

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
M A I 2009

05

181 – 236

Top Thema

Der VfGH hebt § 25 GebG (zur Gänze)  
als verfassungswidrig auf

Unternehmenssteuerrecht

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

Bewertung und Accounting

Bilanzierung von strukturierten  
Finanzinstrumenten nach UGB

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

Krankentgeltanspruch eines Arbeiters bei  
einem Arbeitsunfall oder einer Berufskrankheit

Infocenter WKO

Bildungskarenz

**Schriftleitung:**

Markus Achatz  
Sabine Kirchmayr

**Redaktion:**

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



Helwig Aubauer  
Thomas Neumann  
Günter Steinlechner

MANZ

# EC Tax Update – Mai 2009

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

## RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2009/50

### Kommission

#### Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten fortgeführt.<sup>1)</sup> Diese Verfahren betreffen im Bereich des direkten Steuerrechts

- die bulgarischen Steuervorschriften, wonach bestimmte Einkünfte bulgarischer Herkunft einer Quellensteuer auf Bruttobasis unterliegen, wenn sie an Gebietsfremde gezahlt werden, während in Bulgarien ansässige Steuerpflichtige ihre Ausgaben iZm den gleichen Einkünften steuerlich absetzen können (Verstoß gegen die Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 49 und 56 EG sowie Art 36 und 40 EWR-Abkommen – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);<sup>2)</sup>
- die österreichischen Steuervorschriften, wonach einerseits Zuwendungen an bestimmte Einrichtungen in Österreich, wie Universitäten, Kunstschulen oder die Akademie der Wissenschaften als Betriebskosten geltend gemacht werden können, während Zuwendungen an Einrichtungen in anderen Ländern nicht abgezogen werden können, und wonach andererseits – ohne Berücksichtigung des Ortes der Niederlassung bei bestimmten anderen Zuwendungsempfängern, die im Bereich Forschung oder Lehre tätig sind – Zuwendungen nur dann als abzugsfähige Ausgaben gelten, wenn die jeweiligen Tätigkeiten für die österreichische Wissenschaft oder die österreichische Wirtschaft ausgeführt werden (Verstoß gegen die Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 49 und 56 EG sowie Art 36 und 40 EWR-Abkommen – 2. Stufe des Verfahrens nach Art 226 EG);<sup>3)</sup>
- die spanischen Steuervorschriften, wonach natürliche Personen, die ihren steuerlichen Wohnsitz in Spanien aufgeben, einer Wegzugsbesteuerung unterliegen (Verstoß gegen Art 18, 39 und 43 EG und Art 29 und 31 des EWR-Abkommens – Klage beim EuGH);<sup>4)</sup>
- die deutschen Bestimmungen zur degressiven Abschreibung für Gebäudeabnutzung, die nur auf in Deutschland belegene Gebäude anwendbar sind (Verstoß gegen Art 56 EG bzw Art 40 EWR-Abkommen – Klage beim EuGH);<sup>5)</sup>
- die deutsche Quellenbesteuerung von Ausschüttungen an ausländische Unternehmen in Form einer bis zu 25%igen Quellenbesteuerung bei gleichzeitiger Nicht- oder Niedrigbesteuerung von Inlandsdividenden (Verstoß gegen die EG- und EWR-Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – Klage beim EuGH).<sup>6)</sup>

Diese Verfahren betreffen im Bereich des indirekten Steuerrechts

- die polnischen Bestimmungen, wonach die Kfz-Zulassungssteuer in die MwSt-Bemessungsgrundlage einbezogen wird;<sup>7)</sup>
- die italienischen Rechtsvorschriften, nach denen die MwSt auf Grundstücksumsätze als Prozentsatz des Normalwerts berechnet wird, wenn der von den Parteien angegebene Preis nicht dem Marktpreis entspricht;<sup>8)</sup>
- die griechische Nichtmeldung der Umsetzung der RL 2006/69/EG (Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen)

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

- 1) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 226 EG angegeben (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Aufforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten im Sinne der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheit an den EuGH zu verweisen).
- 2) Direkte Steuern: Kommission fordert Bulgarien auf, die diskriminierende Besteuerung gebietsfremder Steuerpflichtiger zu beenden, IP/09/427 (19. 3. 2009).
- 3) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Österreich auf, die diskriminierende Besteuerung von Zuwendungen in den Bereichen Wissenschaft und Forschung zu beenden, IP/09/428 (19. 3. 2009).
- 4) Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Spanien vor dem Europäischen Gerichtshof wegen seiner restriktiven Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen, IP/09/431 (19. 3. 2009); siehe bereits Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Spanien auf, die restriktiven Bestimmungen zur Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen zu ändern, IP/08/1531 (16. 10. 2008).
- 5) Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Deutschland vor dem Europäischen Gerichtshof wegen seiner diskriminierenden Regelungen für im Ausland belegene Gebäude, IP/09/433 (19. 3. 2009); s bereits Direkte Steuern: Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen seiner diskriminierenden Regelungen zur Abschreibung im EU-Ausland belegener Gebäude, IP/08/146 (31. 1. 2008).
- 6) Direkte Steuern: Europäische Kommission verklagt Deutschland vor dem Europäischen Gerichtshof wegen steuerlicher Diskriminierung von Auslandsdividendenzahlungen, IP/09/435 (19. 3. 2009); s bereits Besteuerung von Auslandsdividendenzahlungen: Kommission leitet weitere Schritte gegen Deutschland, Finnland, Italien und Österreich ein“, IP/07/1152 (23. 7. 2007).
- 7) MwSt – Europäische Kommission verklagt Polen vor dem Europäischen Gerichtshof wegen Einbeziehung der Kfz-Zulassungssteuer in die MwSt-Bemessungsgrundlage, IP/09/429 (19. 3. 2009).
- 8) MwSt – Europäische Kommission fordert Änderung der italienischen Rechtsvorschriften über Grundstücksgeschäfte, IP/09/430 (19. 3. 2009).

und 2006/112/EG (Neufassung der 6. MwSt-RL) in nationales Recht.<sup>9)</sup>

## URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2009/51

### C-302/07, J. D. Wetherspoon

#### Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen

Der EuGH hatte sich in der Rs *J. D. Wetherspoon* mit der Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen mit mehr als zwei Nachkommastellen zu befassen. *J. D. Wetherspoon* betreibt im Vereinigten Königreich eine Kette von mehr als 670 Gaststätten. Sie erklärte die Umsatzsteuer aus den Umsätzen ihrer Gaststätten, indem sie zunächst für jedes einzelne getrennt geführte Produkt eine Berechnung des Mehrwertsteuerbetrags aus dem Bruttoverkaufspreis vornahm und den Betrag abrundete. In weiterer Folge summierte sie bei Ausstellung ihrer Rechnungen alle ausgewiesenen Mehrwertsteuerbeträge auf und rundete diesen Betrag wiederum auf ganze Pennies ab. Die Abrundung der auf die einzelnen Umsätze zu entrichtenden Mehrwertsteuer wurde jedoch von den englischen Steuerbehörden versagt.

Dem EuGH wurden in der Folge Fragen nach den Rundungsregeln vorgelegt. Im Wesentlichen wollte das vorliegende Gericht wissen, ob sich die Regeln für das Runden von Mehrwertsteuerbeträgen nach nationalem Recht oder nach Gemeinschaftsrecht richten, welche Methode nach dem Gemeinschaftsrecht zur Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen heranzuziehen sei, auf welcher Ebene Mehrwertsteuerbeträge, die sich aus der Herausrechnung vom Bruttoverkaufspreis ergeben, zu runden seien und ob es den Prinzipien des Gemeinschaftsrechts entspreche, wenn nur bestimmte Unternehmen die Abrundung von Mehrwertsteuerbeträgen vornehmen dürfen. In seinem Urteil v. 5. 3. 2009<sup>10)</sup> kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. *Das Gemeinschaftsrecht enthält bei seinem derzeitigen Stand keine spezifische Vorgabe in Bezug auf die Methode zur Rundung von Mehrwertsteuerbeträgen. In Ermangelung einer spezifischen Gemeinschaftsregelung ist es Sache der Mitgliedstaaten, die Regeln und die Methoden für die Rundung der Mehrwertsteuerbeträge zu bestimmen; dabei müssen sie darauf achten, dass die Grundsätze, auf denen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, namentlich die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Proportionalität, eingehalten werden. Insb steht das Gemeinschaftsrecht der Anwendung einer nationalen Regelung nicht entgegen, wonach ein bestimmter Mehrwertsteuerbetrag aufgerundet werden muss, wenn der Bruchteil der kleinsten Einheit der betreffenden Währung größer oder gleich 0,5 ist, und es schreibt auch nicht vor, dass den Steuerpflichtigen das Abrunden eines Mehrwertsteuerbetrags zu gestatten ist, der einen Bruchteil der kleinsten nationalen Währungseinheit umfasst.*

2. *Bei einem Verkaufspreis, in dem die Mehrwertsteuer enthalten ist, ist es in Ermangelung einer spezifischen Gemeinschaftsregelung Sache des jeweiligen Mitgliedstaats, innerhalb der Grenzen des Gemeinschaftsrechts, insb unter Beachtung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Proportionalität, die Ebene zu bestimmen, auf der ein Mehrwertsteuerbetrag, der einen Bruchteil der kleinsten nationalen Währungseinheit umfasst, gerundet werden darf oder muss.*

3. *Da sich Wirtschaftsteilnehmer, die die Preise für ihre Warenverkäufe und Dienstleistungen unter Einschluss der Mehrwertsteuer berechnen, in einer anderen Lage befinden als diejenigen, die die gleiche Art von Geschäften zu Preisen ohne Mehrwertsteuer tätigen, können sich die Erstgenannten nicht auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität berufen, um zu erreichen, dass ihnen gestattet wird, die Abrundung der geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge auf der Ebene der Warengattung und des Umsatzes vorzunehmen.*

**Anmerkung:** Der Gerichtshof stellte in diesem Urteil, wie bereits in der Rs *Koninklijke Ahold*,<sup>11)</sup> klar, dass weder die 1. MwSt-RL noch die 6. MwSt-RL ausdrückliche Regeln für die Rundung eines Mehrwertsteuerbetrags vorsehen. Aus diesem Grund ist bei der Rundung nach nationalem Recht vorzugehen. Bei der Anwendung des nationalen Rechts ist auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu achten. Steuerpflichtige, die die gleichen oder gleichartige wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, dürfen bei der Rundungsmethode nicht unterschiedlich behandelt werden. Außerdem darf der von der Steuerverwaltung erhobene Mehrwertsteuerbetrag nicht höher sein als der vom Endverbraucher an den Steuerpflichtigen gezahlte. Jeder gerundete Betrag muss so weit wie möglich dem Betrag entsprechen, der sich bei der Anwendung des geltenden Mehrwertsteuersatzes ergibt (Grundsatz der Proportionalität). Der Gerichtshof erklärt, dass diesen Erfordernissen mehr als eine einzige Rundungsmethode gerecht werden kann.<sup>12)</sup>

Die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität werden dabei allerdings nicht verletzt, wenn Wirtschaftsteilnehmer, die ihre Dienstleistungen oder Warenlieferungen zu Preisen ohne Mehrwertsteuer durchführen und die Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung auf den Preis aufschlagen, anders behandelt werden als Einzelhändler, bei denen die Mehrwertsteuer im Preis einer Ware oder Dienstleistung enthalten ist. Bei Erstgenannten findet die Rundung statt, bevor der Kunde die Gegenleistung erbringt, wodurch der vom Kunden erhaltene und der vom Steuerpflichtigen an den Staat abgeführte Mehrwertsteuerbetrag identisch sind. Bei Zweitgenannten würde jedoch eine systematische Abrundung dazu führen, dass vom Kunden die tatsächlich geschuldete Mehrwertsteuer eingemommen werden würde, während an den Staat ein geringerer Betrag abgeführt werden würde. Die Differenz würde dann der Mehrwertsteuerpflichtige zu seinem eigenen Vorteil behalten. Zudem erklärt der Gerichtshof aufgrund praktischer Bedürfnisse eine unterschiedliche Behandlung für gerechtfertigt: Bei einem Preis ohne Mehrwertsteuer, der regelmäßig in runden Zahlen ausgedrückt wird, ist die Rundung der Mehrwertsteuer unerlässlich, um zu einem tatsächlich zahlbaren Gesamtbetrag zu gelangen, der sich aus der Addition des Preises ohne Mehrwertsteuer mit der geschulde-

9) MwSt – Europäische Kommission verklagt Griechenland vor dem EuGH wegen Nichtmitteilung von Maßnahmen zur Umsetzung zweier Richtlinien in innerstaatliches Recht, IP/09/432 (19. 3. 2009).

10) EuGH 5. 3. 2009, C-302/07, *J. D. Wetherspoon*.

11) EuGH 10. 7. 2008, C-484/06, *Koninklijke Ahold*.

12) Rz 34 und 36 dieses Urteils.

ten Mehrwertsteuer ergibt. Wenn hingegen die Mehrwertsteuer im Preis der Ware oder der Dienstleistung enthalten ist, ist eine Rundung nicht erforderlich, um den Gesamtpreis entrichten zu können.<sup>13)</sup>

taxlex-EC 2009/52

### C-10/08, *Kommission/Finnland*

#### Abzug der Kfz-Steuer von der MwSt auf Fahrzeugverkäufe verstößt gegen Gemeinschaftsrecht

Der EuGH hatte sich in der Rs *Kommission/Finnland* ua mit der Frage zu befassen, ob die Republik Finnland ihren Verpflichtungen aus Art 17 Abs 1 und 2 der 6. MwSt-RL, neugefasst durch Art 167 und 168 der RL 2006/112/EG, nachgekommen ist, da Finnland den Abzug der Steuer gem § 5 des Autoverolaki (Kraftfahrzeugsteuergesetz) von der auf den Verkauf zu entrichtenden Mehrwertsteuer gestattete. In seinem Urteil v 19. 3. 2009<sup>14)</sup> kam der Gerichtshof zu folgendem Ergebnis:

*Die Republik Finnland hat dadurch, dass sie den Abzug der Steuer gem § 5 des Autoverolaki (Kraftfahrzeugsteuergesetz) und § 102 Abs 1 Nr 4 des Arvonlisäverolaki (Mehrwertsteuergesetz) von der auf den Verkauf zu entrichtenden Mehrwertsteuer gestattete, gegen ihre Verpflichtungen aus Art 90 EG und gegen ihre Verpflichtungen aus Art 17 Abs 1 und 2 der 6. MwSt-RL, neugefasst durch Art 167 und 168 der RL 2006/112/EG des Rates verstoßen.*

### SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2009/53

### C-397/07, *Kommission/Spanien*

#### Spanisches Gesellschaftsteuerregime

Die Kommission hat ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Spanien eingeleitet, in dem die nationale Umsetzung der KapitalansammlungsRL<sup>15)</sup> als nicht gemeinschaftskonform gerügt wird. Hierin beanstandet die Kommission ua, dass Spanien bei Sitzverlegung einer EU-Kapitalgesellschaft die Nichterhebung von Gesellschaftsteuer davon abhängig macht, dass bereits eine Besteuerung im Herkunftsstaat erfolgt ist. Gemäß der GA wird hierdurch jedoch die Freiheit eines Mitgliedstaats untergraben, bestimmte Kapitalgesellschaften von der Erhebung von Gesellschaftsteuer zu befreien. Im Sinne der Rsp in der Rs *Auer*<sup>16)</sup> kann nicht allgemein von einer missbräuchlichen Gründung einer Gesellschaft in einem Mitgliedstaat mit günstigeren Rechtsvorschriften ausgegangen werden.<sup>17)</sup> Die GA schlägt daher in ihren Schlussanträgen v 5. 3. 2009<sup>18)</sup> vor, zu entscheiden, dass Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der KapitalansammlungsRL verstoßen hat,

– dass es die Steuerbefreiung von Vorgängen iSv Art 7 Abs 1 lit b der ursprünglichen Fassung der RL 69/335 einer zusätzlichen Bedingung unterworfen hat und

– dass es die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes bzw des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat nach Spanien der Steuer unterwirft, wenn diese im Herkunftsstaat nicht mit einer der spanischen Steuer vergleichbaren Steuer belegt wurden.

taxlex-EC 2009/54

### C-566/07, *Stadeco*

#### Unzutreffender und unberechtigter Steuerausweis – Berichtigung

In der Rs *Stadeco* geht es um folgenden Sachverhalt: Die *Stadeco* (Unternehmen aus den Niederlanden) vermietete auf Messen und Ausstellungen in Deutschland und Drittstaaten Messestände, die sie vor Ort auf- und abbauete, an den *Economischen Voorlichtingsdienst* (im Folgenden EVD). Für diese Leistungen stellte *Stadeco* niederländische Mehrwertsteuer in Rechnung und führte diese auch ab. Da EVD eine staatliche Stelle darstellt, stand ihr kein Vorsteuerabzugsrecht zu.

Von Seiten der Steuerverwaltung wurde *Stadeco* aufmerksam gemacht, dass die von ihr erbrachten Dienstleistungen in den Niederlanden keine Mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen seien. *Stadeco* beantragte daher die Rückzahlung der in Rechnung gestellten und abgeführten Steuer. Die Rückzahlung der Steuer erfolgte unter der Bedingung, dass *Stadeco* dem EVD eine Gutschrift für die zurückgeforderten Beträge ausstellt. Wie sich bei einer Kontrolle herausstellte, wurde eine solche Gutschrift nie ausgestellt. Der Nacherhebungsbescheid, den die Steuerverwaltung erließ, wurde von *Stadeco* erfolgreich angefochten.

Der Hoge Raad, der schließlich mit der Sache befasst wurde, legte dem Gerichtshof die Frage vor, ob ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer schuldet, die er in einer Rechnung ausgewiesen hat, obwohl die in Rechnung gestellte Leistung am Sitz des Ausstellers der Rechnung tatsächlich nicht der Steuer unterlag. Außerdem wurde die Frage gestellt, ob die Erstattung der Steuer gegebenenfalls davon abhängig gemacht werden kann, dass die fehlerhafte Rechnung durch eine berichtigende Rechnung ersetzt wird. In ihren Schlussanträgen v 12. 3. 2009<sup>19)</sup> kam GA *Kokott* zu folgendem Ergebnis:

1. Art 21 Nr 1 lit c (der 6. MwSt-RL) in der Fassung der RL 91/680/EWG ist dahingehend auszulegen, dass der Aussteller einer Rechnung die darin ausgewiesene Mehrwertsteuer eines Mitgliedstaats auch dann in diesem Staat schuldet, wenn die Leistung dort tatsächlich nicht steuerbar war.

2. Das Gemeinschaftsrecht verbietet es Mitgliedstaaten nicht, die Berichtigung der irrtümlich in Rechnung gestellten und daher nach Art 21 Nr 1 lit c (der 6. MwSt-RL) geschuldeten Steuer von der Voraussetzung abhängig zu machen, dass der Steuerpflichtige seinem Abnehmer nachträglich eine be-

13) Rz 61 ff dieses Urteils.

14) EuGH 19. 3. 2009, C-10/08, *Kommission/Finnland*. Das Urteil wurde lediglich in finnischer und französischer Sprache veröffentlicht.

15) RL 69/335/EWG des Rates v 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 1969/249, 25) i d F der RL 85/303/EWG des Rates v 10. 6. 1985 zur Änderung der RL 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 1985/156, 23).

16) EuGH 8. 11. 2007, C-251/06, *Auer*, Slg 2007, I-9689; vgl auch EuGH 7. 6. 2007, C-178/05, *Kommission/Griechenland*, Slg 2007, I-4185.

17) Rz 68 der Schlussanträge.

18) Schlussanträge GA *Kokott* 5. 3. 2009, C-397/07, *Kommission/Spanien*.

19) Schlussanträge GA *Kokott* 12. 3. 2009, C-566/07, *Stadeco*.



richtige Rechnung ausstellt. Dies gilt auch dann, wenn der Empfänger der Rechnung kein Recht auf Vorsteuerabzug hat.

**Anmerkung:** Die GA stellte unter Hinweis auf Sinn und Zweck von Art 21 Nr 1 lit c der 6. MwSt-RL (= Art 203 der RL 2006/112) klar, dass jeder Steuerpflichtige, der in einer Rechnung Mehrwertsteuer ausweist, diese auch dann in dem Mitgliedstaat schuldet, wenn die Leistung dort tatsächlich nicht steuerbar ist und dass diese Bestimmung an keine weitere Bedingung (zB möglicher Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger) gebunden werden kann.<sup>20)</sup> Der Steuerpflichtige ist allerdings zur Berichtigung der Rechnung berechtigt. In den Fällen, in denen die Leistung nicht in dem Staat steuerbar ist, dessen Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen ist, sondern in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat, ist laut GA *Kokott* verpflichtend in der korrigierten Rechnung die Steuer auszuweisen, die gegebenenfalls in dem anderen Mitgliedstaat oder dem Drittstaat geschuldet wird.<sup>21)</sup>

Die Modalitäten für die Erstattung der Steuer können die Mitgliedstaaten festlegen, da das Gemeinschaftsrecht diesbezüglich keine Regelung vorsehe. Um einer ungerechtfertigten Bereicherung des Ausstellers der Rechnung entgegenzuwirken, können die Mitgliedstaaten die Erstattung an Auflagen knüpfen. Die Erstattung der Steuer kann laut GA *Kokott* etwa an die Bedingung geknüpft werden, dass der Aussteller der Rechnung diese austauscht oder in geeigneter Weise korrigiert, sodass der Empfänger die für die Geltendmachung des Rückzahlungsanspruchs erforderlichen Informationen erhält. Die Frage, ob die Mitgliedstaaten darüber hinaus verlangen dürfen, dass der Aussteller der Rechnung den zu Unrecht als Mehrwertsteuer entrichteten Betrag tatsächlich an seinen Vertragspartner zurückgezahlt hat, wurde von der GA offen gelassen, weil das vorliegende Gericht nach der Zulässigkeit einer solchen weiteren Bedingung nicht gefragt hatte.

taxlex-EC 2009/55

### C-569/07, HSBC

#### Pauschale Vorauszahlung von Börsenumsatzsteuer bei Clearance Services

Nach britischem Recht wird auf Aktienübertragungen eine Börsenumsatzsteuer (*Stamp Duty Reserve Tax*) erhoben. Bei Aufnahme von Aktien in einen Abrechnungsdienst (Clearance Services) wird davon abweichend ein Satz von 1,5% erhoben. Die anschließenden Aktienübertragungen sind steuerfrei, solange sie innerhalb ein und desselben Abrechnungsdienstes erfolgen. Letztere können jedoch dazu optieren, dass anstatt des Pauschalsatzes von 1,5% der Normalsatz von 0,5%, letzterer jedoch bei jedem einzelnen Übertragungsvorgang, erhoben wird. GA *Mengozi* erachtet hierin eine Verletzung der KapitalansammlungsRL<sup>22)</sup>, da die Annahme von drei Übertragungen innerhalb des Abrechnungsdienstes willkürlich sei,<sup>23)</sup> zur Zahlung der Steuer nur ein Einzelner verpflichtet wird, während die Steuer im „üblichen“ System auf mehrere Steuerpflichtige verteilt ist,<sup>24)</sup> und Änderungen in der Bemessungsgrundlage durch Wertschwän-

kungen zwischen den Übertragungsvorgängen nicht berücksichtigt werden.<sup>25)</sup> GA *Mengozi* kommt daher in seinen Schlussanträgen v 18. 3. 2009<sup>26)</sup> zum Ergebnis, dass die vorliegende Regelung über die Pauschalsteuer nicht als zulässige Vorauszahlung von Börsenumsatzsteuer iSv Art 12 der KapitalansammlungsRL angesehen werden kann und es hierdurch zu einer Verletzung von Art 11 derselben RL kommt:

*Art 11 der RL 69/335/EWG des Rates v 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital steht einer Steuerregelung wie der im vorliegenden Fall zur Prüfung stehenden, die vorsieht, dass auf die Ausgabe von Aktien an einen Abrechnungsdienst anstelle der üblicherweise nach nationalem Recht vorgesehenen Steuer auf Übertragungen iHv 0,5% eine Pauschalsteuer iHv 1,5% erhoben wird, entgegen.*

taxlex-EC 2009/56

### C-2/08, Olimpiclub

#### Verhältnis von nationalem Verfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht

In der Rs *Olimpiclub* geht es um folgenden Sachverhalt: *Olimpiclub*, deren Geschäftszweck der Bau und Betrieb von Sporteinrichtungen ist, schloss 1985 einen Nutzungsvertrag über eine Sportanlage ab. Die Steuerverwaltung stellte betreffend den Nutzungsvertrag Unregelmäßigkeiten fest und erklärte, dass der Nutzungsvertrag gegenüber dem Fiskus unwirksam sei, weil dieser ausschließlich zum Zweck der Steuerumgehung abgeschlossen wurde (betrügerische bzw missbräuchliche Praxis). Die daraufhin ergangenen Mehrwertsteuer-Berichtigungsbescheide für die Steuerjahre 1987 und 1992 wurden von *Olimpiclub* erfolgreich angefochten und sind in Rechtskraft erwachsen. Sowohl das Erstgericht als auch das Berufungsgericht sahen keinen Nachweis für ein betrügerisches Verhalten.

Die Steuerjahre 1988–1991 wurden jedoch aufgrund einer Kassationsbeschwerde bis zum Corte Suprema di Cassazione weitergeführt, bei dem sich nun die Frage stellte, ob dieses Höchstgericht erneut die Frage der missbräuchlichen Praxis des Nutzungsvertrags prüfen kann. Dies deshalb, weil bereits rechtskräftige Urteile von Gerichten, die zwar andere Abgabenziträume (nämlich 1987 und 1992) aber die gleiche Rechtsfrage betreffen, eine Bindungswirkung nach Art 2909 des italienischen Codice civile entfalten.

20) Rz 19 f der Schlussanträge.

21) Rz 35 der Schlussanträge.

22) RL 69/335/EWG des Rates v 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 1969/249, 25) i d F der RL 85/303/EWG des Rates v 10. 6. 1985 zur Änderung der RL 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 1985/156, 23).

23) Schlussanträge GA *Mengozi* 18. 3. 2009, C-569/07, *HSBC Holdings plc, Vidacos Nominees Ltd*, Rz 36.

24) Rz 34 der Schlussanträge.

25) Rz 35 der Schlussanträge.

26) Schlussanträge GA *Mengozi* 18. 3. 2009, C-569/07, *HSBC Holdings plc, Vidacos Nominees Ltd*.

Der Corte Suprema di Cassazione bezweifelte die Gemeinschaftsrechtskonformität dieser nationalen Bestimmung, denn dadurch wäre er an die Beurteilung des Nutzungsvertrags gebunden. Die Feststellung eines (möglichen) Rechtsmissbrauchs für die von ihm zu entscheidenden Steuerjahre würde durch diese Bestimmung daher verhindert werden. Der Corte Suprema di Cassazione legte dem Gerichtshof deshalb die Frage vor, ob er gemeinschaftsrechtlich dazu verpflichtet ist, die Rechtskraftregelung des Art 2909 des italienischen Codice civile unangewandt zu lassen, wenn es dadurch in die Lage versetzt wird, in einem Rechtsstreit über die Erhebung von Mehrwertsteuer auszusprechen, dass der einzige Zweck des in Frage stehenden Vorgangs die Erzielung eines steuerlichen Vorteils ist und der Vorgang daher eine missbräuchliche Praxis darstellt. In seinen Schlussanträgen v 24. 3. 2009<sup>27)</sup> kam GA Mazák zu folgendem Ergebnis:

*Das Gemeinschaftsrecht steht der Anwendung einer Vorschrift des nationalen Rechts wie Art 2909 des Codice civile zur Verankerung des Grundsatzes der Rechtskraft insoweit entgegen, als die Anwendung dieser Vorschrift in ihrer Auslegung durch die nationalen Gerichte ein nationales Gericht in einem Rechtsstreit wie im Ausgangsverfahren über die Entrichtung der Mehrwertsteuer daran hindert, korrekt und im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis zu prüfen, wenn eine Entscheidung zu dieser Frage in Bezug auf ein anderes Steuerjahr bereits in einem rechtskräftigen Urteil eines anderen Gerichts enthalten ist.*

**Anmerkung:** Die Anwendung und Durchsetzung von Gemeinschaftsrecht obliegt, soweit nicht ausdrücklich ein Gemeinschaftsorgan damit betraut ist, den nationalen Verwaltungsbehörden und Gerichten. Das von den mitgliedstaatlichen Vollzugsorganen angewandte nationale Verfahrensrecht hat den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen der Effektivität und Äquivalenz zu entsprechen, damit die volle Anwendung des Gemeinschaftsrechts sichergestellt ist. Nationale Vorschriften, die gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Entscheidungen Bestandskraft verleihen, tragen zur Rechtssicherheit bei, die einen wesentlichen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts darstellt.

In den Urteilen *Eco Swiss*,<sup>28)</sup> *Köbler*<sup>29)</sup> und *Kapferer*<sup>30)</sup> wurde die Bedeutung des Grundsatzes der Rechtskraft bereits vom Gerichtshof anerkannt. GA Mazák stellt mit Hinweis auf die Rsp des Gerichtshofs allerdings klar, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit und der daraus resultierende Grundsatz der Rechtskraft von Entscheidungen nicht absolut sind. Diese Grundsätze sind mit den Grundsätzen der Rechtmäßigkeit, des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts und der Effektivität in Einklang zu bringen. So verhindert nach allgemeinem Verständnis die Rechtskraftwirkung eines Urteils, dass dieselbe Sache oder derselbe Streit in einem nachfolgenden Verfahren nochmals entschieden wird. Das Rechtssicherheitsinteresse gilt aber nicht soweit, dass rechtskräftige Bescheide zu einzelnen Steuerjahren eine Bindungswirkung für andere (nicht rechtskräftige) Steuerjahre haben. Das nationale Gericht ist vielmehr verpflichtet, das Gemeinschaftsrecht – und somit das Verbot einer missbräuchlichen Praxis im Mehrwertsteuerbereich – anzuwenden.

taxlex-EC 2009/57

## C-269/07, *Kommission/Deutschland*

### Gemeinschaftswidrigkeit der „Riester-Rente“

Die Kommission hat vor dem EuGH geltend gemacht, dass Deutschland durch Einführung und Beibehaltung der Vorschriften zur ergänzenden Altersvorsorge in §§ 79–99 dEStG („Riester-Rente“) gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 39 EG, Art 7 der VO Nr 1612/68,<sup>31)</sup> die allgemeine Freizügigkeit des Art 18 EG sowie das Diskriminierungsverbot des Art 12 EG verstößt, soweit diese Vorschriften

– Grenzarbeitnehmern und ihren Ehegatten die Zulageberechtigung verweigern, soweit diese in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind;

– Grenzarbeitnehmern das Recht verweigern, das geförderte Kapital ihrer Altersvorsorge für die Anschaffung oder Herstellung einer eigenen Wohnzwecken dienenden Wohnung zu verwenden, sofern diese nicht in Deutschland belegen ist;

– vorsehen, dass die Altersvorsorgezulage bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zurückzuzahlen ist.

GA Mazák stimmt in seinen Schlussanträgen v 31. 3. 2009<sup>32)</sup> der Rechtsansicht der Kommission vollumfänglich zu.

## VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGS- VERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2009/58

## C-538/08, *X Holding*

### Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Die Rs *X Holding* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des Hoge Raad der Niederlande (Niederlande).<sup>33)</sup> Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Sind Art 11 Abs 4 (der 2. MwSt-RL) und Art 17 Abs 6 (der 6. MwSt-RL) in dem Sinne auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der von der in diesen Artikeln eingeräumten Möglichkeit (der Beibehaltung) des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben, die als „Bereitstellung von privaten Transportmöglichkeiten“ beschrieben werden, Gebrauch machen wollte, die Voraussetzung erfüllt hat, eine Art von hinreichend bestimmten Gegenständen und Dienstleistungen zu nennen?

2. Wenn die erste Frage bejaht wird: Ist nach Art 6 Abs 2 und Art 17 Abs 2 und 6 (der 6. MwSt-RL) eine nationale Vorschrift wie die in Rede stehende zulässig, die vor Inkrafttreten der Richtlinie erlassen wurde und wonach ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für geschäftliche und teilweise für private Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen

27) Schlussanträge GA Mazák 24. 3. 2009, C-2/08, *Olimpiclub*.

28) EuGH 1. 6. 1999, C-126/97, *Eco Swiss*.

29) EuGH 30. 9. 2003, C-224/01, *Köbler*.

30) EuGH 16. 3. 2006, C-234/04, *Kapferer*.

31) VO (EWG) 1612/68 des Rates v 15. 10. 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, ABl L 1968/257, 2 ff.

32) Schlussanträge GA Mazák 31. 3. 2009, C-269/07, *Kommission/Deutschland*.

33) ABl C 2009/55, 8.

kann, nämlich nur soweit die Mehrwertsteuer der Verwendung für geschäftliche Zwecke zurechenbar ist?

taxlex-EC 2009/59

### C-581/08, EMI Group

#### Wesentliche Merkmale eines „Warenmusters“

Die Rs *EMI Group* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des VAT and Duties Tribunal, London (United Kingdom).<sup>34)</sup> Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

a. Wie ist Art 5 Abs 6 Satz 2 (der 6. MwSt-RL) unter Berücksichtigung der Umstände des vorliegenden Falles auszulegen?

b. Was sind insb die wesentlichen Merkmale eines „Warenmusters“ iSv Art 5 Abs 6 Satz 2 (der 6. MwSt-RL)?

c. Darf ein Mitgliedstaat den Begriff „Warenmuster“ nach Art 5 Abs 6 Satz 2 (der 6. MwSt-RL) dahin auslegen, dass er beschränkt ist auf

i. ein gewerbliches Warenmuster in einer im allgemeinen Verkauf gewöhnlich nicht erhältlichen Form, das an einen tatsächlichen oder potenziellen Kunden des Unternehmens abgegeben wird (bis 1993),

ii. nur ein oder nur das erste einer Reihe von Warenmustern, das von derselben Person an denselben Empfänger abgegeben wird, wenn diese Warenmuster identisch sind oder sich nicht wesentlich voneinander unterscheiden (ab 1993)?

d. Darf ein Mitgliedstaat den Begriff „Geschenke von geringem Wert“ nach Art 5 Abs 6 Satz 2 (der 6. MwSt-RL) einschränkend dahin auslegen, dass davon

i. Warengeschenke als Teil einer Reihe oder einer Folge von Geschenken, die derselben Person von Zeit zu Zeit gemacht werden (bis Oktober 2003),

ii. Werbegeschenke, die derselben Person innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten gemacht werden, wenn die Gesamtkosten GBP 50,- übersteigen (ab Oktober 2003), ausgeschlossen sind?

e. Bei Bejahung der Frage 3 Buchst b oder (eines Teils) der Frage 4: Übergibt ein Steuerpflichtiger ähnliche oder identische Tonträger schenkweise an zwei oder mehrere verschiedene Personen wegen deren persönlicher Einflussmöglichkeiten auf das Ausmaß, in dem der betreffende Künstler Beachtung findet, darf der Mitgliedstaat diese Gegenstände allein deshalb so behandeln, als wären sie ein und derselben Person übergeben worden, weil diese Personen von derselben Person beschäftigt werden?

f. Würde es für die Beantwortung der Fragen 1 bis 5 einen Unterschied machen, wenn der Empfänger eine voll steuerpflichtige Person wäre oder von einer solchen Person beschäftigt würde, die in der Lage wäre (oder gewesen wäre), für die Lieferung der in dem Warenmuster bestehenden Gegenstände die zu bezahlende Vorsteuer in Abzug zu bringen?

34) ABI C 2009/55, 17.

taxlex-EC 2009/60

### C-461/08, Don Bosco

#### Lieferung eines teilweise abgerissenen Gebäudes mehrwertsteuerpflichtig?

Die Rs *Don Bosco* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Niederlanden (Niederlande).<sup>35)</sup> Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 13 Teil B lit g iVm Art 4 Abs 3 lit a (der 6. MwSt-RL) so auszulegen, dass die Lieferung eines Gebäudes, das im Hinblick auf seinen Ersatz durch ein neu zu errichtendes Gebäude teilweise abgerissen worden ist, mit Mehrwertsteuer belastet ist?

2. Ist es für die Beantwortung dieser Frage erheblich, ob der Verkäufer oder der Käufer des Gebäudes den Auftrag zum Abriss gegeben hat und sich die dafür anfallenden Kosten in Rechnung stellen lässt, und zwar in dem Sinne, dass die Lieferung nur dann der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn der Verkäufer den Auftrag zum Abriss gegeben hat und sich die Abrisskosten in Rechnung stellen lässt?

3. Ist es für die Beantwortung der ersten Frage erheblich, ob der Verkäufer oder der Käufer des Gebäudes die Neubaupläne entwickelt hat, und zwar in dem Sinne, dass die Lieferung nur dann der Mehrwertsteuer unterliegt, wenn der Verkäufer die Neubaupläne entwickelt hat?

4. Falls die erste Frage bejaht wird, unterliegt dann jede Lieferung nach dem Zeitpunkt, zu dem die Abrissarbeiten tatsächlich begonnen worden sind, oder nach einem späteren Zeitpunkt, insbesondere nach dem Zeitpunkt, zu dem der Abriss erheblich fortgeschritten ist, der Mehrwertsteuer?

taxlex-EC 2009/61

### C-582/08, Kommission/Vereinigtes Königreich

#### Verweigerung der Erstattung von Vorsteuern aus Versicherungs- und Finanzumsätzen

Die Kommission rügt mit ihrer Klage die Bestimmungen des Vereinigten Königreichs, aufgrund derer den nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen das Recht auf Erstattung der Mehrwertsteuer aus Versicherungs- und Finanzumsätzen verweigert wird.<sup>36)</sup> Die Kommission beantragt

festzustellen, dass das Vereinigte Königreich dadurch, dass es nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen die Erstattung von Vorsteuern aus bestimmten Umsätzen verweigert, gegen seine Verpflichtungen nach den Art 169, 170 und 171 (der RL 2006/112/EG) und nach Art 2 Abs 1 (der 13. MwSt-RL) verstoßen hat.

35) ABI C 2009/69, 16.

36) ABI C 2009/69, 23.