

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
APRIL 2009

04

125 – 180

Top Thema

Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil I)

Steueralltag

Pensionistenabsetzbetrag bei Auslandspensionen

Internationales Steuerrecht

Deutsche Besteuerung der Funktionsverlagerung im Vergleich mit § 6 Z 6 EStG

Verkehrssteuern & Gebühren

Elektronische Übermittlung von PDF-Dateien aus gebührenrechtlicher Sicht

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

GSVG-Beitragsvorschrift – was man ändern könnte

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Köfler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

EC Tax Update – April 2009

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2009/41

Entscheidung des Rates

Ausnahmeregelung für Polen und Deutschland iZm dem Bau und der Erhaltung von Grenzbrücken

Mit der Entscheidung des Rates v 10. 2. 2009¹⁾ wird das Ersuchen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen genehmigt, eine Ausnahmeregelung für den Bau und die Instandhaltung verschiedener Grenzbrücken anzuwenden. Die Ausnahmeregelung zielt darauf ab, dass Lieferungen und sonstige Leistungen, die iZm der Errichtung und folgenden Wartung der Brücken im Grenzgebiet stehen, als ganz im Gebiet eines der Mitgliedstaaten ausgeführt gelten.

taxlex-EC 2009/42

Direkte Steuern

Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten eingeleitet oder fortgeführt.²⁾ Diese Verfahren betreffen

- die diskriminierenden griechischen Grunderwerbsteuerbestimmungen, die Befreiungen nur jenen Steuerpflichtigen gewähren, die bereits einen ständigen Wohnsitz in Griechenland oder die griechische Staatsangehörigkeit haben (Verstoß gegen die Freizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit – Klage beim EuGH);³⁾

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. *Ines Hofbauer-Steffel*, Steuerberaterin, ist Managerin bei Leitner + Leitner und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; DDr. *Georg Kofler*, LL. M. (NYU), ist Universitätsprofessor an der Johannes Kepler Universität Linz und Mitarbeiter im Bundesministerium für Finanzen.

- 1) Entscheidung des Rates v 10. 2. 2009, ABI L 2009/41, 12.
- 2) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist jeweils die nach Ansicht der Kommission verletzte Vorschrift des Gemeinschaftsrechts bzw der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG angegeben (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Anforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten im Sinne der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheit an den EuGH zu verweisen).
- 3) Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Griechenland vor dem Europäischen Gerichtshof wegen steuerlicher Diskriminierung beim Erwerb von Wohneigentum, IP/09/287 (19. 2. 2009); s bereits Direkte Steuern: Kommission fordert Griechenland auf, seine diskriminierenden Steuervorschriften für den erstmaligen Erwerb von

- die portugiesischen Vorschriften, wonach nicht ansässige Steuerpflichtige einen Steuervertreter benennen müssen, wenn sie in Portugal steuerpflichtige Einkünfte beziehen (Verstoß gegen Art 18 und 56 EG sowie Art 36 und 40 EWR-Abkommen – Klage beim EuGH);⁴⁾
- die bulgarischen Steuerregeln, wonach Erträge aus bulgarischen Staats-, Kommunal- und Unternehmensanleihen steuerfrei sind, solche aus ausländischen Anleihen jedoch nicht (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);⁵⁾
- die ungarische Grunderwerbsbesteuerung des Immobilienkaufs, wonach Steuererleichterungen nur dann greifen, wenn zuvor Wohneigentum in Ungarn verkauft wurde (Verstoß gegen Art 18, 39 und 43 EG – Klage beim EuGH);⁶⁾
- die tschechischen Regelungen, wonach Gebietsfremde bestimmte Einkünfte aus tschechischer Quelle auf Bruttobasis zu versteuern haben, während Gebietsansässige ihre Ausgaben iZm den gleichen Einkünften steuerlich absetzen können (Verstoß gegen die Kapitalverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrags und des EWR-Abkommens – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);⁷⁾
- die finnischen Regelungen, wonach gebietsfremde Künstler und Sportler unter Berücksichtigung gewisser Freibeträge für Unterkunft, Fahrtkosten und Tagegeld eine Steuer iHv 15% auf ihre in Finnland erzielten Einkünfte leisten müssen, gebietsansässige Künstler und Sportler aber der progressiven Besteuerung unterliegen und Aufwendungen iZm ihren Einkünften voll absetzen können (Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit gem Art 49 f EG – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG).⁸⁾

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2009/43

C-138/07, *Cobelfret*

Schachtelbefreiung und Mutter-Tochter-RL

In der vorliegenden Rs steht eine belgische Rechtsnorm auf dem Prüfstand, wonach von Tochtergesellschaften bezogene Dividenden der Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft hinzugerechnet und im Anschluss 95%⁹⁾ dieses Dividendenbetrags von den steuerpflichtigen Gewinnen der Muttergesellschaft abgezogen werden. Der letztgenannte Abzug ist aber auf Gewinne des betreffenden Besteuerungszeitraums beschränkt. In einem Jahr, in dem keine Gewinne erzielt werden, ist somit ein Abzug ausgeschlossen; ein Vortrag auf Folgejahre ist ebenso nicht zulässig. *Cobelfret* erlitt Verluste; dies führte dazu, dass Steuererluste, die übertragen hätten werden können, so verringert wurden, dass der steuerpflichtige Gewinn im Folgejahr künstlich um die Dividenden, die steuerbefreit hätten sein sollen, erhöht wurden. Die belgische Rechtsnorm führt daher dazu, dass diese Dividenden in späteren Steuerjahren – entgegen den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL¹⁰⁾ – indirekt bei der Mutterge-

sellschaft besteuert werden, wenn ihr Betriebsergebnis positiv ist. Den Schlussanträgen von GA *Sharpston* folgend¹¹⁾ ist auch der EuGH in seinem Urteil v 12. 2. 2009¹²⁾ der Auffassung, dass eine solche Bestimmung nicht der Mutter-Tochter-RL entspricht:

Art 4 Abs 1 Gedankenstrich 1 der RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden in ihre Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, um davon anschließend zu 95% abgezogen zu werden, soweit in dem entsprechenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt.

Art 4 Abs 1 Gedankenstrich 1 der RL 90/435 ist unbedingt und hinreichend genau, um vor den nationalen Gerichten geltend gemacht zu werden.

taxlex-EC 2009/44

C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*

Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern

Die *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (in der Folge: VNLTO) ist eine Organisation, welche allgemeine Interessen ihrer Mitglieder im Agrarsektor fördert. Darüber hinaus erbringt sie an ihre Mitglieder und an Dritte eine Reihe individueller Dienstleistungen, für die sie eine gesonderte Vergütung erhebt. Unstreitig ist, dass die VNLTO für letz-

Wohneigentum in Griechenland zu ändern, IP/08/1364 (18. 9. 2008).

- 4) Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Portugal vor dem Europäischen Gerichtshof wegen steuerlicher Diskriminierung gebietsfremder Steuerpflichtiger, IP/09/288 (19. 2. 2009); s bereits Direkte Steuern: Kommission fordert Portugal auf, die diskriminierende Besteuerung nicht ansässiger Steuerpflichtiger zu beenden, IP/08/1024 (26. 6. 2008).
- 5) Direkte Steuern: Europäische Kommission verlangt von Bulgarien die Beendigung der diskriminierenden steuerlichen Behandlung ausländischer Staats-, Kommunal- und Unternehmensanleihen, IP/09/289 (19. 2. 2009).
- 6) Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Ungarn vor dem Europäischen Gerichtshof wegen diskriminierender Besteuerung des Erwerbs von Wohneigentum, IP/09/290 (19. 2. 2009); s bereits Direktbesteuerung: Kommission fordert von Ungarn Änderung diskriminierender Steuerbestimmungen für den Kauf von Wohneigentum, IP/08/1020 (26. 6. 2008).
- 7) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Ende diskriminierender Besteuerung in Tschechien, IP/09/291 (19. 2. 2009).
- 8) Direkte Steuern: Kommission fordert Finnland auf, die diskriminierende Besteuerung gebietsfremder Künstler und Sportler zu beenden, IP/09/292 (19. 2. 2009).
- 9) Dh unter Berücksichtigung von Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft iHv pauschal 5%; vgl Art 4 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL.
- 10) RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.
- 11) Schlussanträge GA *Sharpston* 8. 5. 2008, C-138/07, *Cobelfret N.V.*
- 12) EuGH 12. 2. 2009, C-138/07, *Cobelfret N.V.* Vgl weiterführend *Wathelet/De Broe in Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, 21 (31 ff); *Gürner/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC 2008/82; *Kübbacher*, SWI 2008, 387 (395 f).

tere Leistungen als mehrwertsteuerpflichtig angesehen werden kann, jedoch die allgemeine Interessenswahrung ihrer Mitglieder eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

Im Jahre 2000 erwarb die VNLTO Gegenstände und nahm Dienstleistungen in Anspruch, die sie sowohl für ihre wirtschaftlichen als auch für ihre nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten (somit gemischt) verwendete und machte den vollen Vorsteuerabzug geltend. Dem EuGH wurden in der Folge im Wesentlichen die Fragen vorgelegt, ob Art 6 Abs 2 und Art 17 Abs 2 und 6 der 6. MwSt-RL (Art 26, 168 und 176 der RL 2006/112) so auszulegen sind, dass ein Steuerpflichtiger nicht nur Investitionsgüter, sondern alle Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, insgesamt dem Unternehmen zugeordnet und der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann und falls dies zutrifft, über welchen Zeitraum die Mehrwertsteuer für die Verwendung für nichtwirtschaftliche Tätigkeit erhoben wird (einmalig oder gestaffelt) und wie die Besteuerungsgrundlage in diesem Fall zu bestimmen ist. Der Gerichtshof kommt in seinem Urteil v 12. 2. 2009¹³⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 6 Abs 2 lit a und Art 17 Abs 2 [der 6. MwSt-RL] sind dahin auszulegen, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, sodass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist.

Anmerkung: Mit diesem Urteil lieferte der EuGH einen weiteren wichtigen Meilenstein rund um das Thema Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen und Dienstleistungen. Zum ersten Mal wird klargestellt, dass die Verwendung für „nichtwirtschaftliche“, also für außerhalb des Anwendungsbereichs der MwSt-RL liegende Zwecke nicht gleichzusetzen ist mit „unternehmensfremden“ Zwecken iSd Art 6 Abs 2 der 6. MwSt-RL (Art 26 der RL 2006/112). Dies deshalb, weil grundsätzlich zuerst festzulegen ist, ob und in welchem Ausmaß Gegenstände bzw Dienstleistungen zu nichtwirtschaftlichen oder wirtschaftlichen Zwecken verwendet werden, und nur im letzteren Fall, ob diese in weiterer Folge dem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. Wird ein Gegenstand oder eine Dienstleistung aber von vornherein anteilig für nichtwirtschaftliche Zwecke verwendet, so scheidet eine Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke aus.

Aus dem vorliegenden Urteil ergibt sich damit der Grundsatz, dass bei gemischter Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen für den wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Bereich eines Steuerpflichtigen von vornherein eine Aufspaltung zwischen den beiden Bereichen erfolgen muss. Soweit der Gegenstand oder die Dienstleistung für nichtwirtschaftliche Zwecke verwendet wird, ist der Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen.¹⁴⁾ Nur soweit der Gegenstand bzw die Dienstleistung für wirtschaftliche Zwecke verwendet wird, können diese dem un-

ternehmerischen Bereich zugeordnet werden mit der Konsequenz, dass grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zusteht. Wird dieser Gegenstand bzw die Dienstleistung in weiterer Folge für unternehmensfremde Zwecke verwendet (zB Privatnutzung), erfolgt die Neutralisierung des Vorsteuerabzugs über die Besteuerung eines einer Lieferung bzw Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellten Umsatzes iSd Art 16 bzw 26 Abs 1 der RL 2006/112. Von diesem Grundsatz der Aufteilung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen sind jedoch Gebäude und Investitionsgüter ausgenommen, da für diese in Anbetracht der stRsp des EuGH¹⁵⁾ ein Zuordnungswahlrecht besteht. Folglich ist bei Gebäuden und Investitionsgütern auch bei anteiliger nichtwirtschaftlicher Nutzung die vollständige Zuordnung zum unternehmerischen Bereich möglich, mit der Konsequenz, dass grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zusteht und die nichtwirtschaftliche und somit unternehmensfremde Nutzung über die Besteuerung eines einer Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellten Umsatzes iSd Art 16 bzw 26 Abs 1 der RL 2006/112 neutralisiert wird. Zu beachten ist auch noch die Feststellung des EuGH im Urteil zur Rs *Kretztechnik*,¹⁶⁾ wonach Dienstleistungen, obwohl für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten bezogen (und daher grundsätzlich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen), dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigen, sofern sie zu den allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen zählen.

Die Ausnahmeregelung für „Investitionsgüter“ wirft darüber hinaus die Frage nach deren Definition und Abgrenzung auf. In der Rs *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*¹⁷⁾ hat sich der EuGH mit der Definition des in Art 17 der 2. MwSt-RL verwendeten Begriffs „Investitionsgüter“ auseinandergesetzt und diesen so ausgelegt, dass sich dieser auf Gegenstände bezieht, „die – für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt – durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet sind und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden. Die Mitgliedstaaten verfügen über einen gewissen Ermessensspielraum hinsichtlich dieser Erfordernisse, haben dabei aber zu beachten, dass ein wesentlicher Unterschied zwischen Investitionsgütern und den übrigen Gütern besteht, die bei der Führung und laufenden Geschäftstätigkeit der Unternehmen verwendet werden.“¹⁸⁾

Insgesamt ist bei dieser Interpretation der Richtlinien-Vorgaben kritisch anzumerken, dass bei einer nachträglichen Nutzungsänderung gemischt genutzter Gegenstände und Dienstleistungen, soweit diese

13) EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*.

14) Rz 37 des Urteils mit Verweis auf EuGH 13. 3. 2008, C-437/06, *Securita*, Rz 30 und 31.

15) Vgl EuGH 11. 7. 1991, C-97/90, *Lennartz*; 4. 10. 1995, C-291/92, *Armbrecht*; 8. 3. 2001, C-415/98, *Bakcsi*; 8. 5. 2003, C-269/00, *Seeling*; 21. 4. 2005, C-25/03, *HE*; 14. 7. 2005, C-434/03, *Charles-Tijmens*.

16) EuGH 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik AG*.

17) EuGH 1. 2. 1977, 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*.

18) EuGH 1. 2. 1977, 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Rz 14/17.

zuvor dem nichtwirtschaftlichen Bereich zugerechnet worden sind und später im wirtschaftlichen Bereich des Steuerpflichtigen verwendet werden, eine Nachholung des Vorsteuerabzugs nicht möglich sein wird.

taxlex-EC 2009/45

C-67/08, *Margarete Block*

Widerspricht die Doppelbesteuerung den Grundfreiheiten?

Frau *Block* erbt vom Erblasser, der ebenso wie sie in Deutschland ansässig war, überwiegend Kapitalvermögen, das zu einem Teil in Deutschland und zum anderen Teil in Spanien angelegt war. Die in Spanien zu entrichtende Erbschaftssteuer wurde allerdings bei Ermittlung der deutschen Erbschaftssteuer lediglich als Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage zum Abzug zugelassen; das Begehren von Frau *Block* auf Anrechnung der spanischen Erbschaftssteuer auf die deutsche wurde jedoch abgewiesen. Nach dem BFH käme es deswegen zu einer Doppelbesteuerung, weil Deutschland bei der Erhebung der Erbschaftssteuer auf Kapitalforderungen an den Sitz des Gläubigers, Spanien dagegen an den des Schuldners anknüpfe. Der EuGH kommt zu dem Ergebnis, dass diese auftretende Doppelbesteuerung nicht dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, da diese auf eine mangelnde, aber auch nicht nach dem Gemeinschaftsrecht gebotene Harmonisierung der Steuersysteme verschiedener Mitgliedstaaten zurückzuführen ist.¹⁹⁾ Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das dErbStG günstigere Anrechnungsregeln vorsieht, wenn der Erblasser bei seinem Ableben seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als Deutschland hatte.²⁰⁾

Die Art 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegenstehen, nach der bei der Berechnung der Erbschaftssteuer, die von einem Erben mit Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat auf Kapitalforderungen gegen ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Finanzinstitut geschuldet wird, die in dem anderen Mitgliedstaat entrichtete Erbschaftssteuer auf die im erstgenannten Mitgliedstaat geschuldete Erbschaftssteuer nicht angerechnet wird, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat hatte.

taxlex-EC 2009/46

C-1/08, *Athesia Druck*

Leistungsort bei (un-)mittelbaren Werbeleistungen an Steuerpflichtige im Drittland

Im Streitgegenständlichen Fall wurde dem EuGH die Frage vorgelegt, wie der Ort von Leistungen auf dem Gebiet der Werbung iSv Art 9 der 6. MwSt-RL (Art 56 Abs 1 lit b der RL 2006/112) in einer Situation zu bestimmen ist, in der der Dienstleistende in einem Mitgliedstaat ansässig ist, während der Leistungsempfänger, der in einem Drittstaat ansässig ist, aber über einen Steuervertreter in dem Mitgliedstaat verfügt, einmal der Endabnehmer und einmal ein Zwischenempfänger ist, der selbst eine Dienstleistung auf dem Gebiet der Werbung für seine eigenen

Kunden erbringt. Im Urteil v 19. 2. 2009²¹⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung ist der Ort der Leistung nach Art 9 Abs 2 lit e [der 6. MwSt-RL] grundsätzlich der Sitz des Dienstleistungsempfängers, wenn dieser außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist. Die Mitgliedstaaten können jedoch von diesem Grundsatz abweichen und von der in Art 9 Abs 3 lit b [der 6. MwSt-RL] vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen und den Ort der fraglichen Leistung im Inland festlegen.

Wenn von der in Art 9 Abs 3 lit b [der 6. MwSt-RL] vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, gilt eine von einem in der Europäischen Gemeinschaft ansässigen Dienstleistenden zugunsten eines in einem Drittstaat niedergelassenen Empfängers, sei dieser End- oder Zwischenempfänger, erbrachte Leistung auf dem Gebiet der Werbung als in der Europäischen Gemeinschaft erbracht, vorausgesetzt, dass die tatsächliche Nutzung oder Auswertung iSv Art 9 Abs 3 lit b [der 6. MwSt-RL] im Inland des betreffenden Mitgliedstaats erfolgt. Dies ist bei Leistungen auf dem Gebiet der Werbung der Fall, wenn die Werbebotschaften, die Gegenstand der Dienstleistung sind, von dem betreffenden Mitgliedstaat aus verbreitet werden.

Art 9 Abs 3 lit b [der 6. MwSt-RL] kann nicht zur Besteuerung von Leistungen im Bereich der Werbung führen, die ein außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ansässiger Dienstleistender seinen eigenen Kunden erbracht hat, auch wenn dieser Dienstleistende als Zwischenempfänger bei einer früheren Dienstleistung aufgetreten ist, da eine solche Leistung nicht in den Anwendungsbereich von Art 9 Abs 2 lit e dieser Richtlinie und, allgemeiner, von Art 9 der Richtlinie insgesamt fällt, auf die Art 9 Abs 3 lit b dieser Richtlinie ausdrücklich verweist.

Der Umstand, dass die Dienstleistung nach Art 9 Abs 3 lit b [der 6. MwSt-RL] der Steuer unterliegt, steht dem Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen nicht entgegen, wenn er die Voraussetzungen von Art 2 [der 13. MwSt-RL] an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige erfüllt.

Die Benennung eines Steuervertreters als solche hat keine Auswirkung darauf, ob von der vertretenen Person erhaltene oder erbrachte Leistungen der Steuer unterliegen.

Anmerkung: In seiner Begründung lehnte sich der EuGH va an das Urteil in der Rs *Design Concept* an, in dem er ausdrücklich festgestellt hat, dass nach Art 9 Abs 1 und 2 der 6. MwSt-RL (Art 43 und 56 der RL 2006/112) die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung ausschließlich von dem Ort abhängt, an dem der Erbringer und der Empfänger der fraglichen Leistung ihren Sitz haben.²²⁾ Sofern der Ort der Werbeleistung beim Leistungsempfänger im Drittland liegt, kann er in den Mitgliedstaat des Leistungserbringers gezogen werden, wenn die Werbebotschaft vom Mitgliedstaat aus verbreitet und somit genutzt und ausgewertet wird. Diese Regel zur Leistungsortverlagerung kann aber nicht auf Werbeleistungen angewendet werden, die ein im Drittland ansässiger Dienstleistender seinen eigenen, ebenfalls im Drittland ansässigen Kunden erbracht hat (auch

19) Vgl auch EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert and Morres*, Slg 2007, I-10967.

20) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Margarete Block*; vgl weiterführend *Englisch in Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 113 (128 ff).

21) EuGH 19. 2. 2009, C-1/08, *Athesia Druck*.

22) EuGH 5. 6. 2003, C-438/01, *Design Concept*, Rz 26.

wenn diese Werbeleistungen in einem Mitgliedstaat genutzt und ausgewertet werden). Weiters stellt der EuGH klar, dass die bloße Ernennung eines Steuervertreters keine Auswirkung auf die Bestimmung des Ortes der vom Vertretenen erhaltenen oder erbrachten Dienstleistungen hat.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2009/47

C-29/08, AB SKF

Vorsteuerabzug für Leistungen iZm der Veräußerung von Beteiligungen

In der Rs *AB SKF* geht es um folgenden Sachverhalt: Die SKF ist an mehreren Gesellschaften beteiligt, an die sie entgeltliche Dienstleistungen im Rahmen der Unternehmensführung, der Verwaltung und des Marketings erbringt. Im Zuge einer Umstrukturierung beabsichtigte SKF, zwei Beteiligungen (eine 100%ige und eine 26,5%ige Beteiligung, wobei früher auch an letzterer Gesellschaft eine Beteiligung zu 100% bestand) zu veräußern. Zu diesem Zweck wollte SKF verschiedene Dienstleistungen iZm der Bewertung der Anteile, der Unterstützung bei Verhandlungen und der anwaltlichen Beratung bei der Abfassung der Verträge in Anspruch nehmen.

Um sicherzugehen, dass sie für diese Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen kann, suchte SKF beim Ausschuss für Steuerrecht (Skatterättsnämnd) um einen Vorbescheid an. Der Ausschuss vertrat die Auffassung, dass die Mehrwertsteuer für die Ausgaben im Zuge der Veräußerung der Beteiligungen abzugsfähig sei, weil die von SKF an diese Gesellschaften erbrachten Dienstleistungen eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellten und die Mehrwertsteuer auf Ausgaben anlässlich des Erwerbs dieser Gesellschaften ebenfalls abzugsfähig war. In gleicher Weise müsse die MwSt für ihre Ausgaben bei der Beendigung dieser Tätigkeit abzugsfähig sein, und zwar auch dann, wenn die Veräußerung in mehreren Schritten erfolgt.

In der Folge wurde gegen diesen Bescheid vom Skatteverket Klage beim Regeringsrätt erhoben und dem Gerichtshof im Wesentlichen die Fragen vorgelegt, ob die Veräußerung von Beteiligungen einen steuerbaren Umsatz darstellt und ob dieser von der Steuerbefreiung des Art 135 Abs 1 lit f der RL 2006/112 erfasst ist. Darüber hinaus wurde die Frage gestellt, ob unabhängig davon ein Recht auf Vorsteuerabzug für direkt mit der Veräußerung zusammenhängende Ausgaben bestehen kann und ob es dabei von Bedeutung ist, wenn die Veräußerung der Anteile an einer Tochtergesellschaft in mehreren Schritten vorgenommen wird. In seinen Schlussanträgen v 12. 2. 2009 kam GA *Mengozzi* zu folgendem Ergebnis:²³⁾

1. Art 2 Abs 1 und Art 4 Abs 1 und 2 [der 6. MwSt-RL] sowie Art 2 Abs 1 und Art 9 Abs 1 [der RL 2006/112] sind dahin auszulegen, dass die Veräußerung der Gesamtheit der Aktien, die eine Muttergesellschaft am Geschäftskapital einer Tochtergesellschaft und an dem einer abhängigen Gesellschaft besitzt, an deren Verwaltung die Muttergesellschaft direkt oder indirekt teilgenommen hat, indem sie ihnen verschiedene ent-

geltliche administrative, buchhalterische und kaufmännische Dienstleistungen erbracht hat, für die sie Mehrwertsteuer zu entrichten hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit ist.

2. Ein Umsatz wie der des Ausgangsverfahrens, der sich auf die Veräußerung von Aktien einer Tochtergesellschaft oder einer abhängigen Gesellschaft bezieht, wird von der in Art 13 Teil B lit d Nr 5 [der 6. MwSt-RL] und Art 135 Abs 1 lit f [der RL 2006/112] vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst.

3. Ein Steuerpflichtiger, der Dienstleistungen erworben hat, um einen Umsatz zu bewirken, der sich auf die Veräußerung von Aktien einer Tochtergesellschaft und einer abhängigen Gesellschaft bezieht und von der Steuerbefreiung des Art 13 Teil B lit d Nr 5 [der 6. MwSt-RL] und des Art 135 Abs 1 lit f [der RL 2006/112] erfasst wird und mit dem diese Dienstleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen, ist nicht zum Abzug der auf diese Dienstleistungen entrichteten Vorsteuer berechtigt, auch wenn die Veräußerung der Aktien zum Zweck der Umstrukturierung der industriellen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen erfolgt.

4. Der Umstand, dass die Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft und/oder der abhängigen Gesellschaft durch mehrere aufeinanderfolgende Rechtsgeschäfte vorgenommen wird, ändert nichts an den Antworten auf die ersten drei Fragen.

Anmerkung: In seiner Begründung führt GA *Mengozzi* aus, dass die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Neutralität der MwSt es verlangen, dass die Ausführungen des Gerichtshofs zur Bejahung des wirtschaftlichen Charakters des Erwerbs von Beteiligungen, der mit Eingriffen der Muttergesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften einhergeht, auf die Fälle der Veräußerung dieser Beteiligungen, durch die diese Eingriffe beendet werden, erstreckt werden müssen.²⁴⁾

Des weiteren ist für derartige Umsätze, die über den bloßen Erwerb und Verkauf von Wertpapieren hinausgehen, die Steuerbefreiung des Art 135 Abs 1 lit f der RL 2006/112 anzuwenden, da sich diese Regelung nicht nur auf Umsätze des gewerblichen Wertpapierhandels beschränkt.²⁵⁾ Infolgedessen ist auch kein Vorsteuerabzug aus den Leistungen, die iZm der Veräußerung der streitgegenständlichen Beteiligungen in Anspruch genommen werden sollen, möglich.²⁶⁾ Zur Frage, ob im Hinblick auf das Urteil in der Rs *Investrand* auch angenommen werden kann, dass der Vorsteuerabzug möglich ist, weil die Kosten der erworbenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören,²⁷⁾ führte der GA aus, dass sich insb aus der Rs *Kretztechnik* ergibt, dass dies nur dann möglich ist, wenn diese mit nicht der MwSt unterliegenden Ausgangssätzen in Zusammenhang stehen, nicht jedoch, wenn die Ausgangssätze zwar der MwSt unterliegen, aber steuerfrei sind.²⁸⁾

23) Schlussanträge GA *Mengozzi* 12. 2. 2009, C-29/08, *AB SKF*.

24) Rz 29 und 34 der Schlussanträge.

25) Rz 43 ff der Schlussanträge.

26) Rz 64 der Schlussanträge.

27) EuGH 8. 2. 2007, C-435/05, *Investrand*, Rz 24.

28) Rz 71 ff der Schlussanträge.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2009/48

C-473/08, *Eulitz*

Auslegung der Steuerbefreiung für von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht

Die Rs *Eulitz* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Sächsischen Finanzgerichts*.²⁹⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Sind Lehr- und Prüfungsleistungen, die ein Diplom-Ingenieur an einem als privatrechtlicher Verein verfassten Bildungsinstitut für die Teilnehmer von Fortbildungslehrgängen erbringt, die bereits mindestens einen Universitäts- oder Fachhochschulabschluss als Architekt bzw Ingenieur oder eine gleichwertige Bildung besitzen, wobei die Kurse mit einer Prüfung abgeschlossen werden, „Schul- und Hochschulunterricht“ iSd Art 13 Teil A Abs 1 lit j [der 6. MwSt-RL]?

2. Ist eine Person, die ansonsten die Voraussetzungen als „Privatlehrer“ iS der unter 1. genannten Vorschrift erfüllt, aus diesem Personenkreis ausgeschlossen, wenn sie

– die Bezahlung für ihre Lehrveranstaltungen auch dann (ganz oder teilweise) erhält, wenn sich kein Teilnehmer für die konkrete Lehrveranstaltung angemeldet hat, sie aber hierfür bereits Vorbereitungsleistungen erbracht hat, oder

– wiederholt und in fortlaufender zeitlicher Folge über einen erheblichen Zeitraum mit der Abhaltung der entsprechenden Lehr- und Prüfungsleistungen beauftragt wird, oder

– neben ihrer unmittelbaren Unterrichtstätigkeit gegenüber den anderen Dozenten des betreffenden Lehrgangs eine

fachlich und/oder organisatorisch herausgehobene Position eingenommen hat?

Ist ein solcher Ausschluss gegebenenfalls schon dann zu bejahen, wenn nur ein einziges dieser Merkmale vorliegt, oder erst, wenn zwei oder alle drei Merkmale gegeben sind?

taxlex-EC 2009/49

C-536/08, X, und C-539/08, *Fiscale eenheid Facet/Facet Trading*

Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Erwerben

Die Rs X³⁰⁾ und die Rs *Fiscale eenheid Facet/Facet Trading*³¹⁾ betreffen Vorabentscheidungsersuchen des *Hoge Raad der Nederlanden*. In beiden Fällen wurde dem Gerichtshof folgende Frage vorgelegt:

Sind Art 17 Abs 2 und 3 sowie Art 28 b Teil A Abs 2 [der 6. MwSt-RL] dahin auszulegen, dass dann, wenn gem Uabs 1 der letztgenannten Bestimmung als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs das Gebiet des Mitgliedstaats gilt, der dem Erwerber die von ihm für den Erwerb verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, dieser Erwerber zum sofortigen Abzug der demnach in diesem Mitgliedstaat geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt ist?

29) ABl C 2009/44, 26.

30) ABl C 2009/44, 33.

31) ABl C 2009/44, 35.