Rates zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, KOM(2007) 746 endgültig.
- 9) Entscheidung des Rates v 20. 12. 2007 zur Ermächtigung des Vereinigten Königreichs, eine von Art 26 Abs 1 lit a, Art 168 und Art 169 der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung weiterhin anzuwenden, ABl L 346/21 (29. 12. 2007).
- 10) Berichtigung der RL 2006/112/EG des Rates v 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 335/60 (20. 12. 2007).
- 11) Mitteilung der Kommission betreffend Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer), KOM(2007)785 endg.
- 12) Vgl auch *Lüdicke* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 163; *Wimpfinginger*, SWI 2006, 559; *Cloer/Lavrelashvili/Biebl*, SWI 2007, 359.
- 13) Schlussanträge GA *Mengozzi* v 29. 3. 2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co.*
- 14) EuGH 6. 12. 2007, Rs C-298/05, *Columbus Container Services BVBA & Co.*

Anmerkung: Der EuGH ging davon aus, dass der Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode zu einer Gleichbehandlung aus der Sicht des Wohnsitzstaats führt, da durch den *switch over* die Einkünfte aus der belgischen Personengesellschaft in derselben Höhe besteuert werden wie Einkünfte aus einer deutschen Personengesellschaft und hieraus somit keine vertikale Diskriminierung resultiert.¹⁵⁾ Ob sich aus § 20 dAStG eine Verletzung des bilateralen DBA ergibt, obliegt nicht dem EuGH festzustellen, da diese Frage nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts gehört. Dementsprechend urteilte der EuGH nicht, ob es hierdurch zu einer Verzerrung der Entscheidung von Gesellschaften kommt, in welchen Mitgliedstaaten sie eine Niederlassung errichten sollten oder in welcher Form dies erfolgen soll. In der Zusammenschau mit dem Urteil in der Rs *FII Group Litigation*,¹⁶⁾ in der der EuGH keine Bedenken gegen die Anwendung der Befreiungsmethode bei innerstaatlichen Ausschüttungen, bei gleichzeitiger Anwendung der Anrechnungsmethode bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen gehegt hat, wird man aus der Begründung in *Columbus Container* wohl auch ableiten können, dass der österreichische Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG, dem Gemeinschaftsrecht entspricht.¹⁷⁾

taxlex-EC 2008/14

C-401/06, Kommission/Deutschland

Leistungsort bei Testamentsvollstrecker: Sitzort des Leistungserbringers

In der Rs *Kommission/Deutschland* geht es um die Frage, nach welcher Regelung sich der Leistungsort bei (zB von einem Rechtsanwalt ausgeführten) Leistungen eines Testamentsvollstreckers an ausländische Empfänger bestimmt. Nach deutscher Ansicht¹⁸⁾ werden die Leistungen eines Testamentsvollstreckers nach der allgemeinen Regel für Dienstleistungen¹⁹⁾ an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Die Kommission vertrat in ihrer Klage hingegen die Ansicht, dass derartige Leistungen, ähnlich wie die Leistungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern zu qualifizieren sind und entsprechend den Leistungsortregelungen für „Katalogleistungen“ grundsätzlich an dem Ort erbracht werden, wo der Empfänger ansässig ist.²⁰⁾

In seinem Urteil v 6. 12. 2007²¹⁾ lehnt der EuGH die Ansicht der Kommission ab und führt aus, dass die Leistungen eines Testamentsvollstreckers mit jenen eines Rechtsanwalts nicht vergleichbar sind. Während ein Testamentsvollstrecker nicht die Interessen des Erblassers vertritt, sondern einen festgelegten letzten Willen interpretiert und vollzieht, steht ein Rechtsanwalt in einem Naheverhältnis zu seinem Mandanten und hat so weit wie möglich seine Interessen wahrzunehmen. Da die Leistung der Testamentsvollstreckung weder eine hauptsächlich und gewöhnlich von einem Rechtsanwalt erbrachte Leistung, noch eine Leistung darstellt, die denjenigen von Rechtsanwälten ähnlich ist, ist der Leistungsort entsprechend der allgemeinen Regelung des Art 43 der RL 2006/112 nach dem Ort zu bestimmen, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

taxlex-EC 2008/15

C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig GmbH

Grenzüberschreitende Betriebsstätten- verlustverwertung iVz Drittstaaten

Die deutsche Stahlwerk Ergste Westig GmbH hielt sämtliche Anteile an zwei amerikanischen Personengesellschaften. Diese erlitten jeweils einen Verlust. Diesen Verwertung in Deutschland wurde mit dem Hinweis auf Art 7 Abs 1 und Art 23 Abs 2 lit a Satz 1 DBA Deutschland-USA, wonach Einkünfte aus amerikanischen Betriebsstätten von der deutschen Steuer zu befreien sind, verweigert. Der EuGH verneinte in seinem Beschluss v 6. 12. 2007²²⁾ die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf den vorliegenden Sachverhalt:

Eine nationale Steuerregelung, wonach eine Gesellschaft, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat hat, bei der Ermittlung ihres Gewinns nicht die Verluste aus einer Betriebsstätte in einem Drittstaat abziehen kann, berührt vorwiegend die Ausübung der Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 bis 48 EG. Diese Bestimmungen können bei einem Sachverhalt, der eine Betriebsstätte in einem Drittstaat betrifft, nicht geltend gemacht werden.

Anmerkung: GA *Sharpston* erachtete in ihren Schlussanträgen in der Rs *Deutsche Shell*²³⁾ die Nichtberücksichtigung von in einem anderen Mitgliedstaat erlittenen Betriebsstättenverlusten, bei der Einkünftermittlung aufgrund der Symmetriethese²⁴⁾ als dem Gemeinschaftsrecht widersprechend. Zu diesem Ergebnis gelangte sie unter Heranziehung der Niederlassungsfreiheit.

Im Gegensatz zur Rs *Deutsche Shell* spricht die vorliegende Rs das Verhältnis zu Drittstaaten an. Da in diesem Fall die Niederlassungsfreiheit nicht zur Anwendung kommen kann, stellte sich nunmehr die Frage, ob eine Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat auf Basis der Kapitalverkehrsfreiheit erlangt werden kann. Der EuGH verneinte dies. Gemäß der stRsp des EuGH fallen nationale Vorschriften über den Besitz einer Beteiligung, die es ermöglicht, einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, in den sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.²⁵⁾ Dieser Grundsatz ist im vorliegenden Fall analog auf Betriebsstätten anzuwenden,

15) Rn 39 des Urteils.

16) EuGH 12. 12. 2006, Rs C-446/04, *FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753.

17) Für eine nähere Analyse der Problematik s zB *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 813 ff und 835 ff mwN.

18) Entsprechend einem Urteil des BFH 5. 6. 2003, V R 25/02.

19) Art 43 der RL 2006/112.

20) Art 56 der RL 2006/112.

21) EuGH 6. 12. 2007, Rs C-401/06, *Kommission/Deutschland*.

22) EuGH 6. 12. 2007, Rs C-415/06, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*.

23) Schlussanträge GA *Sharpston* v 8. 11. 2007, Rs C-293/06, *Deutsche Shell*; vgl *Gurtner/Hofbauer/Kofler*, EC Tax Update – Jänner 2008, taxlex 2008, 24.

24) Vgl zB BFH 28. 3. 1973, I R 59/71, BFHE 109, 127, BStBl 1973 II 531.

25) EuGH 13. 4. 2000, Rs C-251/98, *Baars*, Slg 2000, I-2787, Rn 22; EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas*, Slg 2006, I-7995, Rn 31; EuGH 13. 3. 2007,

da nur die Stahlwerk Ergste Westig GmbH einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen ihrer Betriebsstätte ausüben und deren Tätigkeiten bestimmen kann und dies in der abkommensrechtlichen Norm reflektiert ist.²⁶⁾ Der sachliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit tritt daher hinter jenen der Niederlassungsfreiheit zurück.

Auf die österreichische Rechtslage hat die vorliegende Rs keine Auswirkungen, da die Symmetriethese vom VwGH bereits im Jahr 2001²⁷⁾ verworfen wurde und § 2 Abs 8 EStG nicht zwischen Verlusten, welche aus einem Mitgliedstaat stammen, und jenen, welche aus einem Drittstaat stammen, unterscheidet.

taxlex-EC 2008/16

C-451/06, Walderdorff

Verpachtung von Fischereirechten nicht steuerbefreit

In der vom UFS (Außenstelle Wien) dem EuGH vorgelegten Rs *Walderdorff* geht es um die Frage, ob sich die für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vorgesehene Steuerbefreiung²⁸⁾ auch auf die Einräumung der Berechtigung zum Fischen in der Form eines Pachtvertrags erstreckt. Im konkreten Fall wurde ein Pachtvertrag für die Dauer von zehn Jahren durch den Eigentümer des Grundstücks bzw durch den Inhaber eines Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche abgeschlossen, wobei sich der Verpächter verschiedene Rechte vorbehalten hat. Den Schlussanträgen von GA *Sharpston* folgend,²⁹⁾ verneint der EuGH in seinem Urteil v 6. 12. 2007³⁰⁾ die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung:

Art 13 Teil B Buchst b [der 6. MwSt-RL] ist so auszulegen, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt, in Form eines für die Dauer von zehn Jahren geschlossenen Pachtvertrags durch den Eigentümer der Wasserfläche, für die diese Berechtigung eingeräumt wurde und durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche, weder eine Vermietung noch eine Verpachtung von Grundstücken darstellt, soweit mit der Einräumung dieser Berechtigung nicht das Recht verliehen wird, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Anmerkung: In seiner Begründung verweist der EuGH zunächst auf seine stRsp, wonach eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nur dann vorliegt, wenn dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Da sich im gegenständlichen Fall die Verpächterin das Recht vorbehalten hat, in diesen Gewässern selbst zu fischen und sie es vereinbarungsgemäß zusätzlich einem Gast pro Tag erlauben kann, dort zu fischen, ist nach Ansicht des EuGH das Kriterium der Ausschließlichkeit nicht erfüllt und es liegt keine Vermietung und Verpachtung vor. Diese Sichtweise ist insofern von erheblicher Bedeutung für die Praxis, als auch im Rahmen von Mietverträgen häufig vereinbart wird, dass zB der Vermieter bei Bedarf bestimmte Räumlichkeiten des Mietgegenstands weiterhin benutzen darf. Folgt man der Ansicht des

EuGH konsequent, liegt in derartigen Fällen von vornherein keine Vermietung und Verpachtung vor.

Offen bleibt die Frage, ob dann eine Vermietung und Verpachtung vorliegt, wenn sich der Verpächter derartige Rechte nicht vorbehält. Da nach Ansicht des EuGH im angefragten Fall von vornherein keine Vermietung und Verpachtung vorliegt, wurde auch nicht näher auf die Frage eingegangen, ob ein Fischereirecht an einem Gewässer wie ein Grundstück zu behandeln ist, das in der Folge der Steuerbefreiung für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zugänglich wäre.

taxlex-EC 2008/17

C-408/06, Götz

„Milchquoten-Verkaufsstelle“: Keine unternehmerische Tätigkeit

In der Rs *Götz* geht es um die Frage, ob eine von dem deutschen Bundesland Bayern eingerichtete „Milchquoten-Verkaufsstelle“ als eine landwirtschaftliche Interventionsstelle iSv Art 4 Abs 5 Unterabs 3 iVm Anhang D Nr 7 der 6. MwSt-RL³¹⁾ oder als eine Verkaufsstelle iSv Anhang D Nr 12 der 6. MwSt-RL³²⁾ zu qualifizieren und daher als Unternehmer anzusehen ist. Darüber hinaus wurden dem EuGH – für den Fall, dass diese Frage verneint wird – ergänzende Fragen zu dem in Art 4 Abs 5 Unterabs 2 der 6. MwSt-RL³³⁾ enthaltenen Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ vorgelegt, wonach eine Unternehmereigenschaft der gegenständlichen Einrichtung dann zu bejahen ist, wenn eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. In seinem Urteil v 13. 12. 2007³⁴⁾ verneint der EuGH die Unternehmereigenschaft einer derartigen „Milchquoten-Verkaufsstelle“ und kommt zu folgendem Ergebnis:

1. Eine Milchquoten-Verkaufsstelle ist weder eine landwirtschaftliche Interventionsstelle iSv Art 4 Abs 5 Unterabs 3 iVm Anhang D Nr 7 [der 6. MwSt-RL] in der durch die Richtlinie 2001/4/EG des Rates vom 19. 1. 2001 geänderten Fassung, noch eine Verkaufsstelle iSv Art 4 Abs 5 Unterabs 3 iVm Anhang D Nr 12 dieser Richtlinie.

2. Die Behandlung einer Milchquoten-Verkaufsstelle als Nichtsteuerpflichtige, soweit sie iSv Art 4 Abs 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2001/4 geänderten Fassung Tätigkeiten ausübt oder Leistungen erbringt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kann nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, da diese Verkaufsstelle in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens, nicht mit privaten Wirtschaftsteilnehmern konfrontiert ist,

Rs C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg 2007, I-2107, Rn 27.

26) Rn 15 des Beschlusses.

27) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.

28) Art 13 Teil B lit b der 6. MwSt-RL bzw Art 135 Abs 1 lit l der RL 2006/112.

29) Schlussanträge GA *Sharpston* v 18. 7. 2007, Rs C-451/06, *Walderdorff*.

30) EuGH 6. 12. 2007, Rs C-451/06, *Walderdorff*.

31) Art 13 iVm Anhang I Nr 7 der RL 2006/112.

32) Anhang I Nr 12 der RL 2006/112.

33) Art 13 Abs 2 der RL 2006/112.

34) EuGH 13. 12. 2007, Rs C-408/06, *Götz*.

die Leistungen erbringen, die mit den öffentlichen Leistungen konkurrieren. Da dies für jede Milchquoten-Verkaufsstelle gilt, die in einem von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten Übertragungsbereich für Anlieferungs-Referenzmengen tätig ist, ist dieser Übertragungsbereich der räumlich relevante Markt für die Feststellung größerer Wettbewerbsverzerrungen.

taxlex-EC 2008/18

C-101/05, A

Kapitalverkehrsfreiheit und grenzüberschreitende Gewinnausschüttung

In der Rs A wird jene schwedische Bestimmung einer gemeinschaftsrechtlichen Prüfung unterzogen, wonach eine Gewinnausschüttung in Form von Aktien einer Tochtergesellschaft steuerbefreit ist, wenn die Tochtergesellschaft eine schwedische Aktiengesellschaft oder eine Gesellschaft eines Landes ist, welches EWR-Mitglied ist oder mit Schweden ein Steuerabkommen geschlossen hat, das eine Vorschrift über einen Informationsaustausch enthält, diese Befreiung allerdings verwehrt wird, wenn die Tochtergesellschaft in einem anderen Land ansässig ist. Auf Basis der Schlussanträge von GA Bot³⁵⁾ kommt der EuGH in seinem Urteil v 18. 12. 2007 zu folgendem Ergebnis:³⁶⁾

Die Art 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, aufgrund deren die Befreiung von der Einkommensteuer auf in Form von Aktien einer Tochtergesellschaft ausgeschüttete Dividenden nur dann gewährt werden kann, wenn die ausschüttende Gesellschaft in einem Mitgliedstaat des EWR oder in einem Staat niedergelassen ist, mit dem der Besteuerungsmitgliedstaat ein Steuerabkommen, das den Austausch von Informationen vorsieht, geschlossen hat, sofern diese Befreiung von Voraussetzungen abhängig ist, deren Beachtung von den zuständigen Behörden dieses Mitgliedstaats nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass sie Auskünfte beim Niederlassungsstaat der ausschüttenden Gesellschaft einholen.

Anmerkung: Das vorliegende Urteil reiht sich in eine Mehrzahl an EuGH-Entscheidungen zum Thema des Informationsaustausches zwischen den Finanzbehörden und der Ermöglichung einer Nachweisführung durch den Steuerpflichtigen, sofern ein Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden ausgeschlossen ist, ein.³⁷⁾ Prinzipiell darf sich ein Mitgliedstaat *a priori* nicht auf die Unmöglichkeit, die Zusammenarbeit eines anderen Mitgliedstaats bei der Durchführung von Ermittlungen oder der Beschaffung von Auskünften zu verlangen, berufen, um die Versagung eines Steuervorteils zu rechtfertigen. Vielmehr muss einem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, die erforderlichen Nachweise selbst zu beschaffen.

In der vorliegenden Rs führt der EuGH jedoch aus, dass diese Rsp nicht im gleichen Ausmaß auf den Informationsaustausch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar ist.³⁸⁾ Neben der Nichtanwendbarkeit der Amtshilfe-RL³⁹⁾ ist nämlich zu berücksichtigen, dass aufgrund fehlender Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der Buchführung der Gesellschaften der Steuerpflichtige nicht im selben Ausmaß in der Lage ist, verlässliche und nachprüfbare Angaben über die Struktur oder die Tätigkeiten einer in einem Drittstaat niedergelassenen Gesellschaft der nationalen Finanz-

behörde vorzulegen. Grundsätzlich kann daher eine diskriminierende Besteuerung gerechtfertigt sein, sofern eine Nachprüfbarkeit gewisser Voraussetzungen nur dadurch erreicht werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittlands eingeholt werden, diese Auskünfte allerdings mangels vertraglicher Verpflichtung von dem Drittstaat nicht erlangt werden können.⁴⁰⁾ Im Umkehrschluss bedeutet dies allerdings, dass dem Steuerpflichtigen bei Drittstaaten-Sachverhalten eine Nachweisführung zu ermöglichen ist, soweit verlässliche und nachprüfbare Nachweise beschafft werden können.

taxlex-EC 2008/19

C-281/06, Jundt

Steuerfreiheit von Lehrtätigkeit an ausländischen Universitäten

Herr Jundt, in Deutschland ansässig, nahm einen 16 Stunden umfassenden Lehrauftrag an der Universität Straßburg wahr. Hierfür erhielt er eine Aufwandsentschädigung, die der deutschen ESt unterworfen wurde. § 3 Nr 26 dEStG sieht hingegen vor, dass Einkünfte, die als Aufwandsentschädigung für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für vergleichbare nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts gezahlt werden, bis zu einer bestimmten Höhe steuerfrei zu behandeln sind. Das Finanzamt weigerte sich, diese Steuerbefreiung auch auf Zahlungen von ausländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts anzuwenden. Den Schlussanträgen von GA Poiares Maduro⁴¹⁾ entsprechend stellte der EuGH in seinem Urteil v 18. 12. 2007⁴²⁾ die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer solchen Bestimmung fest:

1. Eine Lehrtätigkeit, die ein in einem Mitgliedstaat Steuerpflichtiger im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, hier einer Universität, ausübt, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, fällt auch dann in den Anwendungsbereich von Art 49 EG, wenn die Tätigkeit nebenberuflich und quasi ehrenamtlich ausgeübt wird.

2. Die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass nach einer nationalen Regelung nur das Entgelt, das im Inland ansässige Universitäten, die juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, als Gegenleistung für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit zahlen, von der Einkommensteuer befreit ist, während diese Befreiung versagt wird, wenn ein solches

35) Schlussanträge GA Bot v 11. 9. 2007, Rs C-101/05, A.

36) EuGH 18. 12. 2007, Rs C-101/05, A.

37) EuGH 8. 7. 1999, Rs C-254/97, *Baxter ua*, Slg 1999, I-4809; EuGH 10. 3. 2005, Rs C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057; EuGH 30. 1. 2007, Rs C-150/04, *Kommission/Dänemark*, Slg 2007, I-1163; EuGH 11. 10. 2007, Rs C-451/05, *ELISA*, Slg 2007, I-0000.

38) Rn 60 des Urteils.

39) RL 77/799/EWG des Rates v 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl L 336, S 15) in der durch die RL 92/12/EWG des Rates v 25. 2. 1992 (ABl L 76, S 1) geänderten Fassung.

40) Rn 61 ff des Urteils.

41) Schlussanträge GA Poiares Maduro v 10. 10. 2007, Rs C-281/06, *Hans-Dieter Jundt und Hedwig Jundt*.

42) EuGH 18. 12. 2007, Rs C-281/06, *Hans-Dieter Jundt und Hedwig Jundt*.

Entgelt von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Universität gezahlt wird, ist nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

3. Der Umstand, dass die Mitgliedstaaten selbst für die Gestaltung ihres Bildungssystems zuständig sind, ist nicht geeignet, eine nationale Regelung, nach der eine Steuerbefreiung denjenigen Steuerpflichtigen vorbehalten ist, die im Dienst oder Auftrag inländischer öffentlicher Universitäten tätig sind, mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang zu bringen.

taxlex-EC 2008/20

C-368/06, *Cedilac SA*

Zeitlich gestaffelte Vorsteuer-Rückzahlung

In der Rs *Cedilac SA* geht es um eine im französischen Recht vorgesehene Übergangsbestimmung, welche iZm der Aufhebung einer gemeinschaftskonformen, nationalen Ausnahmebestimmung zum Vorsteuerabzug steht und vorsieht, dass bestimmte Vorsteuern nicht sofort, sondern erst zeitlich gestaffelt rückgezahlt werden. Art 17 Abs 1 der 6. MwSt-RL⁴³⁾ sieht vor, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Eine Ausnahme gem Art 28 Abs 3 lit d der 6. MwSt-RL gestattete es Frankreich jedoch ursprünglich, dass die auf bestimmte Leistungen entfallenden Vorsteuern erst im darauffolgenden Monat abgezogen werden dürfen.

Die nationale Bestimmung wurde von Frankreich am 1. 7. 1993 aufgehoben und man ging zu einem System des sofortigen Vorsteuerabzugs – wie in Art 17 der 6. MwSt-RL dem Grunde nach vorgesehen – über. Um eine zu starke Belastung des Staatshaushalts durch die gleichzeitige Zahlung von Vorsteuern für zwei Monate zu verhindern, wurde eine Übergangsregelung implementiert, wonach ein bestimmter Teil der Vorsteuern nicht sofort an den Steuerpflichtigen gezahlt wird, sondern in eine Forderung umgewandelt und zeitlich gestaffelt rückgezahlt wird. Diese Vorsteuerforderungen waren geringfügig verzinst und wurden nach der Übergangsregelung zT erst im Jahr 2002 vollständig an die Steuerpflichtigen rückgezahlt. Fraglich war, ob eine derartige Übergangsregelung mit der 6. MwSt-RL vereinbar ist. In dem Urteil v 18. 12. 2007⁴⁴⁾ folgt der EuGH den Schlussanträgen⁴⁵⁾ von GA Mazák und bejaht die Gemeinschaftskonformität:

Die Art 17 und 18 Abs 4 der 6. MwSt-RL sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Bestimmung, wie der durch das Gesetz Nr 93–859 vom 22. Juni 1993, Haushaltsberichtigungs-gesetz für 1993, eingeführten Übergangsbestimmung, die die Aufhebung einer nach Art 28 Abs 3 Buchst d dieser Richtlinie erlaubten nationalen Ausnahme begleiten soll, nicht entgegenstehen, sofern vom nationalen Gericht überprüft wird, ob diese Maßnahme im Einzelfall die Wirkungen der nationalen Ausnahmenvorschrift einschränkt.

taxlex-EC 2008/21

C-436/06, *Grønfeldt*

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus wesentlichen Beteiligungen

Der in Deutschland ansässige Herr Grønfeldt erzielte im Jahr 2001 aus der Veräußerung von Gesellschafts-

anteilen an zwei dänischen Gesellschaften, an denen er zu 2,1% bzw 2,5% beteiligt war, insgesamt einen Veräußerungsgewinn. Gem § 17 dEStG unterliegen Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen der Steuerpflicht.⁴⁶⁾ Während § 17 dEStG idF des Gesetzes v 24. 3. 1999⁴⁷⁾ eine Wesentlichkeitsgrenze von 10% festlegte, wurde diese Grenze durch das Steuersenkungsgesetz 2001/2002⁴⁸⁾ auf 1% gesenkt. Für Beteiligungen an unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften war die Regelung ab dem Veranlagungsjahr 2002 anwendbar, wohingegen bei der Veräußerung von ausländischen Gesellschaftsanteilen der niedrigere Beteiligungssatz bereits ab dem Jahr 2001 zur Anwendung kam.⁴⁹⁾ Das Urteil des EuGH v 18. 12. 2007⁵⁰⁾ lautet wie folgt:

Art 56 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat im Jahr 2001 bereits dann steuerpflichtig war, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war, während der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft mit Sitz im erstgenannten Mitgliedstaat, unter im Übrigen gleichen Bedingungen, im Jahr 2001 erst bei einer wesentlichen Beteiligung von mindestens 10% steuerpflichtig war.

Anmerkung: Gemäß der deutschen Regierung ist die Reduktion der Wesentlichkeitsgrenze von 10% auf 1% mit dem Wechsel vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren begründet. Beim Halbeinkünfteverfahren werde die volle Besteuerung der Gewinne einer Kapitalgesellschaft erst durch ein Zusammenspiel der Besteuerung der Gewinne bei der Gesellschaft und der hälftigen Besteuerung der Dividenden beim Anteilseigner erreicht. Wäre die Wesentlichkeitsgrenze bei 10% belassen worden, wäre dieses System gestört gewesen, da die Gewinne auf Gesellschaftsebene thesauriert und die Gesellschaftsanteile im Anschluss steuerfrei veräußert hätten werden können. Eine Einführung der geänderten Regelung für inländische Kapitalbeteiligungen im Jahr 2001 sei nicht möglich gewesen, da man im Jahr 2000 auf Körperschaftsebene noch vom Vollarrechnungsverfahren ausging, sodass eine einjährige Übergangsfrist erforderlich gewesen sei. In Bezug auf ausländische Dividendenenerträge wäre diese Übergangsfrist hingegen nicht notwendig gewesen.⁵¹⁾

43) Nunnmehr Art 167 der RL 2006/112.

44) EuGH 18. 12. 2007, Rs C-368/06, *Cedilac SA*.

45) Schlussanträge GA Mazák v 18. 9. 2007, Rs C-368/06, *Cedilac SA*.

46) Vgl § 31 EStG.

47) Siehe dBGBI I 1999 S 402.

48) Siehe dBGBI I 2000 S 1433.

49) § 52 Abs 1 dEStG idF Steuersenkungsgesetz 2001/2002 und § 52 Abs 34a dEStG idF Steuer-Euroglättungsgesetz (dBGBI I 2000/1790).

50) EuGH 18. 12. 2007, Rs C-436/06, *Per Grønfeldt und Tatiana Grønfeldt*.

51) Rn 20 ff des Urteils.

Der EuGH zog als Vergleichspaar die steuerliche Situation eines Steuerpflichtigen mit Anteilen an einer inländischen Gesellschaft im Jahr 2001 und einer solchen eines Steuerpflichtigen mit Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft ebenfalls im Jahr 2001 heran. Hieraus ergab sich die nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung, selbst wenn diese nur über einen begrenzten Zeitraum bestand.⁵²⁾ Nicht zutreffend sei hingegen, die Besteuerung von ausländischen Dividendenerträgen vor 2001 und ab 2001 miteinander zu vergleichen.⁵³⁾

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2008/22

C-309/06, *Marks & Spencer plc*

Rückforderung fälschlich vorgeschriebener Mehrwertsteuer

In der Rs *Marks & Spencer* geht es um folgenden Sachverhalt: In Übereinstimmung mit Art 28 Abs 2 der 6. MwSt-RL wendet das Vereinigte Königreich für die Lieferung bestimmter Lebensmittel einen Nullsteuersatz verbunden mit dem Recht auf Vorsteuerabzug an (*zero rating* ist einer echten Steuerbefreiung). Bestimmte Süßwaren sind jedoch von dieser Regelung ausgenommen und unterliegen dem Normalsteuersatz. Die von *Marks & Spencer* vertriebenen Süßwaren wurden anfänglich auf Basis dieser Ausnahmeregelung von der britischen Finanzverwaltung dem Normalsteuersatz unterworfen. Später korrigierte allerdings die Finanzverwaltung ihre Ansicht und qualifizierte die Süßwaren als begünstigte, dem Nullsteuersatz unterliegende Lebensmittel. In der Folge machte *Marks & Spencer* einen Anspruch auf Steuererstattung geltend.

Die Besonderheit des gegenständlichen Falls besteht darin, dass nach den nationalen Erstattungsregelungen eine Erstattung insoweit ausgeschlossen ist, als sie zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde (weil er zB die Abgabenlast auf seine Kunden überwälzen konnte). Allerdings gilt dieser Einwand der ungerechtfertigten Bereicherung nur dann, wenn der die Erstattung geltend machende Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum tatsächlich MwSt abgeführt hat, jedoch nicht für Steuerpflichtige, bei denen ein Vorsteuerüberhang besteht (sog *repayment trader*).

In ihren Schlussanträgen kommt GA *Kokott*⁵⁴⁾ ua zum Ergebnis, dass eine derartige Unterscheidung gemeinschaftsrechtlich nicht zulässig ist:

1. Wenn ein Mitgliedstaat nach Art 28 Abs 2 Buchst a [der 6. MwSt-RL] im innerstaatlichen Recht eine Steuerbefreiung mit Erstattung der Vorsteuer bezüglich bestimmter Leistungen beibehalten hat, dann hat ein Wirtschaftsteilnehmer aufgrund der Richtlinie in Verbindung mit den bei ihrer Durchführung anzuwendenden allgemeinen Rechtsgrundsätzen, insbesondere den Grundsätzen der Gleichbehandlung, der Neutralität und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Rechtssicherheit, einen Anspruch auf die korrekte Anwendung dieser Bestimmung.

Hat die Steuerverwaltung das nationale Recht in einem solchen Fall irrtümlicherweise so ausgelegt, dass bestimmte

Leistungen, die der Befreiung mit Erstattung der Vorsteuer nach seinem innerstaatlichen Recht unterliegen, dem normalen Steuersatz unterworfen wurden, dann verleiht das Gemeinschaftsrecht dem Wirtschaftsteilnehmer grundsätzlich einen Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen Mehrwertsteuer. Bei der Ausgestaltung dieses Anspruchs sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts einschließlich der Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität zu beachten.

2. Die Richtlinie steht einer innerstaatlichen Regelung grundsätzlich nicht entgegen, die die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobener Mehrwertsteuer in dem Umfang ausschließt, wie sie zur ungerechtfertigten Bereicherung des Steuerpflichtigen führen würde. Es widerspricht jedoch dem bei der Durchführung der Richtlinie anzuwendenden Gleichbehandlungsgrundsatz, wenn der Bereicherungseinwand nur auf Steuerpflichtige anwendbar ist, die in einem Veranlagungszeitraum Mehrwertsteuer abgeführt haben, nicht aber auf Steuerpflichtige, deren Vorsteuerabzugsanspruch die abzuführende Mehrwertsteuer für ihre Ausgangsumsätze überstieg (*repayment trader*). Die nationalen Gerichte, die im Rahmen ihrer Zuständigkeit das Gemeinschaftsrecht anzuwenden haben, müssen die volle Wirkung dieses Rechts gewährleisten und die Rechte schützen, die das Gemeinschaftsrecht dem Einzelnen verleiht, indem sie eine gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßende innerstaatliche Regelung unangewendet lassen.

taxlex-EC 2008/23

C-98/07, *Nordania Finans und BG Factoring*

Auslegung des Begriffs „Investitionsgut“

In der Rs *Nordania Finans und BG Factoring* geht es um die Frage, ob der in Art 19 Abs 2 der 6. MwSt-RL⁵⁵⁾ enthaltene Begriff „Investitionsgüter“ sich auch auf Güter bezieht, die ein Leasingunternehmen kauft, um sie zu vermieten und anschließend bei Ablauf des Leasingvertrags weiterzuverkaufen. Hintergrund dieser Vorlagefrage ist der Umstand, dass Investitionsgüter nach Art 19 Abs 2 der 6. MwSt-RL bei der Berechnung des (im gegenständlichen Fall für die Berechnung des Vorsteuerabzugs einschlägigen) Pro-rata-Satzes unberücksichtigt bleiben. GA *Bot* kommt in seinen Schlussanträgen⁵⁶⁾ zu dem Ergebnis, dass Güter, die von einem Unternehmen zum Zweck der Vermietung und des anschließenden Weiterverkaufs gekauft werden, nicht unter den in Frage stehenden Begriff subsumiert werden können, wenn der bei Mietvertragsende getätigte Verkauf dieser Güter Bestandteil der regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Unternehmens ist.

Der Ausdruck „Investitionsgüter . . . , die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ in Art 19 Abs 2 [der 6. MwSt-RL] ist dahin auszulegen, dass er sich auf Güter, die ein Leasingunternehmen teils zum Zweck der Vermietung, teils zu dem Zweck kauft, sie bei Ablauf der Leasingverträge weiterzuverkaufen, dann nicht bezieht, wenn der

52) Rn 15 und 23 des Urteils.

53) Rn 23 des Urteils.

54) Schlussanträge GA *Kokott* v 13. 12. 2007, Rs C-309/06, *Marks & Spencer*

55) Art 174 Abs 2 lit a der RL 2006/112.

56) Schlussanträge GA *Bot* v 13. 12. 2007, Rs C-98/07, *Nordania Finans und BG Factoring*.

bei Mietvertragsende getätigte Verkauf dieser Güter Bestandteil der regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Unternehmens ist.

Anmerkung: GA Bot stützt sich in der Begründung auf das Urteil in der Rs *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*,⁵⁷⁾ in dem der EuGH Fahrzeuge, die von einem Unternehmen für die Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gekauft werden, zwar grundsätzlich als Investitionsgüter iSd Art 19 der 6. MwSt-RL qualifiziert, jedoch darauf hinweist, dass daraus nicht abgeleitet werden kann, dass sie auch dann so zu qualifizieren sind, wenn ihre Veräußerung bei Ende der Mietverträge Bestandteil der regelmäßigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist.

Der Begriff „Investitionsgüter“ darf nach Ansicht des GA keine Güter umfassen, deren Erwerb und anschließender Verkauf Bestandteil der vom Steuerpflichtigen regelmäßig ausgeübten, der MwSt unterliegenden Tätigkeit ist. Gehören nämlich Erwerb und Veräußerung zu dieser regelmäßig ausgeübten Tätigkeit, so müssen insoweit die vom Steuerpflichtigen bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Ausübung seiner besteuerten Tätigkeiten verwendet werden. Der Umsatz aus der Veräußerung dieser Gegenstände ist somit bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu berücksichtigen, damit der Pro-rata-Satz die regelmäßigen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und damit den Anteil der Verwendung der einer gemischten Verwendung zugewiesenen Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Tätigkeiten widerspiegeln kann.

taxlex-EC 2008/24

C-437/06, *Securenta*

Aufteilung der Vorsteuern bei teils wirtschaftlicher und teils nichtwirtschaftlicher Tätigkeit

In der Rs *Securenta* geht es um die Frage, wie das Recht auf Vorsteuerabzug im Fall eines Steuerpflichtigen zu bestimmen ist, der gleichzeitig einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Im vorliegenden Fall betrieb *Securenta* den Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Immobilien, Wertpapieren, Beteiligungen und Vermögensanlagen jeglicher Art. Das hierfür erforderliche Kapital erwarb sie durch die Ausgabe von Aktien und atypischen stillen Beteiligungen.

Fraglich ist insb, ob für die iZm der Ausgabe von Aktien oder stillen Beteiligungen stehenden Vorleistungen ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, zumal diese Vorleistungen bzw das aufgenommene Kapital der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit (= Erwerb, Halten und Verkauf von Beteiligungen an andere Unternehmen) der *Securenta* dienen. GA *Mazák*⁵⁸⁾ kommt in seinen Schlussanträgen zum Ergebnis, dass in diesem Fall ein Vorsteuerabzug nicht zulässig ist:

1. *Gibt ein Steuerpflichtiger gleichzeitig einer wirtschaftlichen Tätigkeit und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nach, so ist der Abzug von Vorsteuer auf die mit der Ausgabe von Aktien oder stillen Beteiligungen verbundenen Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen richti-*

gerweise der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Person im Sinne von Art 2 Nr 1 der Richtlinie 77/388/EWG zuzurechnen sind.

2. *Die Methode der Aufteilung der Vorsteuer zwischen wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten ist eine Materie, die im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt. Bei der Ausübung dieses Ermessens müssen die Mitgliedstaaten insbesondere sicherstellen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.*

Anmerkung: Unter Hinweis auf die Schlussfolgerungen des EuGH in der Rs *Kretztechnik*⁵⁹⁾ kommt der GA zum Ergebnis, dass der Abzug der Vorsteuer auf die mit der Ausgabe von Beteiligungen zusammenhängenden Aufwendungen nur dann zulässig ist, wenn das dadurch gesammelte Kapital der wirtschaftlichen Tätigkeit zugerechnet werden kann. Jedoch berechtigen die Aufwendungen, die mit der Ausgabe von Aktien oder atypisch stillen Beteiligungen zusammenhängen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit (Erwerb, Halten und Verwalten von Beteiligungen an anderen Unternehmen) zuzurechnen sind, nicht zum Vorsteuerabzug. Derartige Aufwendungen können nach Ansicht des GA nicht als Kosten angesehen werden, die Teil der allgemeinen Kosten sind und damit zu den Preiselementen der Produkte gehören und direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der *Securenta* zusammenhängen.

Folgt der EuGH der Ansicht des GA, ist die in der bisherigen Rsp des EuGH offen gebliebene Frage⁶⁰⁾ geklärt, wonach USt iZm dem Erwerb von Beteiligungen durch eine teilweise auch unternehmerisch tätige Holdinggesellschaft dann nicht abzugsfähig ist, wenn die erworbene Beteiligung nicht zum Unternehmensbereich gehört, bzw keine wirtschaftlichen Tätigkeiten an die erworbene Beteiligungsgesellschaft erbracht werden.⁶¹⁾

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2008/25

C-439/07, *KBC-Bank NV*

Befreiungsmethode und Mutter-Tochter-RL

In der Rs *KBC-Bank NV* ersucht der belgische *Hof van Beroep te Brussel* den EuGH um die Auslegung der Mutter-Tochter-RL⁶²⁾ im Hinblick auf die Zulässigkeit des Berechnungsmodus der Befreiung (95%) im belgischen Recht.⁶³⁾

57) Schlussanträge GA Bot v 13. 12. 2007, Rs C-98/07, *Nordania Finans und BG Factoring*, Rz 61 und 72.

58) Schlussanträge GA *Mazák* v 11. 12. 2007, Rs C-437/06, *Securenta*.

59) EuGH 26. 5. 2005, Rs C-465/03, *Kretztechnik*, Rn 37.

60) Vgl insb EuGH 27. 9. 2001, Rs C-16/00, *Cibo Participations*.

61) Siehe zum Problem bereits ausführlich *Ruppe*, UStG³ § 2 Tz 36.

62) RL des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABI L 225/6 ff (20. 8. 1990).

63) ABI C 315/25 (22. 12. 2007); s auch bereits die anhängige Rs C-138/07, *Cobelfret*.

Ist die RL 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, insbesondere deren Art 4 Abs 1 erster Gedankenstrich dahin auszulegen, dass sie nicht zulässt, dass ein Mitgliedstaat den ausgeschütteten Gewinn freistellt, den eine Gesellschaft dieses Staates von einer Tochtergesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat auf andere Weise als durch eine Liquidation der Tochtergesellschaft bezieht, indem er zunächst den ausgeschütteten Gewinn vollständig in die Bemessungsgrundlage einbezieht, um ihn dann in Höhe von 95% von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, diesen Abzug aber auf den Gewinn des Besteuerungszeitraums beschränkt, in dem die Gewinnausschüttung erfolgte (nach Abzug bestimmter gesetzlich aufgezählter Teilbeträge) (Art 205 § 2 WIB in Verbindung mit Art 77 KB/WIB), da eine solche Beschränkung des Abzugs von Gewinnausschüttungen zur Folge hat, dass die Muttergesellschaft für diese Gewinnausschüttung in einem späteren Besteuerungszeitraum besteuert wird, in dem sie keinen oder keinen ausreichenden zu besteuern den Gewinn in dem Besteuerungszeitraum erzielt hat, in dem sie die Gewinnausschüttungen bezogen hat, zumindest aber, dass die im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Verluste durch Gewinnausschüttungen ausgeglichen werden, die aufgrund von Art 4 Abs 1 erster Gedankenstrich in Verbindung mit Art 4 Abs 2 der genannten Richtlinie in Höhe von 95% unbesteuert bleiben müssen und dass diese Verluste daher in Höhe der durch die Muttergesellschaft bezogenen Gewinnausschüttungen nicht mehr auf einen späteren Besteuerungszeitraum übertragbar sind?

Falls die RL 90/435/EWG dahin auszulegen ist, dass die belgische Regelung mit Art 4 Abs 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie in Bezug auf Gewinnausschüttungen unvereinbar ist, die eine belgische Muttergesellschaft von einer in der EU ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, steht dann diese Bestimmung der Richtlinie auch der Anwendung der belgischen Vorschrift auf Gewinnausschüttungen entgegen, die eine belgische Muttergesellschaft von einer belgischen Tochtergesellschaft bezogen hat, wenn, wie im vorliegenden Fall, der belgische Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie in belgisches Recht beschlossen hat, rein innerstaatliche Sachverhalte genauso zu behandeln wie durch die Richtlinie geregelte Sachverhalte und das belgische Recht daher auch für rein innerstaatliche Sachverhalte an die Richtlinie angepasst hat?

Falls die RL 90/435/EWG dahin auszulegen ist, dass die belgische Regelung mit Art 4 Abs 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie in Bezug auf Gewinnausschüttungen unvereinbar ist, die eine belgische Muttergesellschaft von einer in der EU ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, und wenn man das Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juli 1997, *Leur-Bloem* (C-281/95), auf Gewinnausschüttungen einer in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft erstreckt, ist es dann mit Art 56 Abs 1 EG Vertrag unvereinbar, dass Belgien die fragliche Regelung weiterhin unverändert auf die von einer in einem Drittstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden anwendet, weil diese Dividenden dann ungünstiger behandelt werden als inländische Dividenden und EU-Dividenden?

Steht Art 43 EG Vertrag einer gesetzlichen Regelung in einem Mitgliedstaat entgegen, wonach die Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Befreiung von Gewinnausschüttungen, die eine Gesellschaft in einem Besteuerungszeitraum von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, im erstgenannten Mitgliedstaat auf die Höhe des Gewinns in dem Besteuerungszeitraum beschränkt wird, in dem die Gewinnausschüttung erfolgte (nach Abzug bestimmter gesetzlich aufgezählter Teilbeträge), während eine vollständige Befreiung der Gewinnausschüttung möglich wäre, wenn diese Gesellschaft eine feste Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat errichtet hätte?

taxlex-EC 2008/26

C-456/07, Mihal**Natürliche Personen als Einrichtung öffentlichen Rechts?**

Die Rs *Mihal* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Najvyšší súd Slovenskej republiky*.⁶⁴⁾ Dem EuGH werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 4 Abs 5 Unterabs 1 der [6. MwSt-RL] dahin auszulegen, dass er nur Einrichtungen des öffentlichen Rechts – juristische Personen betrifft und nicht Einrichtungen des öffentlichen Rechts – natürliche Personen erfasst, also dass nur Einrichtungen des öffentlichen Rechts – juristische Personen, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht als Steuerpflichtige gelten, dagegen Einrichtungen des öffentlichen Rechts – natürliche Personen als Steuerpflichtige gelten?

2. Kann Art 4 Abs 5 Unterabs 1 der Sechsten Richtlinie, soweit eine innerstaatliche Rechtsvorschrift den Bereich der Personen, die nicht als Steuerpflichtige gelten (nicht der Mehrwertsteuer unterliegen) gegenüber Art 4 Abs 5 Unterabs 1 der Sechsten Richtlinie weiter einschränkt, als unmittelbar anwendbar angesehen werden?

3. Können die Tätigkeiten einer natürlichen Person wie im vorliegenden Fall die eines Gerichtsvollziehers, der öffentliche Gewalt ausübt und von der innerstaatlichen Rechtsordnung als Träger öffentlicher Gewalt qualifiziert wird, als Tätigkeiten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts betrachtet werden, ist es also möglich, ihn hinsichtlich der Tätigkeiten oder Leistungen, die er als öffentlich-rechtliche Einrichtung im Sinne von Art 4 Abs 5 der Sechsten Richtlinie erbringt, nicht als Steuerpflichtigen anzusehen?

taxlex-EC 2008/27

C-460/07, Puffer**Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden**

Die Rs *Puffer*⁶⁵⁾ betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden („Seeling“-Problematik). Dem EuGH werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Verstößt die [6. MwSt-RL], insb deren Art 17, gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte (den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz), weil sie bewirkt, dass Steuerpflichtige Eigentum an Wohnobjekten für ihre privaten Wohnzwecke (Konsum) um rund 5% günstiger erwerben können als andere EU-Bürger, wobei der absolute Betrag dieses Vorteils unbegrenzt mit der Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wohnobjektes steigt? Ergibt sich ein derartiger Verstoß auch dadurch, dass Steuerpflichtige Eigentum an Wohnobjekten für ihre privaten Wohnzwecke, welche sie zumindest geringfügig für ihr Unternehmen verwenden, um rund 5% günstiger erwerben können als andere Steuerpflichtige, welche ihre privaten Wohngebäude nicht zumindest geringfügig für das Unternehmen nutzen?

2. Verstößt die in Umsetzung der 6. MwSt-RL, insbesondere deren Art 17, ergangene nationale Maßnahme gegen Art 87 EG, weil sie den in Frage 1 angesprochenen Vorteil für die vom Steuerpflichtigen privat genutzten Wohnobjekte zwar jenen Steuerpflichtigen einräumt, die steuerpflichtige

64) ABl C 315/26 (22. 12. 2007).

65) ABl C 315/26 (22. 12. 2007).

Umsätze tätigen, diesen Vorteil aber Steuerpflichtigen mit befreiten Umsätzen vorenthält

3. Entfaltet Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL weiterhin seine Wirkung, wenn der nationale Gesetzgeber eine Vorsteuerabschlussbestimmung des nationalen Rechts (hier § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994), die sich auf Art 17 Abs 6 der 6. RL stützen konnte, mit der ausdrücklichen Absicht ändert, diesen Vorsteuerabschluss beizubehalten und sich aus dem nationalen UStG auch ein Beibehalten des Vorsteuerabschlusses ergäbe, der nationale Gesetzgeber aber aufgrund eines erst nachträglich erkennbaren Irrtums über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts (hier Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL) eine Regelung getroffen hat, die – isoliert betrachtet – nach dem Gemeinschaftsrecht (in der durch das Urteil Seeling getroffenen Auslegung des Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL) einen Vorsteuerabzug zulässt?

4. Falls die Frage 3. verneint wird: Kann es die auf die „Stand-still Klausel“ des Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL ge-

stützte Wirkung eines Vorsteuerabschlusses (hier § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994) beeinträchtigen, wenn der nationale Gesetzgeber von zwei einander überlappenden Vorsteuerabschlüssen des nationalen Rechts (hier § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 und § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994) einen ändert und im Ergebnis deshalb aufgibt, weil er sich in einem Rechtsirrtum befunden hat?

Anmerkung: Der gegenständliche Vorlageantrag ist insofern höchst interessant, als ein nationales Gericht – soweit ersichtlich – erstmals den EuGH um Überprüfung ersucht, ob eine Regelung der 6. MwSt-RL mit den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts (zB Gleichheitsgebot) vereinbar ist. Eine derartige Überprüfung von gesetzlichen Bestimmungen auf ihre grundrechtliche Zulässigkeit/Verfassungsmäßigkeit ist nach nationalem Recht gängige Praxis.