

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Schwerpunkt Stiftungen

Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis
zu Stiftungen, Anstalten und Trusts
Unabhängigkeitsrechtsprechung und
Typenvergleich

Die ausländische Privatstiftung
als „starker Treuhänder“

Unternehmenssteuerrecht
Diagonale Konzernverschmelzung

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Entfall des Anspruchs auf Urlaubersatzleistung

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
MÄRZ 2010

03

89 – 132

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr-
Schliesselberger

Redaktion:

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



Helwig Aubauer
Rainer Thomas
Günter Steinlechner

EU Tax Update – März 2010

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2010/27

Rat

Änderungen der RL 2006/112

Der Rat hat eine RL zur Änderung der RL 2006/112 erlassen, um verschiedene Anpassungen, zumeist technischer Art, einzufügen.¹⁾ Zunächst wird die RL 2006/112 dahingehend präzisiert, dass die Sonderregelungen für die Einfuhr und Lieferung von Gas über jedes Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz gilt. Ebenso soll die Steuerbefreiung auch auf Einfuhren von Erdgas durch Schiffe angewendet werden, sofern dieses in ein Erdgasnetz oder ein dem Erdgasnetz vorgelagertes Gasleitungsnetz eingespeist wird.

Um die Lieferung oder Einfuhr von Wärme und Kälte am Ort des Verbrauchs zu besteuern, soll dieselbe Regelung angewendet werden wie auf Erdgas und Elektrizität. Zudem werden die Sonderregelungen für die Gewährung des Zugangs zu den Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen auch auf alle Dienstleistungen, die mit der Gewährung des Zugangs zu allen Erdgas- und Elektrizitätsnetzen sowie zu den Wärme- und Kältenetzen verbunden sind, anzuwenden sein. Wird von den Mitgliedstaaten in diesem Sektor ein ermäßigter Steuersatz eingeführt,

dann ist zudem die vorherige Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses erforderlich.

Bezüglich der Lieferung von Grundstücken und den damit zusammenhängenden Ausgaben sollen die Vorschriften über den Vorsteuerabzug klarer gefasst und verschärft werden. Durch einen neu hinzukommenden Art 168 a wird bestimmt, dass, soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, bei Ausgaben iZm diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden darf, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt. Diese Regelung kann von den Mitgliedstaaten auch auf Ausgaben iZm von ihnen definierten sonstigen Gegenständen angewendet werden, die dem Unternehmen zugeordnet sind.

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

1) RL 2009/162/EU des Rates v 22. 12. 2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2010/10, 14 (15. 1. 2010).

Die Umsetzung der RL 2009/162 hat durch die Mitgliedstaaten bis zum 1. 1. 2011 zu erfolgen.

taxlex-EU 2010/28

Rat

Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Portugals, eine abweichende Regelung anzuwenden

Mit Entscheidung des Rates v 19. 1. 2010 wird Portugal ermächtigt, eine von den Art 168, 193 und 250 der RL 2006/112 abweichende Regelung beizubehalten. Portugal wird weiterhin ermächtigt, auf Haustürgeschäfte eine fakultative Sonderregelung anzuwenden, wonach zum einen in diesem Bereich tätige Unternehmen die Mehrwertsteuer auf die Gegenstände schulden, die ihre Wiederverkäufer an Endverbraucher liefern und zum anderen die Wiederverkäufer von der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen und zur Entrichtung von Mehrwertsteuer befreit werden. Die Sonderregelung gilt bis zum 31. 12. 2012.²⁾

taxlex-EU 2010/29

Kommission

Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten fortgeführt.³⁾ Diese Verfahren betreffen

- die spanische Erhebung einer Kapitalverkehrssteuer auf bestimmte Kapitalzuführungen, die zusätzlich zur Gesellschaftsteuer erhoben wird (Verstoß gegen die Gesellschaftsteuerrichtlinie, 2008/7/EG – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 258 AEUV);⁴⁾
- die spanischen Vorschriften, nach denen bestimmte nichtansässige natürliche und juristische Personen (zB ausländische Pensionsfonds) in Spanien einen Steuervertreter benennen müssen (Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 258 AEUV);⁵⁾
- die griechischen Rechtsvorschriften, wonach bei bestimmten Verbraucherausgaben Steuerabzüge nur dann gewährt werden, wenn die Ausgaben in Griechenland getätigt werden und wenn der Abzug von in Griechenland ansässigen Steuerpflichtigen geltend gemacht wird (Verstoß gegen Freizügigkeit sowie die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 258 AEUV);⁶⁾
- die belgischen Steuervorschriften betreffend Dividenden, die von belgischen Investmentfonds ausgeschüttet werden, die ihr gesamtes Vermögen in Immobilien anlegen, da eine Befreiung nur bei mindestens 60%iger Veranlagung in belgische Immobilien gewährt wird (Verstoß gegen Kapitalverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 258 AEUV);⁷⁾
- die Nichtumsetzung des Urteils des EuGH C-406/07 über die Besteuerung von Dividendenzahlungen aus dem Ausland an natürliche Perso-

nen durch Griechenland (1. Stufe des Verfahrens nach Art 258 AEUV);⁸⁾

- die belgischen Steuervorschriften, wonach an ausländische Investmentfonds fließende Dividenden und Zinsen höher besteuert werden als ähnliche Zahlungen an inländische Investmentfonds (Verstoß gegen die Freiheiten – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 258 AEUV);⁹⁾
- die dänischen Rechtsvorschriften, die die Lieferungen karitativer oder anderer nicht gewinnorientierter Vereinigungen von der Mehrwertsteuer befreien (2. Stufe des Verfahrens nach Art 258 AEUV).¹⁰⁾

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2010/30

C-311/08, *Société de Gestion Industrielle (SGI)*

Gemeinschaftskonformität grenzüberschreitender Verrechnungspreiskorrekturen

In der vorliegenden Rs geht es um grenzüberschreitende, konzerninterne Verrechnungspreiskorrekturen aufgrund der Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes iZm der Gewährung von unverzinslichen Darlehen und Zahlungen an ein Mitglied des Verwaltungsrats. Zwecks Vermeidung von Gewinnverlagerungen sieht die nationale belgische Bestim-

2) Durchführungsbeschluss des Rates v 19. 1. 2010 zur Ermächtigung der Portugiesischen Republik, eine von den Artikeln 168, 193 und 250 der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, ABl L 2010/19, 5 (23. 1. 2010).

3) In den Klammersausdrücken in der folgenden Aufzählung ist der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 258 AEUV (früher: 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).

4) Gesellschaftsteuer: Die Europäische Kommission fordert Spanien förmlich auf, seine Steuern auf bestimmte Kapitalzuführungen abzuschaffen, IP/10/83 (28. 1. 2010).

5) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Spanien förmlich auf, bestimmte Vorschriften über die Ernennung von Steuervertretern zu ändern, IP/10/84 (28. 1. 2010).

6) Direkte Steuern: Kommission fordert von Griechenland eine Änderung seiner Steuervorschriften über den Steuerabzug bei bestimmten Verbraucherausgaben, IP/10/85 (28. 1. 2010).

7) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Belgien förmlich auf, einige Vorschriften der Dividendenbesteuerung zu ändern, IP/10/91 (28. 1. 2010).

8) Direkte Steuern: Kommission leitet neues Vertragsverletzungsverfahren gegen Griechenland ein wegen Nichtbefolgung eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs zur Besteuerung von Dividendenzahlungen aus dem Ausland, IP/10/93 (28. 1. 2010).

9) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Belgien förmlich auf, seine Vorschriften über die höhere Besteuerung von Dividenden- und Zinszahlungen an ausländische Investmentfonds zu ändern, IP/10/94 (28. 1. 2010).

10) Mehrwertsteuer – Kommission verfolgt Vertragsverletzungsverfahren gegen Dänemark betreffend Mehrwertsteuerbefreiungen, IP/10/90 (28. 1. 2010).

mung Verrechnungspreiskorrekturen ausschließlich für grenzüberschreitende Sachverhalte, nicht jedoch für Gewinnverlagerungen innerhalb des eigenen Landes, wenn der Vorteil beim Empfänger steuerlich berücksichtigt wird, vor. Ebenso wie GA Kokott in ihren Schlussanträgen¹¹⁾ stellte der EuGH in seinem Urteil v 21. 1. 2010¹²⁾ die diskriminierende Wirkung einer solchen Bestimmung fest, wobei jedoch der Erhalt einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis sowie die Verhütung von Steuerumgehungen als Rechtfertigungsgründe vorgebracht werden können. In diesem Zusammenhang ist aber weiters zu prüfen, ob die Regelung auch verhältnismäßig ist. Hierzu hat der EuGH festgestellt, dass erstens bei einem Verdacht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter freien Wettbewerbsbedingungen vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen ohne übermäßigen Verwaltungsaufwand ermöglicht werden muss, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für diesen Geschäftsabschluss beizubringen. Zweitens darf sich die steuerliche Berichtigung lediglich auf den Teil beschränken, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre. Der EuGH kommt daher zu dem Ergebnis, dass

Art 43 EG iVm Art 48 EG dahin auszulegen [ist], dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen nicht grundsätzlich entgegensteht, wonach ein außergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert wird, wenn er einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit der erstgenannten Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt worden ist, während eine gebietsansässige Gesellschaft nicht bezüglich eines solchen Vorteils besteuert werden kann, wenn dieser einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft gewährt worden ist, mit der sie in dieser Weise verflochten ist. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, sich davon zu überzeugen, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich ist.

taxlex-EU 2010/31

C-472/08, Alstom Power Hydro

Erstattung von Mehrwertsteuerüberschüssen

In der Rs *Alstom Power Hydro* hatte der EuGH zu beurteilen, ob eine Ausschlussfrist von drei Jahren für die Einreichung eines Antrags auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses, der von den Steuerbehörden zu Unrecht eingenommen wurde, mit Art 18 Abs 4 der 6. MwSt-RL (= Art 183 der RL 2006/112) vereinbar ist. In seinem Urteil v 21. 1. 2010¹³⁾ kam der Gerichtshof zu folgendem Ergebnis:

Art 18 Abs 4 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen, die eine Ausschlussfrist von drei Jahren für die Einreichung eines Antrags auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses vorsieht, der von den Steuerbehörden dieses Staates zu Unrecht eingenommen wurde, nicht entgegensteht.

Anmerkung: Art 183 der RL 2006/112 bestimmt, dass die Mitgliedstaaten den Vorsteuerüber-

schuss auf den folgenden Erklärungszeitraum vortragen oder ihn nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten erstatten können. Eine Frist sieht diese Bestimmung zwar nicht vor, allerdings würde eine unbegrenzte Antragsmöglichkeit der Rechtssicherheit entgegenstehen.¹⁴⁾ Zudem ist es nach stRsp des EuGH mangels einer Gemeinschaftsregelung Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Äquivalenzgrundsatzes und des Effektivitätsgrundsatzes die Verfahrensmodalitäten zu regeln. Eine Frist von drei Jahren ist dabei nach Ansicht des EuGH auf jeden Fall als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar anzusehen, da „es diese Frist jedem durchschnittlich aufmerksamen Steuerpflichtigen grundsätzlich ermöglicht, die Rechte, die er aus der Unionsrechtsordnung ableitet, ordnungsgemäß geltend zu machen“. ¹⁵⁾

taxlex-EU 2010/32

C-118/08, Transportes Urbanos

Staatshaftung bei europarechtswidriger Richtlinienumsetzung

Der Rs *Transportes Urbanos* lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Gerichtshof hatte im Jahr 2005 entschieden, dass Spanien gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen hat, indem das Recht des Steuerpflichtigen beschränkt wurde, die auf den Erwerb von mit Subventionen finanzierten Gegenständen oder Dienstleistungen entfallenden Mehrwertsteuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen.¹⁶⁾ Da die *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (im Folgenden *Transportes Urbanos*) aufgrund dieser Regelung Mehrwertsteuer iHv € 1.228.366,39 nicht als Vorsteuer geltend machen konnte, erhoben sie Klage. Diese wurde ua mit der Begründung abgewiesen, dass das Recht, die Erstattung rechtsgrundlos geleisteter Zahlungen zu verlangen, bei Erlass des EuGH-Urteils bereits verjährt gewesen sei und somit der unmittelbare Kausalzusammenhang zwischen der dem spanischen Staat vorgeworfenen Verletzung des Unionsrechts und dem behaupteten Schaden durchbrochen worden sei. Zudem gelte bei Staatshaftungsklagen wegen Verletzung des Unionsrechts die Regel, dass zuvor alle gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfe gegen den beschwerenden Verwaltungsakt ausgeschöpft werden müssen, was jedoch nicht geschehen sei. Da die Ausschöpfung der Rechtsbehelfe jedoch nicht Voraussetzung bei Staatshaftungsklagen wegen Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ist, wurde der EuGH gefragt, ob diese unterschiedliche Behandlung dem Äquivalenzgrundsatz und dem Effektivitätsgrundsatz zuwiderläuft. In seinem Urteil v 26. 1. 2010 kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:¹⁷⁾

Das Unionsrecht steht der Anwendung einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach eine Staatshaftungsklage,

11) Schlussanträge GA Kokott 10. 9. 2009, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle (SGI)*.

12) EuGH 21. 1. 2010, C-311/08, *Société de Gestion Industrielle (SGI)*.

13) EuGH 21. 1. 2010, C-472/08, *Alstom Power Hydro*.

14) Siehe Rz 16 des Urteils.

15) Siehe Rz 21 des Urteils.

16) EuGH 6. 10. 2005, C-204/03, *Kommission/Spanien*.

17) EuGH 26. 1. 2010, C-118/08, *Transportes Urbanos*.

die auf eine in einem Urteil des Gerichtshofs gem Art 226 EG festgestellte Verletzung des Unionsrechts durch ein nationales Gesetz gestützt wird, nur Erfolg haben kann, wenn der Kläger zuvor alle innerstaatlichen Rechtsbehelfe ausgeschöpft hat, die auf die Anfechtung der Gültigkeit des auf der Grundlage dieses Gesetzes erlassenen beschwerenden Verwaltungsakts gerichtet sind, während eine solche Regelung nicht für eine Staatshaftungsklage gilt, die darauf gestützt wird, dass das zuständige Gericht das betreffende Gesetz für verfassungswidrig erklärt hat.

Anmerkung: Geschädigte haben bei europarechtswidriger Richtlinienumsetzung einen Entschädigungsanspruch gegen den Staat, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind: Die unionsrechtliche Norm, gegen die verstoßen worden ist, bezweckt die Verleihung von Rechten an die Geschädigten, der Verstoß gegen diese Norm ist hinreichend qualifiziert, und zwischen diesem Verstoß und dem den Geschädigten entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang.¹⁸⁾ Der Anspruch auf Schadenersatz ergibt sich aus dem Unionsrecht, allerdings hat der Staat mangels gemeinschaftsrechtlicher Regelungen die Folgen des entstandenen Schadens im Rahmen des nationalen Haftungsrechts zu beheben. Dabei sind der Äquivalenzgrundsatz und der Effektivitätsgrundsatz zu beachten. Daher dürfen die Voraussetzungen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Rechtsbehelfen, die nur nationales Recht betreffen, noch dürfen die Rechtsbehelfe so ausgestaltet sein, dass sie die Erlangung der Entschädigung praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.

Da der einzige Unterschied zwischen einer Klage wegen Verstößen gegen Unionsrecht und wegen Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes darin besteht, dass die Rechtsverstöße, auf die sie sich stützen, im Fall der einen Klage vom Gerichtshof mit einem Urteil gem Art 226 EG (nunmehr Art 258 AEUV) und im Fall der anderen mit einem Urteil des *Tribunal Constitucional* festgestellt werden, sind beide Klagen als gleichartig anzusehen. Da für die beiden Klagen jedoch unterschiedliche Bedingungen verlangt werden, wird der Äquivalenzgrundsatz missachtet.¹⁹⁾ Der EuGH hat somit festgestellt, dass durch diese Unterscheidung das Gemeinschaftsrecht verletzt wurde.

taxlex-EU 2010/33

C-473/08, *Eulitz*

Unterrichterteilung durch Privatlehrer

Die *Eulitz GbR*, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, betreibt ein Ingenieurbüro in Dresden. Der Gesellschafter, Herr *Eulitz*, hielt für einen Verein (EIPOS) im Rahmen postgradualer Lehrgänge Vorlesungen und nahm auch im Rahmen von Prüfungskommissionen Prüfungen ab. Zulassungsvoraussetzung für die Teilnehmer dieser Lehrgänge, die alle dem Brandschutz galten, war mindestens ein Abschluss als Architekt bzw Ingenieur oder eine mindestens zweijährige berufspraktische Tätigkeit auf dem Gebiet der Brandschutzplanung oder gegebenenfalls im Baubereich. Fraglich war, ob die von Herrn *Eulitz* ausgeübten Tätigkeiten unter den Begriff „von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht“ iSd

Art 13 Teil A Abs 1 lit j der 6. MwSt-RL (= Art 132 Abs 1 lit j der RL 2006/112) fallen. In seinem Urteil v 28. 1. 2010²⁰⁾ kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. Art 13 Teil A Abs 1 lit j (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass Lehrleistungen, 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, „Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“, im Sinne dieser Bestimmung sein können. Auch andere Tätigkeiten als die Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne können solche Unterrichtseinheiten sein, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende ausgeübt werden. Soweit erforderlich, hat das vorlegende Gericht zu prüfen, ob alle im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tätigkeiten Unterrichtseinheiten sind, die sich auf den „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne dieser Bestimmung beziehen.

2. Art 13 Teil A Abs 1 lit j dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass eine Person wie Herr *Eulitz*, der Gesellschafter der Klägerin des Ausgangsverfahrens ist und der als Lehrkraft im Rahmen der von einer dritten Einrichtung angebotenen Lehrveranstaltungen Leistungen erbringt, unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren gegebenen nicht als „Privatlehrer“ im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann.

Anmerkung: Der EuGH stellt zunächst mit Hinweis auf die anderen Sprachfassungen (zB die französische) klar, dass Art 132 Abs 1 lit j der RL 2006/112 nicht unmittelbar den „Schul- und Hochschulunterricht“, sondern „Unterrichtseinheiten, die ... sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“, von der Mehrwertsteuer befreit. Mit Hinweis auf seine bisherige Rsp²¹⁾ kommt der EuGH zum Schluss, dass für Zwecke der Mehrwertsteuer nicht zwischen dem Unterricht, der Schülern oder Studierenden erteilt wird, die an einer erstmaligen Schul- und Hochschulausbildung teilnehmen, und dem Unterricht im Rahmen einer postgradualen Ausbildung zu unterscheiden ist. Was die anderen Tätigkeiten – wie etwa die Prüfungstätigkeiten von Herrn *Eulitz* – betrifft, die kein Unterricht im eigentlichen Sinne sind, hat das vorliegende Gericht allerdings zu prüfen, ob diese im Wesentlichen im Rahmen der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler und Studenten ausgeübt werden.²²⁾

Strittig war ebenfalls, ob Herr *Eulitz* als „Privatlehrer“ angesehen werden kann, wobei der EuGH klarstellt, dass es in diesem Zusammenhang nicht ausreicht, wenn zwischen dem EIPOS und Herrn *Eulitz* kein Unterordnungsverhältnis besteht.²³⁾ Die Tatsache allein, dass eine Tätigkeit selbständig ausgeübt wird, reicht demnach nicht aus, dass die Tätigkeit als „privat“ iSd Art 132 Abs 1 lit j der RL 2006/112 angesehen werden kann. Da Herr *Eulitz* dem Verein

18) Siehe Rz 30 des Urteils.

19) Siehe Rz 43 des Urteils.

20) EuGH 28. 1. 2010, C-473/08, *Eulitz*.

21) Vgl EuGH 14. 6. 2007, C-445/05, *Haderer*.

22) Rz 37 des Urteils.

23) Rz 47 des Urteils.

EIPOS als Lehrkraft zur Verfügung stand und daher seine Leistungen im Rahmen von Lehrveranstaltungen erbringt, die von einer dritten Einrichtung angeboten werden, kann die Tätigkeit von Herrn Eulitz nicht als Tätigkeit eines „Privatlehrers“ angesehen werden.²⁴⁾

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EU 2010/34

C-538/08 und C-33/09, X Holding und Oracle Nederland

Stand-still-Klausel

Die Ausgangssachverhalte der Rs *X Holding* und *Oracle Nederland*, welche miteinander verbunden wurden, betrafen jeweils die Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern auf gewisse Gegenstände und Dienstleistungen. Die niederländische Finanzverwaltung hatte den Vorsteuerabzug in beiden Fällen mit einem Hinweis auf das Beibehaltungsrecht des Vorsteuer-ausschlusses iSd Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (= Art 176 der RL 2006/112) ausgeschlossen. Bei beiden Rechtssachen war diesbezüglich strittig, ob die Niederlande die Gegenstände und Dienstleistungen hinreichend genau bestimmt hat und somit der Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht gerechtfertigt war.

Weiters war bei beiden Rechtssachen unklar, ob Art 176 der RL 2006/112 es gestattet, das Vorsteuerabzugsrecht nur teilweise einzuschränken. Zusätzlich stellte sich in der Rs *Oracle Nederland* die Frage, ob Art 176 der RL 2006/112 einer Änderung des Vorsteuer-ausschlusses entgegensteht, wenn bei dieser Änderung davon ausgegangen werden kann, dass grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt wird, dabei jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insb durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung der Anwendungsbereich der Beschränkung des Abzugs erweitert wird. GA *Mengozzi* kam in seinen Schlussanträgen v 28. 1. 2010²⁵⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Art 11 Abs 4 (der 2. MwSt-RL) und Art 17 Abs 6 (der 6. MwSt-RL) sind dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der von der in diesen Artikeln eingeräumten Möglichkeit des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben, die als Ausgaben

– für „die Bereitstellung von privaten Transportmöglichkeiten für das Personal des Arbeitgebers“,

– für „die Verabreichung von Speisen und Getränken an das Personal des Arbeitgebers“,

– für „die Beschaffung von Wohnraum für das Personal des Arbeitgebers“

beschrieben sind, Gebrauch gemacht hat, die Voraussetzung erfüllt hat, eine Art von hinreichend bestimmten Gegenständen und/oder Dienstleistungen durch – auch nur impliziten – Verweis auf die Natur dieser Gegenstände und/oder Dienstleistungen zu nennen.

Dagegen ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, wenn ein Mitgliedstaat das Vorsteuerabzugsrecht für Ausgabenarten ausschließt, die als Ausgaben

– für „Zwecke von Sport und Vergnügungen für das Personal des Arbeitgebers“,

– für „die Zwecke von Werbegeschenken oder anderen Zuwendungen an Personen, die in Bezug auf diese Zuwendungen, wenn ihnen die Umsatzsteuer dafür in Rechnung gestellt wird oder würde, nicht zum vollen oder einem erheblichen Abzug der Vorsteuer berechtigt sind oder wären“.

2. Art 17 Abs 6 (der 6. MwSt-RL) ist dahin gehend auszulegen, dass er einem Mitgliedstaat erlaubt, einen teilweisen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in Bezug auf Ausgaben für bestimmte Gegenstände oder Dienstleistungen, der durch eine vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie erlassene nationale Regelung eingeführt wurde, beizubehalten.

3. Art 17 Abs 6 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er einem Mitgliedstaat erlaubt, einen Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts in Bezug auf eine Ausgabenart, wie zB im Ausgangsrechtsstreit in der Rs C-33/09 Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Verabreichung von Speisen und Getränken zugunsten seiner Mitarbeiter, nach dem Inkrafttreten der genannten Richtlinie zu ändern, wenn bei dieser Änderung davon ausgegangen werden kann, dass grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt wird, dabei jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass in einem für den Ausgangsrechtsstreit nicht maßgeblichen Einzelfall in einem einzelnen Jahr insb durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung der Anwendungsbereich der Beschränkung des Abzugs erweitert wird.

Anmerkung: Mit Hinweis auf die Rsp des EuGH²⁶⁾ stellt der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen klar, dass Art 176 der RL 2006/112 nur Anwendung in Bezug auf Arten von Ausgaben findet, die sich nach der Natur des erworbenen Gegenstands oder der erworbenen Dienstleistungen bestimmen. Die Frage, ob diese Gegenstände oder Dienstleistungen für geschäftliche und/oder für private Zwecke verwendet werden können, ist dabei nicht zu berücksichtigen. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug für „Zwecke von Sport und Vergnügungen... für das Personal“, sowie für „Zwecke von Werbegeschenken“ ist daher nicht von Art 176 der RL 2006/112 gedeckt, da diese Ausgabenarten allein nach Maßgabe ihres Zwecks bestimmt werden, ohne darüber hinaus die Natur der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen einzuzugrenzen.²⁷⁾

Ein teilweiser Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts steht nach Ansicht des Generalanwalts Art 176 der RL 2006/112 nicht entgegen. Da bereits ein gänzlicher Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht gemeinschaftsrechtlich gedeckt sein kann, muss angesichts des Grundsatzes a maiore ad minus, der teilweise Ausschluss auch von Art 176 der RL 2006/112 gedeckt sein.²⁸⁾

24) Rz 54 f des Urteils.

25) Schlussanträge GA *Mengozzi* v 28. 1. 2010, C-538/08 und C-33/09, *X Holding* und *Oracle Nederland*.

26) EuGH 5. 10. 1999, C-305/97, *Royscot*; 30. 3. 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*.

27) Rz 72 f der Schlussanträge.

28) Rz 76 der Schlussanträge.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGS- VERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2010/35

C-368/09, Pannon Gép Centrum

Rechnungsangaben und Vorsteuerabzug

Die Rs *Pannon Gép Centrum* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Baranya Megyei Bíróság* (Ungarn).²⁹⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Sind die nationalen Bestimmungen des Art 13 Abs 1 Nr 16 der *általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény* (Gesetz LXXIV. aus dem Jahr 1992 über die Umsatzsteuer), die zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung galten, bzw des Art 1 I/E Abs 1 der VO 24/1995 (XI. 22) des Finanzministeriums mit der Regelung hinsichtlich der Angaben in der Rechnung und des Begriffs der Rechnung in Art 2 lit b der RL 2001/115/EG des Rates zur Änderung der RL 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung insb in dem Fall vereinbar, den Art 13 Abs 1 Nr 16 lit b des Umsatzsteuergesetzes regelt? Bei Bejahung dieser Frage:

2. Verstößt die Praxis eines Mitgliedstaats, die formale Mängel einer Rechnung, die als Grundlage für den Vorsteuerabzug dient, mit dem Verlust dieses Rechts abndet, gegen die Art 17 Abs 1, 18 Abs 1 lit a bzw 22 Abs 3 lit a und b der Sechsten Richtlinie?

3. Reicht es für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug aus, die in Art 22 Abs 3 lit b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Pflichten zu erfüllen, oder sind die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug und die Anerkennung der Rechnung als wahrheitsgemäßes Dokument nur möglich, wenn sämtliche Angaben und Pflichten, die die RL 2002/115/EG vorsieht, vorhanden bzw erfüllt sind?

taxlex-EU 2010/36

C-392/09, Uszodaépítő

Bestimmung zur rückwirkenden Rechnungsausstellung

Die Rs *Uszodaépítő* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Baranya Megyei Bíróság* (Ungarn).³⁰⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist eine Bestimmung eines Mitgliedstaats, die am 1. 1. 2008 nach dem Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug in Kraft getreten ist und die im Hinblick auf den Abzug der für die im Geschäftsjahr 2007 erfolgte Erbringung von Dienstleistungen bzw Lieferung von Waren erklärten und entrichteten Mehrwertsteuer die Änderung des Inhalts der Rechnungen und die Einreichung einer ergänzenden Erklärung verlangt, mit den Art 17 und 20 der Sechsten Richtlinie vereinbar?

2. Ist die in Art 269 Abs 1 des neuen Umsatzsteuergesetzes vorgesehene Regelung, nach der bei Vorliegen der dort festgelegten Voraussetzungen die Rechte und Pflichten sich auch dann nach den Bestimmungen dieses Gesetzes richten, wenn sie bereits vor seinem Inkrafttreten – innerhalb des Verjährungszeitraums – entstanden sind, mit den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar, sind sie insb objektiv gerechtfertigt, vernünftig und verhältnismäßig und stehen sie mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit im Einklang?

29) ABl C 2010/11, 13 (16. 1. 2010).

30) ABl C 2010/11, 13 (16. 1. 2010).

taxlex-EU 2010/37

C-430/09, Tyre Holding

Zurechnung der bewegten Lieferung bei Reihenerlieferungen

Die Rs *Tyre Holding* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Hoge Raad der Nederlanden* (Niederlande).³¹⁾ Dem Gerichtshof wird folgende Frage vorgelegt:

Wie ist im Licht von Art 28 c Teil A Eingangssatz und lit a der Sechsten Richtlinie iVm Art 8 Abs 1 lit a und b, Art 28 a Abs 1 lit a Unterabs 1 und Art 28 b Teil A lit a Abs 1 (der 6. MwSt-RL) in dem Fall, dass in Bezug auf dieselbe Ware zwischen als solchen handelnden Steuerpflichtigen aufeinander folgend zwei Lieferungen durchgeführt werden, bei denen es sich um eine einzige innergemeinschaftliche Versendung oder eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung handelt, festzustellen, welcher Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung zuzurechnen ist, wenn die Beförderung der Waren von der Person, die sowohl die Eigenschaft des Käufers bei der ersten Lieferung als auch die des Verkäufers bei der zweiten Lieferung hat, oder für deren Rechnung durchgeführt wird?

taxlex-EU 2010/38

C-433/09, Kommission/Österreich

NoVA und Umsatzsteuer

Mit dieser Klage gegen Österreich rügt die Kommission, dass Österreich die Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bei der Lieferung eines Kraftfahrzeugs einbezogen hat.³²⁾ Die Kommission beantragt

festzustellen, dass die Republik Österreich, indem sie die Normverbrauchsabgabe in die Bemessungsgrundlage der in Österreich bei der Lieferung eines Kraftfahrzeugs erhobenen Mehrwertsteuer einbezogen hat, ihren Verpflichtungen gem den Art 78 und 79 (der RL 2006/112) nicht nachgekommen ist.

taxlex-EU 2010/39

C-441/09, Kommission/Österreich

Ermäßigter Steuersatz auf Lieferung von Tieren

Mit dieser Klage gegen Österreich rügt die Kommission österreichische Bestimmungen, nach denen die Lieferungen, die Einfuhren und der innergemeinschaftliche Erwerb bestimmter lebender Tiere (insb Pferde) auch dann einem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn diese Tiere nicht für die Erzeugung von Nahrungsmitteln bestimmt sind.³³⁾ Die Kommission beantragt, dass der Gerichtshof entscheidet:

die Republik Österreich hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 96 und 98 iVm Anhang III (der RL 2006/112) verstoßen, dass sie auf die Lieferungen, die Einfuhren und den innergemeinschaftlichen Erwerb bestimmter lebender Tiere, insb Pferde, die nicht für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermittel verwendet werden, einen ermäßigten Umsatzsteuersatz anwendet [...].

31) ABl C 2010/24, 23 (30. 1. 2010).

32) ABl C 2010/24, 25 (30. 1. 2010).

33) ABl C 2010/24, 27 (30. 1. 2010).

taxlex-EU 2010/40

C-453/09, Kommission/Deutschland**Ermäßigter Steuersatz auf Lieferung von Tieren**

Mit dieser Klage gegen Deutschland rügt die Kommission deutsche Bestimmungen, nach denen die Lieferungen, die Einfuhren und der innergemeinschaftliche Erwerb bestimmter lebender Tiere (insb Pferde) auch dann einem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn diese Tiere nicht für die Erzeugung

von Nahrungsmitteln bestimmt sind.³⁴⁾ Die Kommission beantragt

festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 96 und 98 iVm Anhang III (der RL 2006/112) verstoßen hat, dass sie auf die Lieferungen, die Einfuhren und den innergemeinschaftlichen Erwerb bestimmter lebender Tiere, insb Pferde, die nicht für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermittel verwendet werden, einen ermäßigten Umsatzsteuersatz anwendet [...].

34) ABI C 2010/24, 32 (30. 1. 2010).