

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
FEBRUAR 2012

02

www.taxlex.at

41 – 76

Top Thema

Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 EStG

Vorschau Heft 3:
Schwerpunkt
Umgründungen

Privatstiftungen
Stiftungsnaher Anteilsveräußerung

Gebühren & Verkehrsteuern
Klarstellungen zur Entstehung
der Gebührensschuld bei Eingaben

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis
Highlights zur Info des BMF
zur Kommunalsteuer

Infocenter WKO
Stelleninserate ohne Mindestentgelt strafbar

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

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

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMER ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr-
Khoshideh
Günter Steinlechner

EU Tax Update – Februar 2012

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2012/15

Rat

Kodifizierung der Mutter-Tochter-RL

Am 30. 11. 2011 hat der Rat die von der Kommission vorgeschlagene,¹⁾ inhaltlich unveränderte Neufassung (Kodifizierung) der Mutter-Tochter-RL angenommen.²⁾ Die Neufassung wurde am 29. 12. 2011 im Amtsblatt veröffentlicht³⁾ und ist ab 18. 1. 2012 anwendbar.

taxlex-EU 2012/16

Kommission

Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung Spaniens und Frankreichs, eine abweichende Regelung anzuwenden

Von der Kommission wurde am 8. 12. 2011 ein Vorschlag⁴⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates verabschiedet, in dem Spanien und Frankreich ermächtigt werden sollen, bei der unterirdischen Verlegung einer Stromleitung zwischen diesen beiden Län-

dern vom Grundsatz des räumlichen Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer abzuweichen. Lieferungen und sonstige Leistungen, die für die Bauarbeiten bestimmt sind, sollen als zu 50% in Spanien und zu 50% in Frankreich erfolgt in Rechnung gestellt werden. Diese Sondermaßnahme wird als notwendig erachtet, denn ohne sie müsste jeweils festgestellt werden, ob der Besteuerungsort in Spanien oder in Frankreich liegt.

Dr. *Hannes Gurtner*, WP/StB, ist Partner bei LeitnerLeitner; Dr. *Ines Hofbauer-Steffel*, StB, 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) KOM(2010)784 endg.

2) Siehe zur Annahme Dok 17683/11 PRESSE 456 (30. 11. 2010).

3) ABl L 2011/345, 8 (20. 12. 2011).

4) Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Spaniens und Frankreichs, eine von Artikel 5 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung einzuführen, KOM(2011) 869 endg (8. 12. 2011).

taxlex-EU 2012/17

Kommission**Grenzübergreifende Besteuerung von Erbschaften**

Im Bereich der grenzüberschreitenden Erbschaftsbesteuerung besteht nach wie vor das Problem einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung, bei der mehr als ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für dieselbe Erbschaft für sich beansprucht. Voneinander abweichende nationale Regelungen, ein Mangel an bilateralen Erbschaftsteuerabkommen und unangemessene nationale Maßnahmen zur Entlastung von der Doppelbesteuerung können dazu führen, dass Bürger auf dieselbe Erbschaft doppelt oder mehrfach Steuern zahlen. In Extremfällen kann es sogar vorkommen, dass der Gesamtwert eines grenzübergreifend geerbten Vermögens an Steuern gezahlt werden muss, wenn verschiedene Mitgliedstaaten das Recht auf Besteuerung dieser Erbschaft für sich beanspruchen oder ausländische Erbschaften höher besteuern als Erbschaften im Inland. Zudem bestehen bei der Erbschaftsbesteuerung weiterhin steuerliche Diskriminierungen, etwa dahingehend, dass einige Mitgliedstaaten einen höheren Steuersatz anwenden, wenn sich die Vermögenswerte, der Erblasser und/oder der Erbe im Ausland befinden. Das EU-Recht verpflichtet jedoch die Mitgliedstaaten, die in den Verträgen verankerten Grundsätze der Nichtdiskriminierung und Freizügigkeit zu wahren.

Um diese Probleme anzugehen, hat die Kommission am 15. 12. 2011 ein umfassendes Paket zur Erbschaftsteuer angenommen: In einer Mitteilung⁵⁾, einer Empfehlung⁶⁾ und einem Arbeitsdokument⁷⁾ analysiert die Kommission die Probleme und schlägt Lösungen für grenzübergreifende Erbschaftsteuerangelegenheiten in der EU vor. Das Arbeitsdokument enthält Grundsätze für eine nichtdiskriminierende Erbschaft- und Schenkungsteuer, die durch Beispiele aus der Rechtsprechung gestützt werden. Dadurch werden die Mitgliedstaaten dabei unterstützt, ihre Bestimmungen mit dem EU-Recht in Einklang zu bringen. Zugleich werden die Bürger dafür sensibilisiert, welche Vorschriften die Mitgliedstaaten befolgen müssen.

taxlex-EU 2012/18

Kommission**Mitteilung zur Zukunft der Mehrwertsteuer**

Die Kommission hat eine Mitteilung⁸⁾ über die Zukunft der Mehrwertsteuer verfasst. Die Aufsplitterung des gemeinsamen MwSt-Systems in 27 nationale Systeme ist dabei das größte Hindernis bei der effizienten Abwicklung von Handelsgeschäften innerhalb der EU. Es soll daher in Zukunft ein auf dem Bestimmungslandprinzip basierendes EU-weites MwSt-System geschaffen werden, welches einfach, effizient und robust ist.

Der Weg zu einem *einfacheren* MwSt-System soll dadurch geschaffen werden, dass eine zentrale Anlaufstelle („One-Stop-Shop“) geschaffen wird, sodass ein Steuerpflichtiger nur mit den Steuerbehörden eines

einigen Mitgliedstaats zu tun haben soll. Weiters sollen die Informationen für Unternehmen auf EU-Ebene leichter zugänglich gemacht werden und diese Informationen genauer sein. Dies soll durch die Einrichtung eines Webportals möglich werden, das Informationen zu Registrierung, Rechnungsstellung, MwSt-Erklärungen etc in mehreren Sprachen bereithält. Im Übrigen soll es zu einer Verbesserung des Meinungsaustausches zwischen der Kommission und verschiedenen Interessensgruppen kommen. Eine standardisierte, optionale MwSt-Erklärung in allen Sprachen soll ebenfalls zur Erleichterung beitragen.

Das MwSt-System soll durch die Erweiterung der Steuerbemessungsgrundlage und die Beschränkung der Verwendung ermäßigter MwSt-Sätze *effizienter* werden; dies ua durch die Einbeziehung von öffentlichen Einrichtungen in die Besteuerung, durch ein neutraleres und einfacheres MwSt-Rahmenwerk für Tätigkeiten im Bereich der Personenbeförderung und durch Minderungen von MwSt-Belastungen für gemeinnützige Organisationen.

Durch einen Mechanismus für die schnelle Reaktion auf unerwartete Betrugsfälle auf nationaler Ebene und Umsetzung von neuen Betrugsbekämpfungsmaßnahmen auf EU-Ebene soll das MwSt-System *robuster* werden. Die Zusammenarbeit mit Drittländern im Hinblick auf den Austausch von Informationen soll verstärkt werden, wobei dafür ein EU-Mandat zum Abschluss von Abkommen mit Drittländern erteilt werden muss.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2012/19

C-492/10, Immobilien Linz**Gesellschaftsteuerpflicht bei Verlustabdeckung**

Der Gemeinderat in Linz beschloss, das Liegenschaftsvermögen der Stadt in eine Liegenschaftsgesellschaft auszugliedern. In dieser Gemeinderatssitzung wurde auch beschlossen, der Immobiliengesellschaft zukünftig einen jährlichen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung in Höhe des im jeweiligen Haushaltsvoranschlag dafür vorgesehenen Betrags zu gewähren. Das Finanzamt schrieb hierfür Gesellschaftsteuer vor, da nur eine Verlustübernahme im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrags nicht der Gesellschaftsteuer unterliege.⁹⁾ Die Gemeinde Linz vertrat jedoch die Ansicht, dass die im Rahmen der Gemeinderatssitzung vorab gegebene generelle Zusage, bei der Immobiliengesellschaft eintretende Verluste abzudecken, eine

5) KOM(2011) 864.

6) C/2011/8819.

7) SEC(2011) 1488.

8) Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss zur Zukunft der Mehrwertsteuer „Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist“, KOM(2011) 851 endg.

9) Vgl bspw *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG § 2 Rz 129 ff.

gleichwertige Pflichtleistung darstellt und damit keine Gesellschaftsteuerpflicht vorliegt. In seinem Urteil vom 1. 12. 2011¹⁰⁾ kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Art 4 Abs 2 Buchst b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. 6. 1985 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht.

Anmerkung: Grundsätzlich erhöht die Übernahme von Verlusten durch den Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen, da sie dieses wieder auf einen Stand bringt, welchen es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte.¹¹⁾ Hierdurch wird der Wert der Gesellschaftsanteile entsprechend erhöht.¹²⁾ Dies gilt jedoch nicht, wenn vor Eintritt der Verluste deren Übernahme durch die Gesellschafter beschlossen wird, da sich hierdurch künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf deren Vermögensumfang auswirken können, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden.¹³⁾ Es lag daher auch im vorliegenden Fall keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung vor, da das zeitliche Element – nämlich der Beschluss der Verlustübernahme vor Verlustentstehung – eingehalten wurde. Auf die Form eines Ergebnisabführungsvertrags kommt es daher nach Ansicht des EuGH nicht an.¹⁴⁾

taxlex-EU 2012/20

C-250/08, Kommission/Belgien

Anrechnung nur inländischer Grunderwerbsteuer

Die Kommission klagte Belgien vor dem EuGH, weil Flandern eine (teilweise) Befreiung von der Grunderwerbsteuer gewährt, die zuziehenden ausländischen Unions- und EWR-Bürgern nicht zusteht. In concreto wird allen natürlichen Personen die auf einen Vorwerb eines Hauptwohnsitzes in Flandern entfallende Grunderwerbsteuer unter bestimmten Voraussetzungen teilweise angerechnet. In einer anderen Region in Belgien oder im Ausland für einen dortigen Erwerb eines Hauptwohnsitzes geleistete Grunderwerbsteuer wird hingegen nicht angerechnet. Den Umstand, dass diese Unions- oder EWR-Bürger keinen Steuervorteil bei Erwerb einer Wohnimmobilie in Flandern erhalten, erachtet die Kommission als nicht mit dem Unionsrecht im Einklang. Ebenso wie GA *Sharpston* in ihren Schlussanträgen v 21. 7. 2011¹⁵⁾ sah der EuGH in einer solchen Regelung aber keine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit und wies die Klage ab.¹⁶⁾

Anmerkung: Nach Ansicht des EuGH ist eine solche Regelung geeignet, Unionsbürger davon abzuhalten, ihr Recht auf Freizügigkeit auszuüben und eine Immobilie in Flandern zu erwerben. Diese Benachteiligung ist jedoch durch das Kohärenzprinzip gerechtfertigt. Weil Belgien kein Recht zur Besteuerung des Erwerbs einer Immobilie im Ausland zusteht, folgt das Konzept dieser Steuervergünstigung nach Ansicht

des EuGH einer spiegelbildlichen Logik, da ein Zusammenhang zwischen der Steuervergünstigung und der ursprünglichen steuerlichen Belastung besteht. Zum einen handelt es sich nämlich um ein und denselben Steuerpflichtigen, der die fraglichen Abgaben bereits entrichtet hat und der Anspruch auf den Abzug hat, und zum anderen um eine im Rahmen derselben Besteuerung gewährte Vergünstigung.¹⁷⁾ Die erforderliche Verhältnismäßigkeit ist unter anderem dadurch gewährleistet, dass die gewährte Befreiung betragsmäßig begrenzt ist und dadurch keine verschleierte Befreiung vorliegt.¹⁸⁾

taxlex-EU 2012/21

C-253/09, Kommission/Ungarn

Ersatzanschaffung in der Grunderwerbsteuer

Neben Belgien klagte die Kommission auch Ungarn wegen einer diskriminierenden Grunderwerbsteuerermäßigung. Denn Ungarn reduziert beim Erwerb von ungarischem Grundvermögen die Grunderwerbsteuer, wenn innerhalb eines Jahrs vor bzw nach diesem Erwerb ein anderes ungarisches Grundvermögen veräußert wird, für das Grunderwerbsteuer bezahlt wurde. Grunderwerbsteuer fällt in einem solchen Fall nur vom Differenzbetrag zwischen dem Verkehrswert des erworbenen Eigentums und dem Verkehrswert des verkauften Eigentums an. Die Kommission sieht hierin die Gefahr, dass Unionsbürger davon abgehalten werden könnten, ihr Recht auf Freizügigkeit (Art 45 bzw 49 AEUV) auszuüben und sich in Ungarn niederzulassen, da zuvor in anderen Mitgliedstaaten entrichtete Grunderwerbsteuern keine Berücksichtigung fänden. Die Steuerpflichtigen könnten in einem solchen Fall dazu angehalten werden, entsprechende Nachweise zu erbringen. Nach Ansicht von GA *Mazák* ist die Klage jedoch unbegründet.¹⁹⁾ Dieser Auffassung folgte der EuGH – ebenso wie in der analogen Rs *Kommission/Belgien* – in seinem Urteil v 1. 12. 2011 und wies die Klage ab.²⁰⁾

Anmerkung: Ebenso wie in der Rs *Kommission/Belgien*²¹⁾ erachtete der EuGH die vorliegende Bestimmung auf Basis des Kohärenzprinzips unter Heranziehung vergleichbarer Überlegungen für gerechtfertigt.

10) EuGH 1. 12. 2011, C-492/10, *Immobilien Linz*.

11) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, Slg 1990, I-1447 Rn 13.

12) EuGH 5. 2. 1991, C-15/89, *Deltakabel*, Slg 1991, I-241 Rn 13; C-249/89, *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, Slg 1991, I-257 Rn 13.

13) EuGH 28. 3. 1990, C-38/88, *Siegen*, Slg 1990, I-1447.

14) Siehe dazu auch *Aigner/Kofler/Tumpel*, Keine Gesellschaftsteuerpflicht für einzelvertragliche Zuschüsse zur Verlustabdeckung vor Verlusteintritt, SWK 2012 S 72 ff.

15) Schlussanträge GA *Sharpston* 21. 7. 2011, C-250/08, *Kommission/Belgien*.

16) EuGH 1. 12. 2011, C-250/08, *Kommission/Belgien*.

17) Vgl auch EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071 Rn 58; 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal*, Slg 2003, I-9409 Rn 29 f.

18) Rn 73 ff des Urteils.

19) Schlussanträge GA *Mazák* 9. 12. 2010, C-253/09, *Kommission/Ungarn*.

20) EuGH 1. 12. 2011, C-253/09, *Kommission/Ungarn*.

21) EuGH 1. 12. 2011, C-250/08, *Kommission/Belgien*.

taxlex-EU 2012/22

C-157/10, BBVA**Anrechnung nicht entrichteter Körperschaftsteuer**

Spanien ließ eine Anrechnung ausländischer Steuern nur insoweit zu, als diese nicht höher als jener in Spanien zu zahlen gewesener Steuerbetrag waren und die ausländische Steuer tatsächlich entrichtet wurde (Anrechnungshöchstbetrag). Die *BBVA* bezog aus Belgien Zinseinkünfte. Die hierfür fällige belgische Steuer musste jedoch aufgrund einer Befreiung nicht gezahlt werden, sodass der *BBVA* eine Steueranrechnung in Spanien versagt wurde. Die Frage nach einer Unionsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung ergab sich jedoch daraus, dass einerseits hierdurch der von Belgien gewährte Steuervorteil zunichte gemacht wurde und andererseits in Spanien zu zahlende (Quellen-)Steuern, die aufgrund einer Befreiung oder einer Gutschrift tatsächlich nicht erhoben wurden, auf die Steuerschuld sehr wohl angerechnet werden konnten. In seinem Urteil v 8. 12. 2011 vertrat der EuGH die Auffassung, dass ein (nationaler oder bilateral vereinbarter) Anrechnungshöchstbetrag grundsätzlich dem Unionsrecht entspricht, eine Diskriminierung aufgrund der Ungleichbehandlung zu rein nationalen Sachverhalten jedoch noch zu prüfen ist.²²⁾

Art 67 EWG-Vertrag und Art 1 der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. 6. 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrags (Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) stehen der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegen, die bei der Körperschaftsteuer und im Rahmen der Vorschriften zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung den Abzug der Steuer verbietet, die in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Erträge geschuldet wird, die dort erzielt wurden und dieser Besteuerung unterliegen, wenn diese Steuer – trotz des Entstehens der Steuerschuld – aufgrund einer Befreiung, einer Steuergutschrift oder irgendeiner sonstigen Steuervergünstigung nicht gezahlt wurde, sofern diese Regelung im Verhältnis zu der Behandlung, der die in dem genannten Mitgliedstaat erzielten Zinsen unterliegen, nicht diskriminierend ist, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

Anmerkung: In stRsp sieht der EuGH in der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten keine Beschränkung der Verkehrsfreiheiten, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist.²³⁾ Wenn also die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem jenen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um bspw Doppelbesteuerung zu beseitigen,²⁴⁾ sind sie erst recht nicht verpflichtet, ihre Steuerregelung anzupassen, um es einem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, einen von einem anderen Mitgliedstaat im Rahmen der Ausübung seiner Besteuerungsbefugnisse gewährten Steuervorteil in Anspruch zu nehmen, sofern ihre Regelung nicht diskriminierend ist.²⁵⁾ Die Nichtgewährung einer Anrechnung widerspricht daher grundsätzlich nicht dem Unionsrecht. Allerdings hat das vorliegende Gericht noch zu prüfen, ob sich eine diskriminierende Behandlung von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Zinsen im Vergleich zu in Spanien erzielten Zinsen ergeben

kann, wenn eine Anrechnung von Steuern im letzten Fall möglich ist, auch wenn diese tatsächlich nicht erhoben wurden. Dies wurde jedoch vom vorlegenden Gericht nicht geltend gemacht, sodass keine abschließende Prüfung vom EuGH vorgenommen wurde.

taxlex-EU 2012/23

C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta**Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Mehrwertsteuer**

Die *Banca Nazionale dell'Agricoltura* (im Folgenden: *BNA*) hat die Vergütungen für die Einziehung von Verbandsbeiträgen, die sie für Rechnung dreier Verbände der Wasserbewirtschaftung vornahm, der Umsatzsteuer unterworfen. Durch eine geänderte Rechtsansicht der Finanzverwaltung wurden diese Vergütungen jedoch als mehrwertsteuerfrei eingestuft, weshalb die Steuer von der *BNA* zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde. Die betroffenen Verbände verlangten daher von der *BNA* die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Steuer, wozu diese auch vor Gericht verurteilt wurde. Die *Banca Antoniana Popolare Veneta* (im Folgenden: *BAPV*), die die *BNA* übernommen hat, beehrte ihrerseits ebenfalls die Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Mehrwertsteuer, welche jedoch von der Finanzverwaltung wegen Fristversäumnis verweigert wurde. Die Zweijahresfrist habe durch die Zahlung der Steuer bereits zu laufen begonnen; die geänderte Rechtsauffassung wäre keine Rechtsquelle für den Erstattungsanspruch. Da das italienische Zivil- und Abgabenrecht dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger unterschiedliche Rechte einräumt (die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Mehrwertsteuer muss durch den Leistungserbringer gegenüber dem Finanzamt innerhalb von zwei Jahren und durch den Leistungsempfänger gegenüber dem Leistungserbringer innerhalb von zehn Jahren begehrt werden) bzw auch die Zuständigkeit unterschiedlicher Gerichte begründet, wurde die Gemeinschaftsrechtskonformität dieser Regelungen bezweifelt. Der EuGH kommt in seinem Urteil v 15. 12. 2011²⁶⁾ zu folgendem Ergebnis:

Der Grundsatz der Effektivität steht einer nationalen Regelung über die Rückforderung einer Nichtschuld, die eine längere Verjährungsfrist für die zivilrechtliche Klage auf Rückerstattung einer Nichtschuld, die der Dienstleistungsempfänger gegen den mehrwertsteuerpflichtigen Erbringer dieser Dienstleistungen erhebt, vorsieht als die spezifische Verjährungsfrist für die steuerrechtliche Erstattungsklage, die dieser Dienstleistungserbringer gegenüber der Finanzverwaltung erhebt, nicht entgegen, sofern dieser Steuerpflichtige die Erstattung der Steuer von der Finanzverwaltung tatsächlich verlangen kann. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Anwendung einer solchen Regelung zur Folge hat, dass dem Steuerpflichtigen

22) EuGH 8. 12. 2011, C-157/10, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*.23) Vgl bspw EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, Slg 2006, I-10967 Rn 19 ff; 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Slg 2008, I-3747 Rn 41 ff.24) EuGH 12. 2. 2009, C-67/08, *Block*, Slg 2009, I-883 Rn 31.

25) Rn 39 des Urteils.

26) EuGH 15. 12. 2011, C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*.

das Recht, die nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die er selbst dem Empfänger seiner Dienstleistungen erstatten musste, von der Finanzverwaltung zurückzuerhalten, vollständig genommen wird.

Anmerkung: Zwar ist es nach Ansicht des EuGH nicht zu beanstanden, wenn eine längere Verjährungsfrist für die zivilrechtliche Klage auf Rückerstattung einer Nichtschuld vorgesehen wird als für die steuerrechtliche Erstattungsklage, allerdings muss der Steuerpflichtige die Erstattung der Steuer tatsächlich verlangen können, was im vorliegenden Fall nicht gegeben ist.

taxlex-EU 2012/24

C-624/10, Kommission/Frankreich

Benennung eines Fiskalvertreters

Die Kommission hat Klage gegen Frankreich eingebracht, da Frankreich eine Sonderregelung iZm Reverse-Charge-Umsätzen eingeführt hat, welche ua die Ernennung eines Fiskalvertreters für ausländische Unternehmer bedingt hat, unabhängig davon, ob mit dem Sitzstaat des ausländischen Unternehmers ein Amtshilfeabkommen geschlossen wurde. In seinem Urteil v 15. 12. 2011²⁷⁾ kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus der Mehrwertsteuer-Richtlinie und insb deren Art 168, 171, 193, 194, 204 und 214 verstoßen hat, dass sie eine behördliche Vergünstigung vorgesehen hat, mit der von der Regelung der Selbstabführung der Mehrwertsteuer abgewichen wird und die ua die Benennung eines steuerlichen Verantwortlichen für den außerhalb Frankreichs niedergelassenen Verkäufer oder Erbringer von Dienstleistungen vorsieht.

taxlex-EU 2012/25

C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij

Gesamtschuldnerische Haftung und Vertrauensschutz

Die *Vlaamse Oliemaatschappij* (idF: *VOM*) ist ein Dienstleister, der für seine Kunden die Entladung und Lagerung von Erdölzeugnissen, die mit dem Schiff eingehen, sowie deren Umladung auf Lastwagen übernimmt. *VOM* verfügt über eine Erlaubnis zum Betreiben eines Lagers für Mineralöle, aufgrund dessen die Erhebung der Mehrwertsteuer ausgesetzt ist (vgl Art 154 ff der RL 2006/112). Werden die Erzeugnisse diesem Lager entnommen, sind sie Gegenstand einer entgeltlichen Lieferung und es entsteht für sie der Mehrwertsteueranspruch.

Ghebra, welche ihre Erdölzeugnisse im Lager von *VOM* lagerte, führte die Umsatzsteuer für entgeltliche Lieferungen aus dem Lager von *VOM* nicht ab. Nachdem *Ghebra* für zahlungsunfähig erklärt wurde und die geschuldete Mehrwertsteuer mangels Masse an den belgischen Staat auch nicht abführen konnte, fertigte die belgische Finanzverwaltung einen Zahlungsbefehl gegen *VOM* aus. Begründet wurde dieses Vorgehen damit, dass nach belgischem Umsatzsteuergesetz *VOM* und *Ghebra* Gesamtschuldner der geschuldeten Umsatzsteuer sind. Da unklar ist,

ob es zulässig ist, einen Lagerinhaber zur Mehrwertsteuer heranzuziehen, selbst wenn dieser gutgläubig ist bzw ihm weder ein Fehler noch eine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann, wurde der EuGH befragt. In seinem Urteil v 21. 12. 2011²⁸⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Art. 21 Abs. 3 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass die Mitgliedstaaten danach nicht bestimmen können, dass der Inhaber eines anderen Lagers als eines Zolllagers für die Mehrwertsteuer, die auf eine Lieferung von Waren aus diesem Lager gegen Entgelt durch den mehrwertsteuerpflichtigen Eigentümer der Waren anfällt, selbst dann gesamtschuldnerisch haftet, wenn er gutgläubig ist oder ihm weder ein Fehler noch eine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann.

Anmerkung: Art 21 Abs 3 der 6. MwSt-RL (= Art 205 der RL 2006/112) sieht generell als Wahlrecht für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit vor, dass diese in bestimmten Fällen (zB im Fall des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, der Bestellung eines Fiskalvertreters etc) eine gesamtschuldnerische Haftung vorsehen können. Dabei dürfen die Mitgliedstaaten die Ansprüche ihrer Staatskassen zwar möglichst wirksam schützen, allerdings dürfen die Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.²⁹⁾ Soweit eine gesamtschuldnerische Haftung unbedingt besteht und nicht auf Gutgläubigkeit, Mangel an Nachlässigkeit etc Bedacht nimmt, ist sie mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar, da sie es dieser Person nicht ermöglicht, sich der Haftung zu entziehen, indem sie den Beweis erbringt, dass sie mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun hat.³⁰⁾

SCHLUSSANTRÄGE

taxlex-EU 2012/26

C-520/10, Lebara

Verkauf von Telefonkarten

Lebara, eine Gesellschaft mit Sitz in England, betreibt dort eine von ihr angemietete Telefonzentrale zur Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen. Die Telefonzentrale ist ihrerseits an das internationale Telefonnetz angeschlossen. Das Geschäftsmodell von *Lebara* besteht darin, Telefongespräche der überall in Europa ansässigen Endnutzer an ihre englische Telefonzentrale und von dort weiter an das internationale Telefonnetz zu leiten. Die Verbindungen laufen dann zu den von den Kunden gewünschten Anrufzielen, die sich ausnahmslos außerhalb der Union befinden. Grundlage dieser geschäftlichen Tätigkeit von *Lebara* sind verschiedene Vertragsbeziehungen, wobei Streitgegenstand der gegenständlichen Rechtssache die Vertragsbeziehung zwischen *Lebara* und Vertriebshändlern ist, die in verschiedenen anderen Mitgliedstaaten ansässig sind. Gemäß den Vereinbarungen verkauft *Lebara* Telefonkarten an Vertriebshändler zu einem Preis, der

27) EuGH 15. 12. 2011, C-624/10, *Kommission/Frankreich*. Das Urteil ist derzeit nur in französischer Sprache abrufbar.

28) EuGH 21. 12. 2011, C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij*.

29) Rn 22 des Urteils.

30) Rn 24 des Urteils.

unter dem „Nennwert“ der Karten liegt. Die Vertriebshändler sollen diese Telefonkarten im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung bewerben und verkaufen und auf diese Weise die Führung der von *Lebara* zu niedrigen Tarifen angebotenen Auslandsgespräche durch Endnutzer ermöglichen. Der Vertriebshändler fungiert auch als Ansprechpartner der Endnutzer beim Auftreten von Problemen, selbst wenn diese nur von *Lebara* behoben werden können.

Erwirbt ein Kunde eine von *Lebara* bereitgestellte Telefonkarte, wird diese durch Angabe eines Codes von *Lebara* freigeschaltet. Ein Auslandsanruf wird danach von der *Lebara*-Vermittlungsstelle an einen der Anbieter von Auslandsverbindungen weitergeleitet, mit denen *Lebara* einen Vertrag geschlossen hat.

Das englische Finanzamt machte geltend, dass *Lebara* einen ersten steuerbaren Umsatz mit dem Verkauf der Telefonkarten an die Vertriebshändler bewirkt habe, welche am Empfängerort steuerbar ist, sowie einen zweiten Umsatz in Form der Erbringung von Telekommunikationsleistungen gegen Entgelt, welcher in England steuerbar ist, da die Endnutzer die Telefonkarten für private Zwecke verwendeten.

Da unklar ist, ob tatsächlich von *Lebara* zwei steuerbare Umsätze erbracht werden, wurde der EuGH diesbezüglich befragt. GA *Jääskinen* schlägt in seinen Schlussanträgen v 8. 12. 2011³¹⁾ zwei mögliche Antworten auf die Vorlagefragen vor:

Auf der Grundlage dieser Erwägungen schlage ich vor, die Vorlagefragen des First Tier Tribunal, Tax Chamber, wie folgt zu beantworten:

Verkauft ein Steuerpflichtiger (Händler A) an einen anderen Steuerpflichtigen (Händler B) Telefonkarten, die Angaben enthalten, die ihrem Käufer (Endnutzer C) den Zugang zu Telekommunikationsdienstleistungen des A und deren Erhalt bis zu dem auf der Karte angegebenen Betrag ermöglichen (sofern A von B das zwischen ihnen vereinbarte Entgelt erhalten hat), erbringt Händler A an Endnutzer C eine Dienstleistung, die in der Einräumung eines Rechts auf Zugang zu Telekommunikationsdienstleistungen gegen Vorauszahlung besteht. Ist Händler B jedoch in eigenem Namen, aber für Rechnung von Händler A an der Erbringung dieser Dienstleistung an Endnutzer C beteiligt – was das nationale Gericht festzustellen hat –, ist Händler B gemäß Art 6 Abs 4 (der 6. MwSt-RL) mehrwertsteuerlich so zu behandeln, als ob er die Dienstleistung von Händler A erhalten und an Endnutzer C erbracht hätte.

Sollte der Gerichtshof diesem Vorschlag nicht folgen oder vermag das nationale Gericht nicht festzustellen, dass die Vertriebshändler für Rechnung von Lebara handeln, schlage ich hilfsweise folgende Antwort auf die Vorlagefragen des First Tier Tribunal, Tax Chamber, vor:

Verkauft ein Steuerpflichtiger (Händler A) an einen anderen Steuerpflichtigen (Händler B) Telefonkarten, die das Recht auf Erhalt von Telekommunikationsdienstleistungen des Händlers A verkörpern, und verkauft Händler B die Telefonkarte anschließend an den Endnutzer C, der die durch die Telefonkarte verkörperten Auslandsgespräche führt, bewirkt Händler A eine einheitliche steuerbare Telekommunikationsdienstleistung zum Zeitpunkt des Verkaufs an Händler B. Der anschließende Erwerb und die Verwendung der Karte durch einen Endnutzer stellen keine weitere steuerbare Leistung des Händlers A dar.

taxlex-EU 2012/27

C-594/10, T. G. van Laarhoven

Stand-still-Klausel

Nach niederländischem Recht kann bei einer gemischten Nutzung des Pkw der Vorsteuerabzug zur Gänze geltend gemacht werden, wobei am Ende jedes Jahrs eine Nachversteuerung der privaten Nutzung zu erfolgen hat. Dazu wird ein fester Prozentsatz auf einen Pauschalbetrag erhoben, welcher einen bestimmten Prozentsatz des Listenpreises oder des Fahrzeugwerts verkörpert. Der Prozentsatz wurde in den Jahren seit dem Beitritt zur EU mehrmals geändert, wobei jedoch der Grundgedanke und die Systematik der den Abzug beschränkenden Regelung seit dem Beitritt der Niederlande zur EU unverändert geblieben sind.

Gegen die Nachversteuerung der privaten Nutzung seines Pkw wandte Herr *van Laarhoven* jedoch ein, dass die niederländischen Regelungen gegen die Stand-still-Klausel verstoßen würden, da der Betrag der Nachversteuerung infolge der Änderung des Prozentsatzes in den Jahren zumeist zugenommen hat. GA *Kokott* schlägt in ihren Schlussanträgen v 8. 12. 2011³²⁾ dem EuGH folgende alternativen Antwortmöglichkeiten vor:

Art 6 Abs 2 Unterabs 1 Buchst a und Art 20 (der 6. MwSt-RL) stehen einer nationalen Regelung entgegen, die für sowohl betrieblich als auch privat genutzte PKW zwar den sofortigen und vollständigen Vorsteuerabzug zulässt, hinsichtlich der privaten Verwendung aber eine pauschalierte Nachbesteuerung vorsieht, die außer Verhältnis zum tatsächlichen Umfang der Privatnutzung steht. Ist der nationale Richter mit einer solchen Regelung konfrontiert und hat sie zu einer zu hohen Nachbesteuerung der tatsächlichen Privatnutzung des PKW geführt, hat er diese Regelung in dem Umfang unangewendet zu lassen, in dem sie über eine adäquate Besteuerung der privaten Nutzung hinausgeht.

Hilfsweise schlage ich dem Gerichtshof vor, die beiden Vorlagefragen des Hoge Raad wie folgt zu beantworten:

1. Art 17 Abs 6 Unterabs 2 (der 6. MwSt-RL) steht Änderungen einer bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie bestehenden nationalen Regelung,

– die den Vorsteuerabzug in Bezug auf bestimmte gemischt genutzte Unternehmensgegenstände beschränkt, indem sie den Vorsteuerabzug zwar zunächst sofort und vollständig, definitiv betrachtet aber nur teilweise zulässt, da auf die private Verwendung im Nachhinein Mehrwertsteuer erhoben wird,

– wobei der Betrag, der vom definitiven Abzug ausgeschlossen ist, infolge der Änderungen in den meisten Fällen zugenommen hat, Grundgedanke und Systematik der Regelung aber unverändert geblieben sind,

nur dann (und nur insoweit) entgegen, wenn die zusätzliche Beschränkung über das hinausgeht, was für die adäquate Belastung der privaten Verwendung mit Mehrwertsteuer erforderlich ist.

2. Geht die zusätzliche Beschränkung des Vorsteuerabzugs, die durch die Änderungen der nationalen Regelung eingeführt wurde, über das hinaus, was für die adäquate Belastung der privaten Verwendung mit Mehrwertsteuer erforderlich ist, mit der Folge, dass die geänderte Regelung insoweit nicht mehr von Art 17 Abs 6 Unterabs 2 (der 6. MwSt-RL) gedeckt ist,

31) Schlussanträge GA *Jääskinen* 8. 12. 2011, C-520/10, *Lebara*.

32) Schlussanträge GA *Kokott* 8. 12. 2011, C-594/10, T. G. van Laarhoven.

hat der nationale Richter diese Regelung nur in dem für diese Besteuerung erforderlichen Ausmaß anzuwenden. Eine vollständige Nichtanwendung der Neu- und/oder der Altregelung mit dem Ergebnis, dass die private Verwendung frei von mehrwertsteuerlicher Belastung bleibt, ist mit der Sechsten Richtlinie nicht vereinbar.

Anmerkung: Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (= Art 176 der RL 2006/112) enthält eine „Standstill“-Klausel, die die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlussstatbestände vom Vorsteuerabzugsrecht vorsieht, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie in dem entsprechenden Mitgliedstaat galten. Werden diese innerstaatlichen Ausschlussregelungen in der Folge geändert, dann sind die Änderungen von der Standstill-Klausel gedeckt, soweit die Änderungen dazu führen, dem Ziel der Richtlinie näher zu kommen.³³⁾

Im vorliegenden Fall sollen die Änderungen zur Einschränkung des Vorsteuerabzugs dazu dienen, dem Zweck der Richtlinie der Vermeidung eines unsteuererten Letztverbrauchs näher zu kommen. Führen die Änderungen aber dazu, dass die private Nutzung danach überschüssig besteuert wird, widerspricht dies zwar dem Zweck der Richtlinie, doch führt dies nur dazu, dass die Regelung *insoweit* nicht anwendbar ist, nicht aber dazu, dass sie *insgesamt* zur Aufgabe des Ausschlussstatbestands führt und folglich ein Privatanteil überhaupt nicht besteuert wird, weil dies keinesfalls mit dem Ziel der Richtlinie vereinbar wäre.

taxlex-EU 2012/28

C-498/10, X

Quellenbesteuerung und Dienstleistungsfreiheit

Die Rs X geht erneut der Frage nach der Zulässigkeit einer Quellenbesteuerung nach. Insbesondere verspricht die vorliegende Rs – in Ergänzung zur stRsp des EuGH bspw in *Scorpio*³⁴⁾, *Amurta*³⁵⁾ oder *Truck Center*³⁶⁾ – Antwort auf die Frage, ob im zeitlichen Anwendungsbereich der BeitreibungsRL³⁷⁾ Quellensteuern den durch den AEUV gewährten Grundfreiheiten, in concreto der Dienstleistungsfreiheit, widersprechen.

Der in den Niederlanden ansässige Berufsfußballverein X hat es unterlassen, für die an britische Vereine für Freundschaftsspiele geleisteten Vergütungen eine Quellensteuer einzubehalten. Es wurde daher seitens der Finanzverwaltung ein Haftungsbescheid erlassen. Der niederländische Fußballverein wandte hiergegen die unionsrechtliche Unzulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern ein. In ihren Schlussanträgen v 21. 12. 2011³⁸⁾ kam GA Kokott zu folgendem Ergebnis:

1. *Es stellt eine grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar, wenn der im Inland ansässige Empfänger einer ebendort erbrachten Dienstleistung vom vereinbarten Entgelt eine Quellensteuer einbehalten muss, sofern der Dienstleister in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, während ihn keine solche Pflicht träge, wenn der Dienstleister im Inland ansässig wäre.*

2. *Diese Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs kann durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die Steuerer-*

hebung und -beitreibung im Fall ausländischer Dienstleister zu gewährleisten, die sich nur kurz in den Niederlanden aufhalten und schwierig zu kontrollieren sind. Dass in diesem Mitgliedstaat inzwischen bei Sachverhalten wie dem vorliegenden auf die Steuererhebung verzichtet wird, ist insoweit ohne Belang.

3. *Auch unter Berücksichtigung der Vollstreckungshilfemöglichkeiten nach der Richtlinie 76/308 geht die hier in Rede stehende Quellenbesteuerung nicht weiter als erforderlich, solange die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit allein in der Quellenbesteuerung als solcher und nicht in einer höheren Steuerbelastung liegt.*

4. *Für die Beantwortung der Fragen 1 bis 3 ist es ohne Belang, ob der ausländische Dienstleister die im Inland geschuldete Steuer von der in seinem Heimatmitgliedstaat geschuldete Steuer in Abzug bringen kann, solange die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit allein in der Quellenbesteuerung als solcher und nicht in einer höheren Steuerbelastung liegt.*

Anmerkung: GA Kokott bestätigt in ihren Schlussanträgen die bisherige Rsp des EuGH in Sachen *Scorpio* und *Truck Center*. Das heißt, eine Quellenbesteuerung sowie ein allenfalls notwendiges Erlassen eines Haftungsbescheids sind grundsätzlich unionsrechtlich gerechtfertigt, um eine Steuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen zu gewährleisten, solange die Abzugsbesteuerung nicht zu einer höheren Steuerbelastung führt. Dies soll nach ihrer Ansicht unabhängig davon gelten, dass die BeitreibungsRL in den maßgebenden Steuerjahren bereits anwendbar war. Aus Gesichtspunkten der Rechtsfortentwicklung scheinen aber die Rz 63 ff der Schlussanträge von besonderem Interesse zu sein. GA Kokott führt hierin aus, dass sie die vom EuGH in der Rs *Amurta* zu Dividenden getroffenen Aussagen, dass der Quellenstaat allenfalls zur Rückerstattung von Quellensteuern verpflichtet ist, wenn es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung aufgrund der Unmöglichkeit der Anrechnung der Quellensteuern im Ansässigkeitsstaat kommt, auch auf die Vermeidung einer juristischen Doppelbesteuerung für übertragbar hält. Auf eine endgültige Schlussfolgerung verzichtet sie jedoch in ihren Schlussanträgen und verweist zur näheren Sachverhaltsprüfung auf das vorliegende Gericht.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2012/29

C-496/11, Portugal Telecom

Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaft

Die Rs *Portugal Telecom* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Tribunal Central Administrativo Sul* (Portugal).³⁹⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

33) EuGH 23. 4. 2009, C-460/07, *Puffer*, Slg 2009, I-3251 Rn 85 und 87.

34) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg 2006, I-9461.

35) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569.

36) EuGH 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*, Slg 2008, I-10767.

37) Nimmehr RL 2010/24/EU des Rates vom 16. 3. 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl L 84, 1.

38) Schlussanträge GA Kokott 21. 12. 2011, C-498/10, X.

39) ABl C 2011/362, 13 (10. 12. 2011).

a) Steht es im Widerspruch zur korrekten Auslegung des Art 17 Abs 2 (der 6. MwSt-RL), wenn die portugiesische Steuerverwaltung von der Rechtsmittelführerin – einer Holdinggesellschaft – aus dem Grund, dass deren Hauptgeschäftszweck die Verwaltung von Kapitalanteilen anderer Gesellschaften ist, verlangt, für die gesamte auf ihre inputs angefallene Mehrwertsteuer die Methode des Pro-Rata-Abzugs anzuwenden, selbst wenn diese inputs (erworbene Dienstleistungen) einen direkten, unmittelbaren und eindeutigen Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen – Dienstleistungserbringungen – aufweisen, die anschließend im Rahmen der rechtlich zulässigen Nebentätigkeit der Erbringung von technischen Verwaltungsdienstleistungen durchgeführt werden?

b) Kann eine Einheit, die als Holdinggesellschaft zu qualifizieren ist und die Mehrwertsteuer zu zahlen hat, wenn sie Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt, die anschließend in vollem Umfang unter Erhebung von Mehrwertsteuer an ihre Beteiligungsgesellschaften weitergegeben werden, die gesamte bei diesen Erwerben angefallene Mehrwertsteuer mittels Anwendung der in Art 17 Abs 2 (der 6. MwSt-RL) vorgesehenen Abzugsmethode der tatsächlichen Zuordnung abziehen, wenn diese Erwerbe eine Nebentätigkeit – Erbringung von technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen – im Verhältnis zur Haupttätigkeit – Verwaltung von Gesellschaftsanteilen – darstellen?