

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Einheitsbewertung am Prüfstand

Steueralltag

Steuroptimale Rechtsform

Unternehmenssteuerrecht

Checkliste Verschmelzung – Teil II

Verkehrsteuern und Gebühren

Gebührenpflicht bei Softwarelizenzverträgen?

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

Zukunftssicherung für Mitarbeiter

Infocenter WKO

Sporttrainer keine neuen Selbständigen!

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
AUGUST 2006

08

385 – 424

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

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

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

EC Tax Update – August 2006

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2006/96

Mehrwertsteuer

Verlängerung der Richtlinie über elektronisch erbrachte Dienstleistungen

Mit der RL 2006/58/EG¹⁾ wird die Geltungsdauer der RL 2002/38/EG²⁾ über die mehrwertsteuerliche Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen bis zum 31. 12. 2006 verlängert. Ohne diese Verlängerung würden ab 1. 7. 2006 elektronisch erbrachte Dienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen von EU-Dienstleistern an Kunden außerhalb der EU mit Mehrwertsteuer belastet. Würden die gleichen Dienstleistungen von Dienstleistenden aus Drittstaaten angeboten, würde keine Mehrwertsteuer anfallen und darum ein Wettbewerbsvorteil vorliegen.

Anmerkung: Die Verlängerung erfolgt nur bis zum 31. 12. 2006, da bis zu diesem Zeitpunkt nach den Plänen der Kommission eine neue Richtlinie³⁾ bezüglich des Leistungsortes bei Dienstleistungen in Kraft treten soll, mit welcher die bestehenden Regelungen – insb auch der RL 2002/38/EG – geändert werden. Nach der geplanten Neuregelung werden alle Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronisch erbrachte Dienstleistungen an dem Ort besteuert, an dem der Verbrauch erfolgt.

taxlex-EC 2006/97

Mehrwertsteuer: Ermächtigung des Rates

Abweichende Steuerbemessungsgrundlage für Spanien

Mit seiner Entscheidung vom 15. 5. 2006⁴⁾ erteilte der Rat Spanien eine bis 31. 12. 2009 befristete Ermächtigung, abweichend von Art 11 und Art 28 e der 6. MWSt-RL, als Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, bei Dienstleistungen und beim ig Erwerb von Gegenständen anstelle der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung den Normalwert iSd Art 11 Teil A Abs 1 lit d der 6. MWSt-RL anzusetzen, wenn die Gegenleistung deutlich niedriger ist als der Normalwert der betreffenden Leistung und deren Empfänger oder, im Falle eines ig Erwerbs, der Erwerber kein Recht auf vollen Abzug der Vorsteuer hat.

Diese Regelung darf nur zur Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehung angewandt werden, wenn die Gegenleistung, auf der die Steuerbemessungsgrundlage ansonsten beruhen würde, durch familiäre Bindungen, Bindungen im Zusammenhang mit Leitungsfunktionen sowie eigentums-

rechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen gem der Definition der nationalen Rechtsvorschriften beeinflusst wurde. Für diese Zwecke gilt als rechtliche Bindung auch die förmliche Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

Anmerkung: Grundsätzlich gilt als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer der Wert der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung. Dies gilt auch dann, wenn die Gegenleistung unter den Selbstkosten des Leistenden liegt und kein Missbrauch vorliegt.⁵⁾ Zwischen verbundenen Personen wird eine Umgehung oft durch zu niedrige Bewertung von Leistungen erreicht, insb wenn der Leistungsempfänger nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Durch die gegenständliche Ausnahme genehmigung wird das MWSt-Aufkommen durch eine Art „Mindestbemessungsgrundlage“ gesichert.

taxlex-EC 2006/98

Mehrwertsteuer: Ermächtigung des Rates

Abweichende Steuerbemessungsgrundlage für Litauen

Mit seiner Entscheidung vom 15. 5. 2006⁶⁾ erteilte der Rat Litauen eine bis 31. 12. 2009 befristete Ermächtigung, abweichend von Art 11 und Art 28 e der 6. MWSt-RL, als Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen, bei Dienstleistungen und beim ig Erwerb von Ge-

Dr. Hannes Gurtner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. Ines Hofbauer ist für Leitner + Leitner in Wien tätig und ist Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU-Wien; Univ.-Ass. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NY) ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) RL 2006/58/EG des Rates v 27. 6. 2006 zur Änderung der RL 2002/38/EG bzgl der Geltungsdauer der Mehrwertsteuerregelung für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen, ABl L 174/5 (28. 6. 2006).
- 2) ABl L 128/41 (15. 5. 2002).
- 3) Vgl geänderter Vorschlag für eine RL des Rates zur Änderung der RL 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (KOM [2005] 334 endg); vgl hierzu auch *Gunacker-Slawitsch/Heinrich*, Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte: Was plant die EU?, SWI 2006, 36.
- 4) Entscheidung des Rates v 15. 5. 2006 zur Ermächtigung des Königreichs Spanien zur Anwendung einer von Art 11 und Art 28 e der Sechsten RL 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung, ABl L 150/11 (3. 6. 2006).
- 5) Vgl EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Scandic*.
- 6) Entscheidung des Rates v 15. 5. 2006 zur Ermächtigung der Republik Litauen zur Anwendung einer von Art 11 und Art 28 e der Sechsten RL 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung, ABl L 150/15 (3. 6. 2006).

gegenständen anstelle der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung den Normalwert iSd Art 11 Teil A Abs 1 lit d der 6. MWSt-RL anzusetzen, wenn einer der folgenden Voraussetzungen gegeben ist:

- a) die Gegenleistung ist deutlich niedriger als der Normalwert der betreffenden Leistung und deren Empfänger oder, im Falle eines ig Erwerbs, der Erwerber, hat kein Recht auf vollen Abzug der Vorsteuer;
- b) die Gegenleistung ist deutlich höher als der Normalwert und der Leistungserbringer hat kein Recht auf vollen Abzug der Vorsteuer.

Diese Regelung darf nur zur Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehung angewandt werden, wenn die Gegenleistung, auf der die Steuerbemessungsgrundlage ansonsten beruhen würde, durch familiäre Bindungen, Bindungen iZm Leistungsfunktionen sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen gem der Definition der nationalen Rechtsvorschriften beeinflusst wurde. Für diese Zwecke gilt als rechtliche Bindung auch die förmliche Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

taxlex-EC 2006/99

Mehrwertsteuer: Ermächtigung des Rates

Abweichende Bestimmung des Steuerschuldners bei bestimmten Leistungen für Litauen

Mit seiner Entscheidung vom 15. 5. 2006⁷⁾ erteilte der Rat Litauen eine bis 31. 12. 2009 befristete Ermächtigung, abweichend von Art 21 Abs 1 lit a der 6. MWSt-RL in der Fassung von Art 28 g derselben Richtlinie, den steuerpflichtigen Empfänger bei folgenden Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen als MWSt-Schuldner zu bestimmen:

- 1. Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der sich in einem Insolvenzverfahren oder einer Umstrukturierung unter gerichtlicher Aufsicht befindet;
- 2. Lieferung von Holz;
- 3. Lieferung von Alteisen und Schrott, Rückständen und anderen recyclingfähigen Materialien aus Eisen- und Nichteisenmetallen;
- 4. Erbringung von Bauleistungen durch einen Subunternehmer an einen Hauptauftragnehmer, einen anderen Subunternehmer oder ein Unternehmen, das selbst Bauleistungen erbringt.

Anmerkung: Obwohl den einzelnen Mitgliedstaaten zur Vermeidung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung laufend die Ausdehnung des sog „reverse charge“ Systems (Überbindung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger) als Abweichung von der 6. MWSt-RL genehmigt wird, wird eine generelle Umstellung auf dieses System von der Kommission eher ablehnend beurteilt.

URTEILE DES EUGH

taxlex-EC 2006/100

C-98/05, *De Danske Bilimportører*

Zulassungsabgabe für Kraftfahrzeuge

Die Rs *De Danske Bilimportører*⁸⁾ betrifft die Frage, ob die in Dänemark anlässlich der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeugs erhobene Zulassungsabgabe in die Bemessungsgrundlage für die MWSt einfließt, wenn ein Händler ein Kraftfahrzeug liefert und hierbei auch für die Zulassung des Fahrzeugs sorgt und die Zulassungsabgabe im Namen des Käufers entrichtet. Den Schlussanträgen der GA *Kokott*⁹⁾ folgend verneint dies der EuGH und kommt zu folgendem Ergebnis:

Im Rahmen eines Kaufvertrags, der vorsieht, dass der Händler das Fahrzeug entsprechend der vom Käufer bestimmten Verwendung mit Zulassung zu einem Preis liefert, der die von ihm vor der Lieferung entrichtete Zulassungsabgabe für neue Kraftfahrzeuge umfasst, fällt diese Abgabe, deren Entstehungstatbestand nicht die Lieferung, sondern die erste Zulassung des Fahrzeugs im Inland ist, nicht unter den Begriff der Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben iSd Art 11 Teil A Abs 2 lit a [der 6. MWSt-RL]. Eine solche Abgabe stellt einen Betrag dar, den der Steuerpflichtige vom Fahrzeugkäufer als Erstattung der in dessen Namen und für dessen Rechnung verauslagten Beträge iSd Abs 3 lit c dieser Bestimmung erhält.

Anmerkung: Anders als die österreichische NoVA (welche Bestandteil der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist) qualifiziert der EuGH die dänische Zulassungsabgabe als durchlaufenden Posten.

taxlex-EC 2006/101

C-106/05, *L. und P. GmbH*

Medizinische Analysen eines privaten, externen Laboratoriums

Die Rs *L. und P. GmbH*¹⁰⁾ betrifft die Frage, ob von einem privaten Laboratorium auf ärztliche Anordnung durchgeführte medizinische Analysen von der MWSt befreit sind bzw von welchen Bedingungen die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung abhängig machen können. Den Schlussanträgen des GA *Maduro*¹¹⁾ folgend kommt der EuGH zum Ergebnis, dass es sich bei den gegenständlichen medizinischen Analysen, wenn sie von einem Arzt verordnet werden, um Leistungen der ärztlichen Heilbehandlung iSv Art 13 Teil A Abs 1 lit b der 6. MWSt-RL handelt und private externe Laboratorien als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ iSd Bestimmung anzusehen sind. Der EuGH führt aus:

7) Entscheidung des Rates v 15. 5. 2006 zur Ermächtigung der Republik Litauen, eine von Artikel 21 der Sechsten RL 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichende Regelung anzuwenden, ABL L 150/13 (3. 6. 2006).

8) EuGH 1. 6. 2006, C-98/05, *De Danske Bilimportører*.

9) Schlussanträge GA *Kokott* 16. 3. 2006, C-98/05, *De Danske Bilimportører*.

10) EuGH 8. 6. 2006, C-106/05, *L. und P. GmbH*.

11) Schlussanträge GA *Maduro* 7. 3. 2006, C-106/05, *L. und P. GmbH*.

Art 13 Teil A Abs 1 lit b [der 6. MWSt-RL] ist dahin auszulegen, dass der vorbeugenden Beobachtung und Untersuchung der Patienten dienende medizinische Analysen, die wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung auf Anordnung praktischer Ärzte durchgeführt werden, als ärztliche Heilbehandlungen einer anderen ordnungsgemäß anerkannten privatrechtlichen Einrichtung iSd Bestimmung unter die dort vorgesehene Befreiung fallen können.

Im Hinblick auf die den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis bei derartigen Leistungen, eine oder mehrere der in Art 13 Teil A Abs 2 lit a der 6. MWSt-RL angeführten Bedingungen vorzuschreiben, wenn die Leistungen nicht von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, führt der EuGH Folgendes aus:

Art 13 Teil A Abs 1 lit b und 2 lit a [der 6. MWSt-RL] steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, wonach die Befreiung derartiger medizinischer Analysen von Bedingungen abhängt, die nicht für die Befreiung der Heilbehandlungen der praktischen Ärzte gelten, die sie angeordnet haben, und sich von denen unterscheiden, die für die mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze im Sinne der erstgenannten Bestimmung gelten.

Art 13 Teil A Abs 1 lit b [der 6. MWSt-RL] steht einer nationalen Regelung entgegen, wonach die Befreiung der medizinischen Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung durchgeführt werden, von der Bedingung abhängt, dass sie unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden. Dagegen verstößt es nicht gegen diese Bestimmung, dass nach der nationalen Regelung die Befreiung dieser Analysen von der Bedingung abhängt, dass mindestens 40% von ihnen Personen zugute kommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind.

taxlex-EC 2006/102

C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle

Leistungserbringung durch gemeinnützigen Verein im Wettbewerb mit Nichtunternehmer (Gemeinde)

In der Rs *Feuerbestattungsverein Halle*¹²⁾ geht es um die Auslegung von Art 4 Abs 5 UA 2 der 6. MWSt-RL. Konkret geht es um die Frage, ob sich ein gemeinnütziger Verein, dessen Leistungen (Betreiben eines Krematoriums) der MWSt unterliegen und der mit einer Gemeinde im Wettbewerb steht, auf die besagte Bestimmung berufen kann, um geltend zu machen, dass die betreffende Gemeinde nicht oder zu niedrig zur MWSt herangezogen wird. Der EuGH bejahte die vorgelegte Frage und kam zu folgendem Ergebnis:

Ein Einzelner, der mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Wettbewerb steht und der geltend macht, diese Einrichtung werde für die Tätigkeiten, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübe, nicht oder zu niedrig zur MWSt herangezogen, kann sich im Rahmen eines Rechtsstreits gegen die nationale Steuerverwaltung wie des Ausgangsrechtsstreits auf Art 4 Abs 5 Unterabsatz 2 [der 6. MWSt-RL] berufen.

Anmerkung: Grundsätzlich werden Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Länder, Gemeinden etc) hinsichtlich ihrer im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbrachten Tätigkeiten als Nicht-Unternehmer

behandelt. Dies gilt nach Art 4 Abs 5 UA 2 der 6. MWSt-RL jedoch dann nicht, wenn bei derartigen Tätigkeiten eine Behandlung als Nicht-Unternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, weil zB auch private Anbieter auf Grundlage einer behördlichen Genehmigung entsprechende Leistungen anbieten.

Im Ergebnis erweitert der EuGH seine Rsp zu Art 4 Abs 5 UA 2 der 6. MWSt-RL dahin gehend, dass sich nicht nur – wie bereits mehrfach festgestellt¹³⁾ – eine öffentliche Einrichtung zur Wahrung ihrer Rechte auf Art 4 Abs 5 der 6. MWSt-RL berufen kann, sondern auch ein privater Wirtschaftsteilnehmer, um eine Nicht- oder zu niedrige Besteuerung einer öffentlichen Einrichtung geltend zu machen.

Offen bleibt, ob die gegenständlichen Aussagen des EuGH – im Sinn einer völligen Gleichbehandlung – auch im Verhältnis zwischen privaten Unternehmern gelten, ob sich also zB ein privater Unternehmer gegenüber der Finanzverwaltung auf eine Bestimmung der 6. MWSt-RL berufen kann, um geltend zu machen, dass eine allfällige Nicht- oder zu niedrige Besteuerung eines anderen privaten Unternehmers nicht den Vorschriften der 6. MWSt-RL entspricht.

taxlex-EC 2006/103

C-494/04, Heintz van Landewijck

Steuererstattung bei verschwundenen Steuermarken

In der Rs *Heintz van Landewijck*¹⁴⁾ geht es um die Frage, ob ein Unternehmen, das Tabakerzeugnisse in den Verkehr bringt, Anspruch auf Erstattung oder Verrechnung von Beträgen hat, die es für den Erwerb von Steuermarken gezahlt hat (die die als Verbrauch- und Mehrwertsteuer geschuldeten Beträge repräsentieren), wenn diese Steuermarken vor der Anbringung auf diesen Erzeugnissen verschwunden sind. Im konkreten Fall verweigerten die niederländischen Behörden die Erstattung der für die verschwundenen Steuermarken bezahlten Verbrauch- und Mehrwertsteuer und beriefen sich auf eine nationale Regelung, die das Risiko des Verschwindens von Steuermarken grundsätzlich dem Erwerber der Steuermarken aufbürdet und eine Erstattung von Verbrauchsteuer insb nur dann vorsieht, wenn der Erwerber hinreichend sicher nachweisen kann, dass die Steuermarken nicht mehr existieren oder das Risiko ihrer Verwendung vernachlässigbar ist. Da der Erwerber dies im konkreten Fall nicht nachweisen konnte, erfolgte keine Erstattung der Verbrauchsteuer. Aus denselben Gründen versagten die Behörden auch die Erstattung der bezahlten Mehrwertsteuer. Den Schlussanträgen des GA *Maduro*¹⁵⁾ folgend kommt der EuGH zum Er-

12) EuGH 8. 6. 2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*.

13) Vgl Rz 14 des Urteils in der Rs *Feuerbestattungsverein Halle*; siehe hierzu auch EuGH 6. 2. 1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden* und EuGH 14. 12. 2000, C-446/98, *Fazenda Publica*.

14) EuGH 15. 6. 2006, C-494/04, *Heintz van Landewijck*.

15) Schlussanträge GA *Maduro* 16. 2. 2005, C-494/04, *Heintz van Landewijck*.

gebnis, dass eine derartige Risikoverteilung weder gegen die Verbrauchsteuer-RL¹⁶⁾ noch gegen die 6. MWSt-RL verstößt:

1. Weder [die Verbrauchsteuer-RL] noch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hindern die Mitgliedstaaten am Erlass einer Regelung, wonach in dem Fall, dass Verbrauchsteuerzeichen vor ihrer Anbringung auf den Tabakerzeugnissen verschwunden sind, sofern dieses Verschwinden nicht auf höhere Gewalt oder Unfall zurückzuführen ist und nicht nachgewiesen ist, dass die Steuerzeichen vernichtet oder endgültig unbrauchbar gemacht worden sind, der entrichtete Verbrauchsteuerbetrag nicht zu erstatten ist und somit das finanzielle Risiko des Verlustes von Steuerzeichen dem Erwerber zugewiesen wird.

2. Art 27 Abs 5 [der 6. MWSt-RL] ist dahin auszulegen, dass die Nichteinhaltung der Mitteilungsfrist keinen wesentlichen Verfahrensverstöß darstellt, der zur Unanwendbarkeit der verspätet mitgeteilten abweichenden Maßnahme führen kann.

3. Art 27 Abs 1 und 5 [der 6. MWSt-RL] ist dahin auszulegen, dass eine Sonderregelung der Erhebung der MWSt mittels Steuerzeichen wie die [des Artikels 28 des niederländischen Mehrwertsteuergesetzes] mit den in diesen Richtlinienbestimmungen vorgesehenen Anforderungen vereinbar ist und nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Erhebung der MWSt zu vereinfachen.

4. Das Fehlen einer Verpflichtung zur Erstattung der für den Erwerb von Verbrauchsteuerzeichen gezahlten, der MWSt entsprechenden Beträge in dem Fall, dass diese Steuerzeichen vor ihrer Anbringung auf den Tabakerzeugnissen verschwunden sind, sofern dieses Verschwinden nicht auf höhere Gewalt oder Unfall zurückzuführen ist und nicht nachgewiesen ist, dass die Steuerzeichen vernichtet oder endgültig unbrauchbar gemacht worden sind, ist nicht [mit der 6. MWSt-RL], insb deren Art 27 Abs 1 und 5, unvereinbar.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2006/104

C-150/04, *Kommission/Dänemark*

Besteuerung von Beitragsleistungen zur Altersversorgung

In der Rs *Kommission/Dänemark* wird der Frage nachgegangen, inwieweit das Steuerabzugs- und das Steuerbefreiungsrecht für Beitragszahlungen nach der Ansässigkeit der Versorgungseinrichtung bzw nach der Existenz eines Betriebs oder einer Zweigniederlassung im Fall einer nicht ansässigen Versorgungseinrichtung unterscheiden dürfen. Das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren steht damit in einer Linie mit den Rs *Bachmann*,¹⁷⁾ *Kommission/Belgien*,¹⁸⁾ *Wielockx*,¹⁹⁾ *Safir*,²⁰⁾ *Danner*²¹⁾ sowie *Skandia* und *Ramstedt*,²²⁾ in denen ebenso die Besteuerung der ergänzenden Altersvorsorge Gegenstand einer Diskriminierungsprüfung war. Zum anderen hat die Kommission ähnliche Vertragsverletzungsverfahren betreffend die Rentenbesteuerung gegen mehrere Mitgliedstaaten²³⁾ eingeleitet und entsprechende Klagen gegen Belgien²⁴⁾ und Spanien²⁵⁾ anhängig gemacht.

GA *Stix-Hackl* kam in ihren Schlussanträgen vom 1. 6. 2006²⁶⁾ zu folgenden Ergebnissen:

Das Königreich Dänemark hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art 39 EG, 43 EG und 49 EG verstoßen, dass es eine Regelung für Lebensversicherungen und Altersversorgungen eingeführt und aufrechterhalten hat, nach der das Steuerabzugs- und das Steuerbefreiungsrecht für Beitragszahlungen (§§ 18 und 19 des Pensionsbeskatningslov [Rentenbesteuerungsgesetz]) nur für Beitragszahlungen nach Maßgabe von Verträgen gewährt wird, die mit in Dänemark ansässigen Versorgungseinrichtungen geschlossen wurden, während für Beitragszahlungen nach Maßgabe von Verträgen, die mit in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Versorgungseinrichtungen geschlossen wurden, keine solche Steuererleichterung gewährt wird (§§ 53 a und 53 b).

taxlex-EC 2006/105

C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*

Vorsteuererstattung hinsichtlich einer irrtümlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer

In der Rs *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* geht es darum, dass ein italienisches Unternehmen gegenüber der Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (Reemtsma) aus Deutschland eine Werbeleistung iSv Art 9 Abs 2 lit e TS 2 der 6. MWSt-RL erbrachte und hierfür (irrtümlich) eine Rechnung mit italienischer Umsatzsteuer ausstellte, die von der Reemtsma auch bezahlt und vom italienischen Unternehmen an das italienische Finanzamt abgeführt wurde. Dies obwohl der Leistungsort der Werbeleistung richtigerweise in Deutschland gelegen wäre und es zum Übergang der Steuerschuld auf Reemtsma hätte kommen müssen. Reemtsma stellte in der Folge in Italien einen Antrag auf Erstattung der bezahlten Mehrwertsteuer nach der 8. MWSt-RL.

In diesem Zusammenhang wurden dem EuGH die Fragen vorgelegt, ob bzw unter welchen Voraussetzungen Mehrwertsteuer, die irrtümlich in Rechnung gestellt und entrichtet worden ist, nach der 8. MWSt-RL erstattet werden kann, auch wenn sie nach der 6. MWSt-RL nicht abzugsfähig gewesen wäre, und ob ein gebietsfremder Steuerpflichtiger berechtigt sein muss, die Erstattung unmittelbar bei der Behörde zu beantragen, die die Steuer erhoben hat,

- 16) RL 92/12/EWG des Rates v 25. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl L 76/1 (23. 3. 1992).
- 17) EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Slg 1992, I-249, *Bachmann*.
- 18) EuGH 28. 1. 1992, C-300/90, Slg 1992, I-305, *Kommission/Belgien*.
- 19) EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*.
- 20) EuGH 28. 4. 1998, C-118/96, Slg 1998, I-1897, *Safir*.
- 21) EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, *Danner*.
- 22) EuGH 26. 6. 2003, C-422/01, Slg 2003, I-6817, *Skandia und Ramstedt*.
- 23) Siehe Pressemitteilungen IP/03/179, IP/03/965, IP/03/1756, IP/04/873, IP/04/1283 sowie IP/04/1500.
- 24) Rs C-522/04, *Kommission/Belgien*. Siehe *Kofler*, Versagung der Abzugsfähigkeit von Zahlungen an ausländische Vorsorgeeinrichtungen, taxlex 2005/23.
- 25) Rs C-47/05, *Kommission/Spanien*. Siehe *Kofler*, Keine Abzugsfähigkeit von Beiträgen an ausländische Lebens- und Rentenversicherungsträger, taxlex 2005/33.
- 26) Schlussanträge GA *Stix-Hackl* 1. 6. 2006, C-150/04, *Kommission/Dänemark*.

oder ob es genügt, dass er Anspruch auf mittelbares Vorgehen in der Weise hat, dass er die Erstattung von dem Lieferanten verlangen kann, der die Steuer in Rechnung gestellt hat (und der wiederum die Erstattung bei der Steuerbehörde beantragen kann). GA *Sharpston*²⁷⁾ kommt in ihren Schlussanträgen zu folgendem Ergebnis:

1. Die Art 2 und 5 [der 8. MWSt-RL] sind dahin auszu-legen, dass MWSt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist, nicht die Anforderungen für eine Erstattung nach den Bestimmungen dieser Richtlinie erfüllt.

2. Grundsätzlich ist nur der Lieferant bzw Erbringer der Dienstleistung gegenüber den Steuerbehörden als Steuerschuldner der MWSt auf einen Umsatz zu betrachten und daher berechtigt, Rückzahlung der irrtümlich entrichteten MWSt zu verlangen. Ist ausnahmsweise eine andere Person gem Gemeinschaftsrecht oder genehmigten nationalen Regelungen Steuerschuldner, so kann dieser Schuldner von den Steuerbehörden, denen gegenüber er Steuerschuldner war, die Rückzahlung irrtümlich von ihm entrichteter Steuern verlangen.

3. Wenn MWSt, die nicht geschuldet war, von einem Lieferanten/Dienstleister bei einem Umsatz, der zur Entrichtung der Steuer verpflichtet gewesen wäre, wenn sie geschuldet gewesen wäre, in Rechnung gestellt und an die Steuerbehörden abgeführt worden ist, genügt es grundsätzlich den Grundsätzen der Neutralität der MWSt und der Effektivität nationaler Bestimmungen über die Erstattung von entgegen dem Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuern, wenn nationale Verfahrensregeln es diesem Lieferanten/Dienstleister ermöglichen, die Erstattung des Betrages bei diesen Behörden zu beantragen, und es dem Abnehmer beim gleichen Umsatz erlauben, diesen Betrag vom Lieferanten/Dienstleister mittels zivilrechtlicher Klage beizutreiben. Ist jedoch der Erfolg einer solchen zivilrechtlichen Klage durch tatsächliche Umstände ausgeschlossen, die nicht im Zusammenhang mit dem Anspruch stehen, so muss das nationale Recht aufgrund des Grundsatzes der Neutralität der MWSt, des Effektivitätsgrundsatzes und des Verbotes ungerechtfertigter Bereicherung der Steuerbehörden eine Möglichkeit des Abnehmers vorsehen, der den irrtümlicherweise berechneten Betrag gezahlt hat, diesen von den Steuerbehörden zurückzuerlangen. Zudem muss ein Anspruch, der einem Abnehmer bei einem solchen Umsatz, der in dem in Rede stehenden Mitgliedstaat ansässig ist, zur Verfügung steht, auch einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Abnehmer zur Verfügung stehen.

4. Dass nach nationalem Recht eine Antwort gegen die Steuerbehörden auf Erstattung direkter Steuern, die irrtümlicherweise einbehalten und entrichtet wurden, sowohl der einbehaltenden Partei als auch der Partei zusteht, der gegenüber die Einbehaltung erfolgt ist, ist bei der Beurteilung der Vereinbarkeit einer Regelung, nach der nur der Lieferant/Dienstleister und nicht der Abnehmer im Rahmen eines Umsatzes Erstattung eines irrtümlich in Rechnung gestellten und gezahlten Mehrwertsteuerbetrags von den Steuerbehörden verlangen kann, mit dem Äquivalenzprinzip grundsätzlich unerheblich.

Anmerkung: Irrtümlich in Rechnung gestellte USt führt zu einer Steuerschuld kraft Rechnung. Andererseits besteht entsprechend den Aussagen des EuGH in der Rs *Genius Holding*²⁸⁾ hierbei für den Leistungsempfänger kein Recht auf Vorsteuerabzug. Nach den gegenständlichen Schlussanträgen der GA gilt dies ebenso im Rahmen einer Vorsteuererstattung durch ausländische Unternehmer. Ein direkter Anspruch des Abnehmers gegen die ausländische Finanzbehörde besteht nach Ansicht der GA jedoch dann, wenn aufgrund tatsächlicher Umstände

(zB wegen Insolvenz des Lieferanten) eine zivilrechtliche Klage nicht erfolgreich ist.

taxlex-EC 2006/106

C-72/05, *Wollny*

Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage bei privat genutzter Wohnung

In der Rs *Wollny* geht es um die Bestimmung der mehrwertsteuerlichen Bemessungsgrundlage für den privat genutzten Teil eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes und damit verbunden um die Auslegung des in Art 11 Teil A Abs 1 lit c der 6. MWSt-RL enthaltenen Begriffs „Betrag der Ausgaben“. Fraglich ist, ob der Betrag der Ausgaben für den privat genutzten Teil (neben den laufenden Aufwendungen) anhand der die fortschreibende Abnutzung des Gebäudes widerspiegelnden allgemeinen Abschreibungsregeln zu bestimmen ist oder ob – wie in § 10 Abs 4 Nr 2 dUStG vorgesehen – der (kürzere) Zeitraum für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs zugrunde gelegt werden kann. GA *Léger*²⁹⁾ kommt in seinen Schlussanträgen unter Hinweis auf die Gefahr eines sonst un versteuerten Endverbrauchs zum Ergebnis, dass die 6. MWSt-RL einer derartigen nationalen Regelung nicht entgegensteht. Die Mitgliedstaaten verfügen demnach bei der Umsetzung des Art 11 Teil A Abs 1 lit c der 6. MWSt-RL in ihr nationales Recht über einen Entscheidungsspielraum, der sie berechtigt, die Erhebung der MWSt, die für die private Verwendung des Gebäudes anfällt, über einen kürzeren Zeitraum, nämlich den für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge, zu strecken. Im Ergebnis führt der GA aus:

Artikel 11 Teil A Abs 1 lit c [der 6. MWSt-RL] ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, nach der die Bemessungsgrundlage der MWSt für die private Nutzung eines Teils eines Gebäudes, das vom Steuerpflichtigen in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet worden ist, jährlich auf einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten festgesetzt wird, der sich nach dem gem Art 20 [der 6. MWSt-RL] vorgesehenen Zeitraum für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge bestimmt. Diese Besteuerungsgrundlage muss die Anschaffungskosten des Grundstücks, auf dem das Gebäude errichtet ist, enthalten, sofern dieser Erwerb der MWSt unterworfen war und der Steuerpflichtige die Vorsteuer abgezogen hat.

Anmerkung: Hintergrund des vorliegenden Urteils sind die Feststellungen des EuGH in der Rs *Seeling*³⁰⁾, wonach bei einem gemischt genutzten Gebäude die private Nutzung eines Teils dieses Gebäudes als unentgeltliche Wertabgabe der USt zu unterwerfen ist und die private Nutzung eines Gebäudes keine „steuerfreie“ Vermietung darstellt. Dies hat zur Konsequenz, dass die mit dem privat genutzten Gebäudeteil in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge sofort bei Leistungsbezug zum Abzug gebracht werden können und die spätere Versteuerung

27) Schlussanträge GA *Sharpston* 8. 6. 2006, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*.

28) EuGH 13. 12. 1989, Rs C-342/87, *Genius Holding*.

29) Schlussanträge GA *Léger* 15. 6. 2006, C-72/05, *Wollny*.

30) EuGH 8. 5. 2003, C-269/00, *Seeling*.

der privaten Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe (Eigenverbrauch) zeitversetzt verteilt erfolgt.

Als Reaktion auf dieses Urteil hat der deutsche Gesetzgeber die Bestimmung des § 10 Abs 4 Nr 2 dUStG erlassen, wonach die für die Versteuerung der privaten Nutzung (neben den laufenden Aufwendungen) heranzuziehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes abweichend vom Ertragsteuerrecht gleichmäßig auf den für diesen Gegenstand maßgeblichen kürzeren Vorsteuerberichtigungszeitraum (bei Gebäuden 10 Jahre) verteilt werden müssen. Durch die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Vorsteuerberichtigungszeitraum sollen ein unverteuerter Endverbrauch bzw die damit verbundenen Steuerausfälle vermieden werden, zu denen es sonst etwa bei einer steuerfreien Veräußerung des Gebäudes nach Ablauf des Berichtigungszeitraums kommen würde. Würde man für die Versteuerung der privaten Nutzung zB eine ertragsteuerliche Abschreibungsdauer von 50 Jahren zugrunde legen, hätte der Steuerpflichtige andernfalls nach zehn Jahren nur ein Fünftel des Mehrwertsteuerbetrags entrichtet, den er sich als Vorsteuer abgezogen hat.

taxlex-EC 2006/107

C-228/05, *Stradasfalti*

Begrenzung des Vorsteuerabzugs bei Kraftfahrzeugen

Die Rs *Stradasfalti* betrifft die Auslegung des Art 17 Abs 7 der 6. MWSt-RL hinsichtlich der Begrenzung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Verwendung und der Instandhaltung bestimmter Kraftfahrzeuge. Konkret geht es um die Frage, ob eine italienische Regelung, wonach der Abzug der Vorsteuer auf Kraftfahrzeuge, die nicht Gegenstand der eigentlichen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen als solcher sind, ausgeschlossen ist, auf der Grundlage von Art 17 Abs 7 der 6. MWSt-RL zu rechtfertigen ist, wenn die Vorschrift 25 Jahre lang in Kraft geblieben ist und der Mehrwertsteuerausschuss ihren Erlass lediglich zur Kenntnis genommen hat. GA *Sharpston*³¹⁾ verneint dies und kommt in ihren Schlussanträgen zu folgendem Ergebnis:

1. Art 17 Abs 7 Satz 1 [der 6. MWSt-RL] gestattet es einem Mitgliedstaat nicht, ohne vorherige Konsultation des in Art 29 der Richtlinie vorgesehenen Ausschusses Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung auszuschließen. Der den Ausschuss konsultierende Mitgliedstaat muss für jeden vorgeschlagenen Rechtsakt hinreichende Informationen über den spezifischen Inhalt des Ausschlusses liefern, um die anderen Mitgliedstaaten und die Kommission in die Lage zu versetzen, sich eine Meinung darüber zu bilden, ob dieser Ausschluss den materiellen Kriterien von Art 17 Abs 7 entspricht.

2. Art 17 Abs 7 der Sechsten Richtlinie gestattet nur zeitlich begrenzte Maßnahmen in Bezug auf kurzzeitige wirtschaftliche Umstände. Eine Maßnahme, die ohne wesentliche Änderung zur Reaktion auf eine geänderte Wirtschaftslage länger in Kraft bleibt, als derartige Umstände vorliegen, kann nicht nach dieser Vorschrift gestattet werden.

3. Ist eine nationale Maßnahme, die bestimmte Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung ausschließt, nicht

rechtsgültig erlassen worden, so kann ein von diesem Ausschluss betroffener Steuerpflichtiger seine Mehrwertsteuerschuld gem Art 17 Abs 2 der Sechsten Richtlinie neu berechnen, was zu einem unmittelbaren Abzugsrecht führt, jedoch nur soweit, wie die fraglichen Gegenstände vom Steuerpflichtigen für den Zweck der Erzielung steuerbarer Umsätze eingesetzt wurden. Die erforderlichen Berechnungen müssen im Einklang mit den Bedingungen durchgeführt werden, die das nationale Recht vorsieht und die dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip entsprechen müssen.

Anmerkung: Gem Art 17 Abs 7 der 6. MWSt-RL kann jeder Mitgliedstaat – vorbehaltlich einer Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses – aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen.

taxlex-EC 2006/108

C-240/05, *Eurodental*

Vorsteuerabzug bei Lieferung von Zahnersatz

Die Rs *Eurodental* betrifft die Frage, ob Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker oder Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, die nach Art 13 Teil A Abs 1 lit e der 6. MWSt-RL befreit sind und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, unter Art 15 (bis 1. 1. 1993) bzw Art 28 c Teil A lit a der 6. MWSt-RL fallen und auf diesem Weg eine Vorsteuerabzugsberechtigung nach Art 17 Abs 3 lit b der 6. MWSt-RL eröffnen.

Im konkreten Fall befasste sich die luxemburgische Firma *Eurodental* mit der Herstellung und der Reparatur von Zahnersatz für in Deutschland niedergelassene Kunden. Strittig war, ob die Tätigkeit der *Eurodental* – wegen ihrer Natur bzw ihres Inhalts – unter die Befreiung gem Art 13 Teil A Abs 1 lit e der 6. MWSt-RL fällt oder – wegen ihrer Modalität als ig Tätigkeit – unter die Befreiungen für innergemeinschaftliche Umsätze fällt mit der Konsequenz, dass ein Vorsteuerabzug möglich wäre. GA *Colomer* kommt in seinen Schlussanträgen³²⁾ vom 22. 6. 2006 zum Ergebnis, dass die anwendbare Befreiungsbestimmung anhand der Natur bzw des Inhalts des Umsatzes zu bestimmen ist, da andernfalls Wettbewerbsverzerrungen zwischen inländischen Unternehmern und Unternehmern, die vom Ausland aus operieren, entstehen würden. Demnach begründet ein von der Steuer befreiter innergemeinschaftlicher Umsatz kein Recht auf Abzug der Vorsteuer, wenn der Umsatz, wäre er auf den inländischen Bereich beschränkt, auch wegen seines Inhalts von der Steuer befreit ist. Im Ergebnis führt der GA aus:

Die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, auf die sich Art 13 Teil A Abs 1 lit e [der 6. MWSt-RL] bezieht, sind aufgrund dieser Vorschrift von der Steuer befreit, auch wenn es sich um in den Artikeln 15 Absätze 1, 2 und 3 (in der ursprünglichen Fassung und in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG) und 28 c Teil A lit a geregelte ig Umsätze

31) Schlussanträge GA *Sharpston* 22. 6. 2006, C-228/05, *Stradasfalti*.

32) Schlussanträge GA *Colomer* 22. 6. 2006, Rs C-240/05, *Eurodental*.

handelt, ohne dass sie demzufolge zu dem in Art 17 geregelten Abzug führen.

Anmerkung: Der GA folgt damit in seinen Schlussanträgen jener Ansicht, die in dieser Frage bereits der nach Art 29 der 6. MWSt-RL gebildete Mehrwertsteuerausschuss vertreten hat³³). Nach den Schlussanträgen geht somit bei einer Kollision von echten Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug (zB ig Lieferungen) und unechten Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug (konkret Leistungen durch Zahntechniker) die unechte Befreiung vor. Zum gleichen Ergebnis kommt die österreichische Finanzverwaltung³⁴) etwa bei Leistungen unecht befreiter Kleinunternehmer iZm steuerfreien ig Lieferungen.

taxlex-EC 2006/109

C-345/04, *Centro Equestre*

Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Steuererstattungsverfahren

§ 50 Abs 5 Z 3 dEStG sieht für in Deutschland beschränkt Steuerpflichtige eine Erstattung der im Wege eines Steuerabzugs von den Bruttoeinnahmen einbehaltenen und abgeführten Steuer nur unter der Voraussetzung vor, dass die mit den besteuerten Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben höher sind als die Hälfte der Einnahmen. Das deutsche Recht erlaubt allerdings sowohl in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen als auch beschränkt Steuerpflichtigen, die in Deutschland einen Betrieb unterhalten, den Abzug sämtlicher Betriebsausgaben, ohne hierfür einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang noch ein bestimmtes Verhältnis zwischen den Betriebseinnahmen und -ausgaben zu verlangen.³⁵)

GA Léger sieht eine solche Regelung als unvereinbar mit der Dienstleistungsfreiheit an und kommt daher in seinen Schlussanträgen vom 22. 6. 2006³⁶) zu folgendem Ergebnis:

Art 59 EG-Vertrag (jetzt Art 49 EG) steht als solcher nicht der Anwendung einer Voraussetzung des Vorliegens eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den Betriebsausgaben, deren Abzug beantragt wird, und den besteuerten Einkünften auf einen gebietsfremden Erbringer von Dienstleistungen entgegen, doch muss dieser Artikel dahin ausgelegt werden, dass er eine Steuerregelung eines Mitgliedstaats untersagt, wonach eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft im Rahmen eines Verfahrens für die Erstattung der Steuer, die zuvor auf die Einnahmen aus einer im erstgenannten Staat erbrachten Dienstleistung erhoben worden ist, die Berücksichtigung der Betriebsausgaben, die sie getätigt hat, um diese Dienstleistung durchführen zu können, nur unter der Voraussetzung erreichen kann, dass diese Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen aus der betreffenden Dienstleistung stehen, während eine solche Voraussetzung für in diesem Staat ansässige Gesellschaften nicht gilt.

Art 59 des Vertrages ist ferner dahin auszulegen, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach die Erstattung der Steuer, die zuvor von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft entrichtet worden ist, nur dann vorgenommen werden kann, wenn die Betriebsausgaben, deren Berücksichtigung beantragt wird, höher sind als die Hälfte der von dieser Gesellschaft im ersten Staat erzielten

Einnahmen, während eine solche Voraussetzung für in diesem Staat niedergelassene Gesellschaften nicht gilt.

Anmerkung: Der GA anerkennt die Gültigkeit des Territorialitätsprinzips auf Ebene des Gemeinschaftsrechts. Dieses sei allerdings bei Anwendung einheitlich durchzuziehen und darf sich nicht nur auf beschränkt Steuerpflichtige, die keinen Betrieb im Quellenstaat unterhalten, beziehen. Denn nur in diesem Fall wird die Unmittelbarkeit des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Einnahmen und Ausgaben gefordert. Dieser Zusammenhang kann aber insb bei Gemeinkosten, die zwar durch die Gesamttätigkeit, nicht aber unmittelbar durch die inländische Tätigkeit veranlasst sind, nicht hergestellt werden. Nach geltender Rechtslage können somit derartige Ausgaben den beschränkt steuerpflichtigen Einnahmen nicht gegenübergestellt werden.

Der Ausgang dieses Verfahrens wird auch aus österreichischer Sicht von Interesse für eine mögliche Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von § 102 Abs 2 Z 1 öEStG sein: Betriebsausgaben oder Werbungskosten dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist nach der österreichischen Rechtsordnung somit nicht erforderlich. Nach welchem Maßstab Gemeinkosten den inländischen Einkünften zuzuordnen sind, lässt sich aber den Vorschriften dennoch nicht ohne weiteres entnehmen. Die Regelung des § 102 Abs 2 Z 1 EStG ist jedenfalls so offen formuliert, dass sie für eine gemeinschaftskonforme Interpretation – wie immer sie auch vom EuGH vorgenommen wird – Raum lässt.³⁷)

taxlex-EC 2006/110

C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*

Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen bei Unterkapitalisierung

Anhand von Musterverfahren haben die Commissioners of Inland Revenue dem EuGH die britischen Thin Capitalisation Rules zur Überprüfung auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität vorgelegt. Zweifel waren insb im Anschluss an die Entscheidung des EuGH in der Rs *Lankhorst-Hohorst*³⁸) aufgetreten. Da sich die britische Regelung jedoch in einigen wesentlichen Punkten von der deutschen unterscheidet – ua bewirkten die deutschen Rechtsvorschriften entgegen den britischen, dass nicht genau der Teil der Zahlung, der den Betrag überstieg, der unter marktüblichen Bedingungen gewährt wor-

33) Vgl Vorschlag des Mehrwertsteuerausschusses in seiner 60. Sitzung am 20. und 21. 3. 2000, TAXUD/1876/00.

34) UStRL Rz 1002.

35) Dazu *Rust*, Pending Cases Filed by German Courts II: The Scorpio, Centro Equestre, Conijn, Schwarz, and Meindl Cases, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 182.

36) Schlussanträge GA Léger 22. 6. 2006, C-345/04, *Centro Equestre*.

37) *Lang*, Die Neuregelung der beschränkten Steuerpflicht nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 156.

38) EuGH 12. 12. 2002, C-342/00, Slg 2002, I-11779, *Lankhorst-Hohorst*.

den wäre, sondern die gesamte Zahlung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft umqualifiziert wurde –, sah GA *Geelhoed* eine neuerliche Vorlage an den EuGH für begründet an und gelangte in seinen Schlussanträgen vom 29. 6. 2006³⁹⁾ zu folgenden Ergebnissen:

Art 43 EG schließt es nicht aus, nationale Steuervorschriften wie die im vorliegenden Fall in Rede stehenden Vorschriften des Vereinigten Königreichs, die auf der Grundlage des Kriteriums des Fremdvergleichs die Möglichkeit für eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft beschränken, die Zinsen auf ein von einer gebietsfremden unmittelbaren oder mittelbaren Muttergesellschaft gewährtes Darlehen von der Steuer abzuziehen, während die Tochtergesellschaft diesen Beschränkungen nicht unterworfen wäre, wenn die Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig wäre, beizubehalten und anzuwenden, sofern 1. es für eine Tochtergesellschaft gleichwohl möglich ist, ohne übermäßigen Aufwand den Beweis zu führen, dass ein Geschäft tatsächlich aus echten wirtschaftlichen Gründen und nicht zur Erlangung eines Steuervorteils durchgeführt wurde, und 2. das Vereinigte Königreich sicherstellt, dass der Niederlassungsstaat der Muttergesellschaft die vom Vereinigten Königreich vorgenommene Umqualifizierung der von der Tochtergesellschaft gezahlten Zinsen aufgrund des Gegenseitigkeitsprinzips anerkennt.

Art 43 EG und die vorstehenden Erörterungen finden Anwendung, wenn a) das Darlehen von einer zwischengeschalteten Darlehensgeberin, nicht aber von der Muttergesellschaft selbst gewährt wird, sofern beide Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat als dem Vereinigten Königreich ansässig sind, oder b) die Darlehensgeberin in einem anderen Mitgliedstaat als dem Vereinigten Königreich ansässig ist und die Darlehensnehmerin eine Tochtergesellschaft der Darlehensgeberin ist, selbst wenn ihre gemeinsame Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig ist oder die Darlehensgeberin das Darlehen über eine in einem Drittstaat ansässige Niederlassung auszahlt. Art 43 EG findet dagegen keine Anwendung, wenn a) die Darlehensgeberin in einem anderen Mitgliedstaat als dem Vereinigten Königreich ansässig ist, die Darlehensnehmerin keine Tochtergesellschaft der Darlehensgeberin ist, selbst wenn ihre gemeinsame Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig ist, oder b) die Darlehensgeberin und alle gemeinsamen unmittelbaren oder mittelbaren Muttergesellschaften der Darlehensgeberin und der Darlehensnehmerin in Drittstaaten ansässig sind.

Mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht gezahlter Steuern hat die innerstaatliche Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten die zuständigen Gerichte und die Verfahrensmodalitäten der Klagen zu bestimmen, die den Schutz der dem Steuerpflichtigen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, einschließlich der rechtlichen Einordnung der Ansprüche, die vor dem nationalen Gericht erhoben werden. Dabei müssen die nationalen Gerichte jedoch sicherstellen, dass die Kläger über eine effektive Abhilfemöglichkeit verfügen, um Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße zu erlangen, die ihnen unmittelbar durch eine unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Steuer entstanden ist.

Anmerkung: GA *Geelhoed* rechtfertigte die an sich diskriminierenden Bestimmungen⁴⁰⁾ über die Unterkapitalisierung auf Basis einer missbräuchlichen Anwendung von Steuergestaltungsmaßnahmen. Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung müssen jedoch angemessen und verhältnismäßig sein, wodurch den Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden muss, darzulegen, dass die Erzielung

steuerlicher Vorteile nicht vordergründig verfolgt wurde. Der Steuerpflichtige hat daher echte wirtschaftliche Gründe anzuführen. Die Informationen, die der Steuerpflichtige beizubringen hat, um die Vermutung zu widerlegen, dürfen nicht unangemessen sein oder dazu führen, dass die Widerlegung übermäßig erschwert oder unmöglich ist. Eine Umqualifizierung darf bei Vorliegen von Missbrauch auch nur in jenem Ausmaß erfolgen, das den Betrag übersteigt, der unter marktüblichen Bedingungen vereinbart worden wäre. Schlussendlich muss eine gerichtliche Überprüfbarkeit des Ermittlungsergebnisses gewährleistet sein. Zur Sicherstellung der Verhältnismäßigkeit müsse ein Mitgliedstaat darüber hinaus dafür sorgen, dass die Umqualifizierung des Geschäftsvorgangs im Rahmen ihrer Besteuerungskompetenz eine spiegelbildliche Entsprechung in einer zweiten Umqualifizierung (dh von Zinseinkünften in Dividendeneinkünfte) im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft findet. Gelingt ihm das nicht, gehen die Vorschriften über die Unterkapitalisierung über dasjenige hinaus, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist, und dem Konzern als Ganzem würde eine unverhältnismäßige Last durch eine Doppelbesteuerung auferlegt werden.⁴¹⁾

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2006/111

C-97/06, Navicon

Steuerbefreiung für Vercharterung von Schiffen

Das Tribunal Superior de Justicia Madrid legt mit seinem Vorlagebeschluss vom 20. 2. 2006⁴²⁾ dem EuGH in der Rs *Navicon* folgende Fragen vor:

Ist der Begriff der Vercharterung, der in der in Art 15 Nr 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung enthalten ist, in dem Sinne auszulegen, dass er nur die Vercharterung des gesamten Laderaums eines Schiffes (Vollvercharterung) umfasst, oder umfasst er auch die Vercharterung eines Teils oder Prozentsatzes des Laderaums eines Schiffes (Teilvercharterung)?

Steht die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie einem nationalen Gesetz entgegen, das die Steuerbefreiung nur für die Vollvercharterung zulässt?

39) Schlussanträge GA *Geelhoed* 29. 6. 2006, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

40) Als Reaktion auf die *Lankborst-Hoborst*-Entscheidung des EuGH dehnte der britische Gesetzgeber die Regeln zur Unterkapitalisierung im Jahr 2004 auch auf Darlehensgeschäfte zwischen ausschließlich inländischen Konzerngesellschaften aus. Diese Regelung war jedoch nicht Untersuchungsgegenstand.

41) Ähnliche Kriterien zur missbräuchlichen Anwendung von Steuergestaltungsmaßnahmen wurden bereits von GA *Léger* in seinen Schlussanträgen zur Rs *Cadbury Schweppes* aufgestellt. Schlussanträge GA *Léger* 2. 5. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd*.

42) ABl C 131/28 (3. 6. 2006).

taxlex-EC 2006/112

C-168/06, *Ceramika Paradyz*

Verpflichtung zur Begleichung einer zusätzlichen Steuerschuld

Die Rs *Ceramika Paradyz*⁴³⁾ betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des Wojewódzki Sąd Administracyjny Łódź, mit dem dem EuGH mehrere Fragen in Zusammenhang mit einer im polnischen Recht vorgesehenen Bestimmung gestellt werden, wonach einem Mehrwertsteuerpflichtigen eine zusätzliche Steuerschuld für den Fall auferlegt wird, dass er in der Steuererklärung die Steuerschuld zu niedrig bzw. einen zu hohen Betrag als zu erstattende Steuerdifferenz angibt. Im Kern geht es um die Frage, ob Strafzahlungen in Form zusätzlicher Mehrwertsteuer-Schuld zulässig sind.

Schließt Art 2 Absatz 2 [der 1. MWSt-RL] in Verbindung mit den Art 2, 10 Abs 1 lit a und 10 Abs 2 [der 6. MWSt-RL] die Möglichkeit aus, dass die Mitgliedstaaten dem Mehrwertsteuerpflichtigen die Verpflichtung zur Begleichung einer zusätzlichen Steuerschuld auferlegen, die 30% des Betrages entspricht, um den die Steuerschuld zu niedrig angesetzt wurde, oder 30% des Betrages, um den die vom Steuerpflichtigen ausgewiesene zu erstattende Steuerdifferenz oder zu erstattende Vorsteuer zu hoch angesetzt wurde oder um den der auf den folgenden Abrechnungszeitraum zu übertragende Überschuss der Vorsteuer gegenüber der geschuldeten Umsatzsteuer zu hoch angesetzt wurde, wenn festgestellt wird, dass der Mehrwertsteuerpflichtige

a) in der abgegebenen Steuererklärung einen Betrag als Steuerschuld ausgewiesen hat, der niedriger ist als der geschuldete Betrag, oder

b) in der Steuererklärung einen Betrag als zu erstattende Steuerdifferenz oder als zu erstattende Vorsteuer ausgewiesen hat, der höher ist als der zustehende Betrag, oder

c) in der Steuererklärung eine Differenz zwischen dem Betrag der Vorsteuer und dem Betrag der geschuldeten Umsatzsteuer zur Übertragung auf den folgenden Monat ausgewiesen hat, oder

d) in der Steuererklärung einen Betrag als zu erstattende Steuerdifferenz oder einen Betrag als zu erstattende Vorsteuer ausgewiesen und diesen Betrag erhalten hat, während er den an das Finanzamt zu zahlenden Betrag einer Steuerschuld hätte ausweisen müssen, oder

e) keine Steuererklärung abgegeben und den Betrag der Steuerschuld nicht gezahlt hat?

Können die „Sondermaßnahmen“ im Sinne von Art 27 Abs 1 der Sechsten Richtlinie des Rates unter Berücksichtigung ihres Charakters und Zieles in der Möglichkeit bestehen, dem Mehrwertsteuerpflichtigen eine zusätzliche Steuerschuld auf-

zuverlegen, die mit Entscheidung der Steuerbehörde festgesetzt wird, wenn die objektive Tatsache festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige einen zu niedrigen Betrag als Steuerschuld oder einen zu hohen Betrag als zu erstattende Steuerdifferenz oder einen zu hohen Betrag als zu erstattende Vorsteuer angegeben hat?

taxlex-EC 2006/113

C-182/06, *Lakebrink und Peters-Lakebrink*

Berechtigung zum negativen Progressionsvorbehalt

Mit seiner Vorlagefrage in der Rs *Lakebrink und Peters-Lakebrink* möchte der luxemburgische *Cour administrative* vom EuGH wissen, ob die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG dahin auszulegen ist, dass sie einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in Luxemburg ansässig ist und aus luxemburgischer Quelle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, die den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens darstellen, seine negativen Einkünfte aus der Vermietung von nicht selbst genutzten Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat, im vorliegenden Fall Deutschland, liegen, nicht für die Bestimmung des auf seine Einkünfte aus luxemburgischer Quelle anwendbaren Steuersatzes geltend machen kann.⁴⁴⁾

Anmerkung: Dieser Fall scheint die interessante Frage aufzuwerfen, ob und inwieweit sich die *Schumacker-Rechtsprechung*⁴⁵⁾ auf die Verlustberücksichtigung im Tätigkeitsstaat im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts auswirkt. Während nämlich der EuGH unlängst in der Rs *Ritter-Coulais*⁴⁶⁾ bereits entschieden hatte, dass unbeschränkt Steuerpflichtigen jedenfalls der negative Progressionsvorbehalt zu gewähren ist, wenn auch die entsprechenden positiven Einkünfte im Rahmen der Progressionsberechnung berücksichtigt würden, ist die Beurteilung dieser Frage für beschränkt Steuerpflichtige in einer *Schumacker-Situation* (90% des Einkommens im Tätigkeitsstaat) nach wie vor ungeklärt. Die Lösung dieser Frage wird auch für die Auslegung des § 1 Abs 4 EStG Bedeutung haben.

43) ABl C 143/24 (17. 6. 2006).

44) ABl C 143/27 (17. 6. 2006).

45) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*.

46) EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, *Hans-Jürgen und Monique Ritter-Coulais*.