

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema
Die Ärzte-GmbH

Europa & Steuern
Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen in eine
unionsrechtswidrige Rechtslage

Verfahrensrecht & BAO
Verfahrensrechtliche Entscheidungen des UFS

Infocenter WKO
Urlaubsentgelt

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
AUGUST 2010

08

www.taxlex.at

297 – 328

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr-
Schliesselberger

Redaktion:

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



Helwig Aubauer
Rainer Thomas
Günter Steinlechner

EU Tax Update – August 2010

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2010/96

Kommission

Vertragsverletzungsverfahren

Die von der Kommission in den vergangenen Wochen fortgeführten Vertragsverletzungsverfahren¹⁾ gegen die Mitgliedstaaten betreffen im Bereich der direkten Steuern

- diskriminierende Aspekte der belgischen Besteuerung von Inbound-Dividenden und ausländischen Investmentgesellschaften (Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);²⁾
- die britischen Bestimmungen, die für die Einkünfte von im Vereinigten Königreich ansässigen Seeleuten einen Steuerabzug gewähren, diesen bei nicht im Vereinigten Königreich ansässigen Seeleuten jedoch nicht gewähren (Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit – 2. Stufe des Verfahrens);³⁾
- die luxemburgischen Erbschaftsteuervorschriften, die nur für nicht in Luxemburg ansässige Erben zusätzliche Bedingungen vorsehen, insb dass

alle ererbten Vermögenswerte ihrem Zugriff entzogen bleiben, bis sie eine „ergänzende Sicherheit“ hinterlegen (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens).⁴⁾

Im Bereich der indirekten Steuern betreffen die Vertragsverletzungsverfahren

- die belgische Regelung über die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf bestimmte Lieferungen von Wohngebäuden oder Bauleistungen (1. Stufe des Verfahrens);⁵⁾
- die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für Reitpferde und Windhunde in Irland (2. Stufe des Verfahrens);⁶⁾
- die niederländische Steuerbefreiung für bestimmte Wassersportaktivitäten (2. Stufe des Verfahrens);⁷⁾
- die polnische und die österreichische Steuerbefreiung für Luftfahrzeuge (2. Stufe des Verfahrens);⁸⁾
- die französischen Rechtsvorschriften, welche für erste Aufführungen kultureller Art einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsehen (Klage beim EuGH).⁹⁾

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) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 258 AEUV (früher: Art 226 EG) angegeben (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Anforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten im Sinne der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheit an den EuGH zu verweisen).
- 2) Direkte Steuern: Kommission fordert Belgien förmlich auf, diskriminierende Steuerbestimmungen zu ändern, IP/10/663 (3. 6. 2010).
- 3) Direkte Steuern: Die Kommission fordert das Vereinigte Königreich förmlich auf, die Einkommensteuervorschriften für Seeleute zu ändern, IP/10/792 (24. 6. 2010).

4) Direkte Steuern: Kommission fordert Großherzogtum Luxemburg auf, diskriminierende Vorschriften im Bereich der Erbschaftsteuer zu ändern, IP/10/794 (24. 6. 2010).

5) MwSt: Kommission fordert Belgien auf, seine Rechtsvorschriften über den ermäßigten MwSt-Satz für bestimmte Immobilienumsätze zu ändern, IP/10/661 (3. 6. 2010).

6) Mehrwertsteuer: Kommission fordert Irland, die Niederlande, Polen und Österreich auf, Rechtsvorschriften über ermäßigte Mehrwertsteuersätze für bestimmte Bereiche zu ändern, IP/10/796 (24. 6. 2010).

7) Mehrwertsteuer: Kommission fordert Irland, die Niederlande, Polen und Österreich auf, Rechtsvorschriften über ermäßigte Mehrwertsteuersätze für bestimmte Bereiche zu ändern, IP/10/796 (24. 6. 2010).

8) Mehrwertsteuer: Kommission fordert Irland, die Niederlande, Polen und Österreich auf, Rechtsvorschriften über ermäßigte Mehrwertsteuersätze für bestimmte Bereiche zu ändern, IP/10/796 (24. 6. 2010).

9) Steuerrecht: Kommission erhebt beim Gerichtshof Klage gegen Frankreich in den Bereichen Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern, IP/10/793 (24. 6. 2010).

taxlex-EU 2010/97

Rat**CFC und Unterkapitalisierung**

In seiner Sitzung v 8. 6. 2010¹⁰⁾ hat der Rat eine „Entschließung zur Koordinierung der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC – Controlled Foreign Corporations) und für Unterkapitalisierung in der Europäischen Union“¹¹⁾ angenommen. Im Lichte der Arbeiten der Kommission¹²⁾ enthält diese Entschließung eine Reihe von Leitprinzipien für die Anwendung von grenzüberschreitenden Vorschriften für CFC bzw für Unterkapitalisierung in der EU, die nicht für vergleichbare innerstaatliche Fälle gelten.

taxlex-EU 2010/98

Kommission**Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung Polens, eine abweichende Regelung iZm der Besteuerung der privaten Nutzung von Pkw anzuwenden**

Von der Kommission wurde am 7. 6. 2010 ein Vorschlag¹³⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates verabschiedet, in dem Polen ermächtigt werden soll, zum einen von der Besteuerung der privaten Nutzung bestimmter Fahrzeuge absehen zu dürfen und zum anderen den erstmaligen Vorsteuerabzug beim Kauf oder bei der Miete des Fahrzeugs auf 60% zu beschränken. Fahrzeuge über 3,5 t und Fahrzeuge, die eindeutig rein unternehmerischen Zwecken dienen, sollen von dieser Regelung ausgenommen sein.

taxlex-EU 2010/99

Kommission**Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung Frankreichs und Italiens, eine abweichende Regelung iZm dem Besteuerungsort bei der Erneuerung und Erhaltung eines Tunnels anzuwenden**

Von der Kommission wurde am 10. 6. 2010 ein Vorschlag¹⁴⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates verabschiedet, in dem Frankreich und Italien

10) Siehe 10689/10 PRESSE 162 (8. 6. 2010).

11) Dok. 10597/10 FISC 58 (2. 6. 2010).

12) Siehe die Mitteilung der Kommission betr „Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt“, KOM(2006) 823 endg, sowie die Mitteilung der Kommission betr „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007) 785 endg.

13) Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Polens, eine von Art 26 Abs 1 Buchstabe a und Art 168 der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2010) 293 endg.

14) Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Frankreichs und Italiens, eine von Art 5 der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung einzuführen, KOM(2010) 305 endg.

ermächtigt werden sollen, bei der Erneuerung und Erhaltung eines Tunnels zwischen diesen beiden Ländern vom Grundsatz des räumlichen Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer abzuweichen. Lieferungen und sonstige Leistungen, die für die Erneuerung oder anschließende Erhaltung dieses Tunnels bestimmt sind, sollen als ausschließlich im Hoheitsgebiet Italiens gelegen angesehen werden. Diese Sondermaßnahme wird als notwendig erachtet, denn ohne sie müsste jeweils festgestellt werden, ob der Besteuerungsort in Frankreich oder in Italien liegt.

taxlex-EU 2010/100

Kommission**Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung Rumäniens, eine abweichende Regelung iZm der Steuerschuldnerschaft anzuwenden**

Von der Kommission wurde am 17. 6. 2010 ein Vorschlag¹⁵⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates verabschiedet, in dem Rumänien ermächtigt wird, in bestimmten Fällen den steuerpflichtigen Empfänger als Steuerschuldner zu bestimmen. Die Steuerschuld soll bei Lieferungen von Holzserzeugnissen durch Steuerpflichtige und bei Lieferungen von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen durch Steuerpflichtige, die sich in einem Insolvenzverfahren befinden, auf den Leistungsempfänger übergehen. Dies soll der Verhütung bestimmter Arten der Steuerhinterziehung und -umgehung dienen.

taxlex-EU 2010/101

Kommission**Vorschlag für die Beibehaltung des Normalsteuersatzes von mindestens 15%**

Laut Art 97 Abs 1 der RL 2006/112 muss der Normalsteuersatz bis 31. 12. 2010 mindestens 15% betragen. Gem Abs 2 desselben Artikels entscheidet der Rat danach über den geltenden Normalsatz. Von der Kommission wurde in diesem Zusammenhang am 24. 6. 2010 ein Vorschlag¹⁶⁾ für eine Änderung der RL 2006/112 eingebracht, wonach das Prinzip eines Normalsatzes von mindestens 15% beibehalten und die gegenwärtige Regelung bis 31. 12. 2015 verlängert werden soll.

15) Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Rumäniens, eine von Art 193 der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung einzuführen, KOM(2010) 313 endg.

16) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormalsatz einzuhalten, KOM(2010) 331 endg.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2010/102

C-487/08, Kommission/Spanien**Diskriminierende Besteuerung von Outbound-Dividenden**

Die Kommission erblickt in der vorliegenden Rechtsache eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit darin, dass spanische Muttergesellschaften mit einer 5%igen Beteiligung an einer spanischen Tochtergesellschaft erhaltene Bruttodividenden von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen können, während diese Begünstigung ausländischen Muttergesellschaften – entsprechend der Mutter-Tochter-RL¹⁷⁾ nur dann zukommt, wenn sie einen Anteil von 20% besitzen. Im Gegensatz zu spanischen Muttergesellschaften sind daher bei Muttergesellschaften aus anderen EG- oder EWR-Mitgliedstaaten, die eine Kapitalbeteiligung zwischen 5% und 20% halten, die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden steuerpflichtig. In seinem Urteil v 3. 6. 2010¹⁸⁾ wies der EuGH zwar eine Verletzung des EWR-Abkommens mangels ausreichendem Vorbringen der Kommission zur Prüfung einer möglichen Diskriminierung ab, stellte jedoch zu Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) fest, dass

[d]as Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art 56 Abs 1 EG verstoßen [hat], dass es die Steuerbefreiung der von Gesellschaften mit Sitz in Spanien ausgeschütteten Dividenden im Fall von Empfängergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat von einer höheren Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaften abhängig macht als im Fall von Empfängergesellschaften mit Sitz in Spanien.

Anmerkung: Grundsätzlich ist es Sache der Mitgliedstaaten, für nicht unter die Mutter-Tochter-RL fallende Beteiligungen eine (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung zu vermeiden. Hierbei haben sie jedoch die vom AEUV garantierten Verkehrsfreiheiten zu beachten.¹⁹⁾ Im vorliegenden Fall werden aber bei den Empfängergesellschaften mit einem Anteil zwischen 5% und 20% am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft die in Spanien ansässigen Empfängergesellschaften anders behandelt als die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften, da lediglich die an die erstgenannten Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden von der Steuer befreit sind. Hierdurch kommt es zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs.

Gemäß der stRsp²⁰⁾ nähert sich die Situation von gebietsfremden Anteilseignern derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner an, sobald ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, einseitig oder im Wege eines DBA der Einkommensteuer unterwirft. Beide Dividendenempfänger müssen daher hinsichtlich der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung gleichwertig behandelt werden.

Eine abweichende Rechtsauffassung ergibt sich auch nicht aus der Rs *Truck Center*.²¹⁾ Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von gebietsansäs-

sigen und gebietsfremden Gesellschaften bestand in der Anwendung unterschiedlicher Besteuerungstechniken (ie Anrechnungs- vs Befreiungsmethode); in der vorliegenden Rechtssache wird jedoch ein Dividendenempfänger besteuert, während der andere die Dividenden steuerfrei beziehen kann.

Im Bereich der Rechtfertigung ist die steuerliche Behandlung der Dividendeneinkünfte im Sitzstaat der empfangenden Gesellschaften nicht zu berücksichtigen, es sei denn, durch eine abkommensrechtliche Anrechnung im Ansässigkeitsstaat tritt eine Neutralisierung der Diskriminierung im Quellenstaat ein. Hierfür ist erforderlich, dass die gesamte diskriminierende Quellensteuer angerechnet werden kann. Eine Neutralisierung tritt daher zB nicht ein, wenn der Ansässigkeitsstaat die Dividendeneinkünfte nicht oder nur niedrig besteuert und daher die im Quellenstaat einbehaltene Steuer nicht vollständig angerechnet werden kann. Da die Beschränkung von Spanien ausgeht, kann Spanien sich daher nicht auf eine fehlende Neutralisierung der unterschiedlichen Besteuerung durch den Sitzstaat berufen.²²⁾

taxlex-EU 2010/103

C-237/09, De Fruytier**Keine Steuerbefreiung für die Beförderung von Organen**

Frau *De Fruytier* führt als Selbständige die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien durch. Da fraglich war, ob diese Tätigkeit als eine steuerbefreite Lieferung iSd Art 13 Teil A Abs 1 lit d der 6. MwSt-RL (= Art 132 Abs 1 lit d der RL 2006/112) angesehen werden kann, wurde der EuGH angerufen. Dieser kommt in seinem Urteil v 3. 6. 2010 zu folgendem Ergebnis:²³⁾

Art 13 Teil A Abs 1 lit d (der 6. MwSt-RL), der „die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch“ von der Mehrwertsteuer befreit, ist dahin auszulegen, dass er nicht auf Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen anwendbar ist, die von einem Selbständigen für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführt werden.

Anmerkung: Der EuGH stellt zunächst klar, dass der Begriff „Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch“ in Art 132

17) RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 1990/225, 6.

18) EuGH 3. 6. 2010, C-487/08, *Kommission/Spanien*.

19) EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673, Rz 54; 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569, Rz 24.

20) Vgl ua EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673, Rz 68 f; 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal und Denkavit France*, Slg 2006, I-11949, Rz 34 f; 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569, Rz 38 f.

21) EuGH 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center*, Slg 2008, I-10767, Rz 41.

22) Rz 59 ff des Urteils.

23) EuGH 3. 6. 2010, C-237/09, *De Fruytier*.

Abs 1 lit d der RL 2006/112 ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist, der einer eigenen autonomen und einheitlichen Auslegung bedarf. Eine Lieferung stellt nach stRsp des EuGH die Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei dar, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie Eigentümer.²⁴⁾ Nachdem jedoch die Beförderung von menschlichen Organen keine Lieferung, sondern eine Dienstleistung darstellt, kommt die entsprechende Steuerbefreiung nicht in Frage.

taxlex-EU 2010/104

C-262/08, CopyGene

Keine Steuerbefreiung für die Entnahme, Analyse und Aufbereitung von Nabelschnurblut

CopyGene bietet Eltern als Dienstleistung die Entnahme, Beförderung, Analyse und Lagerung des Nabelschnurbluts ihres Kindes an, damit die Nabelschnurstammzellen zur Behandlung ihres Kindes verwendet werden können, falls bestimmte schwere Krankheiten auftreten sollten. Die Stammzellen können nur zur Krankenhausbehandlung verwendet werden. *CopyGene* wird weder Eigentümerin noch Inhaberin von Rechten an den Stammzellen. Zudem besteht kein Recht von *CopyGene*, die Stammzellen für Forschung, Transplantation oder sonstige kommerzielle Rechte zu nutzen.

Fraglich war, ob die Steuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze iSd Art 13 Teil A Abs 1 lit b der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 132 Abs 1 lit b der RL 2006/112) in Anspruch genommen werden kann. Der EuGH kommt in seinem Urteil v 10. 6. 2010²⁵⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Der Begriff der mit der „Krankenhausbehandlung und [der] ärztliche[n] Heilbehandlung [...] eng verbundenen Umsätze“ im Sinne von Art 13 Teil A Abs 1 lit b (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er keine Tätigkeiten wie die im Ausgangsverfahren fraglichen erfasst, die in der Entnahme, der Beförderung und der Analyse von Nabelschnurblut sowie in der Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen bestehen, wenn die ärztliche Heilbehandlung im Krankenhaus, mit der diese Tätigkeiten nur eventuell verbunden sind, weder stattgefunden noch begonnen hat, noch geplant ist.

2. Art 13 Teil A Abs 1 lit b (der 6. MwSt-RL) steht einer Qualifikation eines Steuerpflichtigen wie der *CopyGene* A/S durch die nationalen Behörden als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ wie Krankenanstalten und Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik im Sinne dieser Bestimmung entgegen, wenn Stammzellenbanken Leistungen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art durch medizinisches Fachpersonal erbringen, aber keine finanzielle Unterstützung durch das staatliche System der sozialen Sicherheit erhalten und die Kosten der von ihnen erbrachten Leistungen nicht von diesem System gedeckt werden, obwohl ihnen von den zuständigen Gesundheitsbehörden eines Mitgliedstaats im Rahmen der RL 2004/23/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31. 3. 2004 zur Festlegung von Qualitäts- und Sicherheitsstandards für die Spende, Beschaffung, Testung, Verarbeitung, Konservierung, Lagerung und Verteilung von menschlichen Geweben und Zellen eine Genehmigung zum Umgang mit menschlichen Gewe-

ben und Zellen erteilt worden ist. Jedoch kann diese Bestimmung nicht dahin ausgelegt werden, dass sie als solche von den zuständigen Behörden verlangt, eine Gleichstellung einer privaten Stammzellenbank mit einer für die Zwecke der fraglichen Steuerbefreiung „ordnungsgemäß anerkannten“ Einrichtung abzulehnen. Erforderlichenfalls ist vom vorlegenden Gericht zu prüfen, ob die Versagung der Anerkennung für die Zwecke der Steuerbefreiung nach Art 13 Teil A Abs 1 lit b (der 6. MwSt-RL) dem Unionsrecht, insb dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, entspricht.

Anmerkung: Der EuGH knüpft an seine stRsp an, wonach „Heilbehandlungen“ iSd Art 132 Abs 1 lit b und c der RL 2006/112 Leistungen sind, die zur Diagnose, zur Behandlung und, soweit wie möglich, zur Heilung der Gesundheitsstörungen dienen. Die therapeutische Zweckbestimmtheit muss dabei nicht zwangsläufig in einem besonders engen Sinne verstanden werden, weshalb grundsätzlich auch vorbeugende Maßnahmen unter die Befreiungsbestimmungen fallen.²⁶⁾

Die von *CopyGene* erbrachten Leistungen sollen aber nur sicherstellen, dass für den ungewissen Fall, dass eine Heilbehandlung erforderlich wird, ein besonderes Behandlungsmittel zur Verfügung steht. Da die Hauptleistung, nämlich die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung weder stattgefunden noch begonnen haben, noch geplant sind, kann die in Frage stehende Leistung nicht als „eng verbundener Umsatz“ angesehen werden, für die die Steuerbefreiung zur Anwendung kommen kann.²⁷⁾ An dieser Beurteilung ändert auch die Tatsache nichts, dass die aufbewahrten Nabelschnurstammzellen zukünftig nur im Rahmen einer Heilbehandlung im Krankenhaus verwendet und nicht zu anderen Zwecken missbraucht werden können.²⁸⁾

Bezüglich der Anerkennung von *CopyGene* als Einrichtung gleicher Art iSd Art 132 Abs 1 lit b der RL 2006/112 stellt der EuGH fest, dass der bloße Umstand, dass mehrere andere Mitgliedstaaten die Dienstleistungen privater Nabelschnurstammzellenbanken gezielt von der Steuer befreit haben, nichts daran ändert, dass den dänischen Behörden auf diesem Gebiet vorbehaltenlich der Beachtung des Unionsrechts, zu dem insb der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gehört, insoweit ein Ermessen zusteht.²⁹⁾ Dabei hindert der bloße Umstand, dass die von *CopyGene* erbrachten Leistungen durch medizinisches Fachpersonal bewirkt werden oder dass *CopyGene* eine Genehmigung zum Umgang mit Nabelschnurstammzellen erteilt wurde, grundsätzlich nicht, die Anerkennung zu versagen.³⁰⁾

24) Vgl EuGH 8. 2. 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safé uva*.

25) EuGH 10. 6. 2010, C-262/08, *CopyGene*.

26) Rz 28 ff des Urteils.

27) Rz 50 des Urteils; vgl jedoch Schlussanträge GA Sharpston 10. 9. 2009, C-262/08, *CopyGene*.

28) Rz 49 des Urteils.

29) Rz 66 des Urteils.

30) Vgl Rz 81 des Urteils.

taxlex-EU 2010/105

C-86/09, Future Health Technologies**Keine Steuerbefreiung für die Entnahme, Analyse und Aufbereitung von Nabelschnurblut**

Die *Future Health Technologies* ist eine staatlich anerkannte Stammzellenbank, die für ihre Kunden ua die Übersendung eines Sets zur Entnahme von Nabelschnurblut, die Analyse und Aufbereitung dieses Bluts sowie die Lagerung der Stammzellen erbringt. Diese Stammzellen dienen ausschließlich medizinischen Zwecken und stehen nicht zur Forschung oder zur Durchführung von Versuchen zur Verfügung. Unklar war einerseits, ob diese Tätigkeiten als Gesamtheit von der Steuerbefreiung nach Art 132 Abs 1 lit b der RL 2006/112 oder Art 132 Abs 1 lit c der RL 2006/112 umfasst sind oder nur einzelne oder mehrere dieser Tätigkeiten. Der EuGH kommt in seinem Urteil v 10. 6. 2010 zu folgendem Ergebnis:³¹⁾

1. *Tätigkeiten, die die Übersendung eines Sets mit der Ausrüstung zur Entnahme von Nabelschnurblut Neugeborener, die Analyse und die Aufbereitung dieses Bluts sowie gegebenenfalls die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen zum Zweck ihrer etwaigen zukünftigen therapeutischen Verwendung umfassen und die nur sicherstellen sollen, dass für den ungewissen Fall, dass eine Heilbehandlung erforderlich wird, ein Behandlungsmittel zur Verfügung steht, an sich aber nicht der Diagnose, Behandlung oder Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen, fallen weder in ihrer Gesamtheit noch einzeln unter den Begriff „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen“ iSv Art 132 Abs 1 lit b (der RL 2006/112/EG) oder unter den Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ in Art 132 Abs 1 lit c derselben Richtlinie. Für die Analyse von Nabelschnurblut gilt dies nur dann nicht, wenn sie tatsächlich dazu dient, eine ärztliche Diagnose zu erstellen, was gegebenenfalls vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.*

2. *Der Begriff der mit „Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen [...] eng verbundene[n] Umsätze“ iSv Art 132 Abs 1 lit b der RL 2006/112/EG ist so auszulegen, dass er keine Tätigkeiten wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erfasst, die in der Übersendung eines Sets mit der Ausrüstung zur Entnahme von Nabelschnurblut Neugeborener, der Analyse und der Aufbereitung dieses Bluts sowie gegebenenfalls der Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen zum Zweck einer möglicherweise künftigen therapeutischen Verwendung bestehen, mit der diese Tätigkeiten nur eventuell verbunden sind und die weder stattgefunden noch begonnen hat, noch geplant ist.*

Anmerkung: Der EuGH stellt klar, dass die Übersendung eines Sets mit der Ausrüstung zur Entnahme von Nabelschnurblut, die Analyse und die Aufbereitung dieses Bluts sowie gegebenenfalls die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen weder in ihrer Gesamtheit noch einzeln unmittelbar tatsächlich dem Zweck, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen, dienen. Ebenso wenig dienen sie dem Zweck, die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, sodass weder die Steuerbefreiung nach Art 132 Abs 1 lit b noch nach lit c der RL 2006/112 zur Anwendung kommen.

Sollte die Untersuchung von Nabelschnurblut jedoch tatsächlich der Stellung einer ärztlichen Diagnose dienen und nicht nur Teil der Prüfungen der Lebensfähigkeit der Stammzellen sein, dann ist von einer Leistung der ärztlichen Diagnostik auszugehen, die unter die Befreiung nach Art 132 Abs 1 lit b oder c der RL 2006/112 fallen kann, sofern die übrigen Voraussetzungen dieser Bestimmungen und der Richtlinie erfüllt sind.³²⁾

taxlex-EU 2010/106

C-58/09, Leo-Libera**Steuerfreiheit für bestimmte Glücksspiele**

Die *Leo-Libera* betreibt eine Spielhalle mit Geldspielautomaten, deren Umsätze von der deutschen Finanz als steuerpflichtig behandelt wurden. Gem Art 135 Abs 1 lit i der RL 2006/112 können sowohl Wetten, Lotterien als auch sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer befreit sein, allerdings sind die Bedingungen und Beschränkungen von den Mitgliedstaaten festzulegen. Der deutsche BFH fragte daher, ob es den Mitgliedstaaten auch gestattet ist, eine begrenzte Zahl von Spielen (Wette, Lotto) von der Mehrwertsteuer zu befreien und alle anderen Glücksspiele mit Geldeinsatz einschließlich der Geldspielautomaten als steuerpflichtig zu behandeln. In seinem Urteil v 10. 6. 2010³³⁾ kommt der EuGH, gleich wie zuvor GA Bot in seinen Schlussanträgen v 11. 3. 2010,³⁴⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 135 Abs 1 lit i (der RL 2006/112) ist dahin auszulegen, dass es den Mitgliedstaaten in Ausübung ihrer Befugnis, Bedingungen und Beschränkungen für die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer festzulegen, gestattet ist, nur bestimmte Glücksspiele mit Geldeinsatz von dieser Steuer zu befreien.

Anmerkung: Der EuGH stellt in diesem Urteil klar, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wonach gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen, im vorgelegten Fall nicht verletzt wurde. Dieser Grundsatz hindert die Mitgliedstaaten nämlich nicht, eine Art von Glücksspiel mit Geldeinsatz von der Mehrwertsteuer zu befreien, eine andere dagegen nicht, solange diese beiden Arten von Spielen nicht miteinander im Wettbewerb stehen. Eine andere Auslegung würde Art 135 Abs 1 lit i der RL 2006/112 und dem weiten Wertungsspielraum, der den Mitgliedstaaten durch diese Bestimmung eingeräumt ist, jede praktische Wirksamkeit nehmen.³⁵⁾ Wann aber eine Art von Glücksspiel konkret als gleichartig und damit im Wettbewerb zu einer anderen Art von Glücksspiel stehend angesehen werden kann, lässt der EuGH offen.

31) EuGH 10. 6. 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*.

32) Rz 45 des Urteils.

33) EuGH 10. 6. 2010, C-58/09, *Leo-Libera*.34) Schlussanträge GA Bot 11. 3. 2010, C-58/09, *Leo-Libera*.

35) Rz 35 des Urteils.

taxlex-EU 2010/107

C-105/08, Kommission/Portugal**Diskriminierende Besteuerung von Zinszahlungen an gebietsfremde Darlehensgeber**

Die Kommission hat gegen Portugal ein Vertragsverletzungsverfahren angestrengt, in dem diese rügt, dass Portugal gebietsfremde Kreditinstitute hinsichtlich der von diesen aus Portugal erzielten Zinserträge höher besteuert als inländische Kreditinstitute. Erstere unterliegen nämlich einer Quellenbesteuerung auf die Bruttoerträge iHv 20% (uU reduziert durch das bilaterale DBA), während von inländischen Kreditinstituten Körperschaftsteuer iHv 25% auf die Nettoeinkünfte eingehoben wird. Den Schlussanträgen von GA Kokott folgend³⁶⁾ wies der EuGH am 17. 6. 2010³⁷⁾ die Klage mangels ausreichenden Nachweises der potenziellen Vertragsverletzung durch ungerechtfertigte Höherbesteuerung nicht gebietsansässiger Kreditinstitute ab.³⁸⁾

taxlex-EU 2010/108

C-492/08, Kommission/Frankreich**Ermäßigter Steuersatz auf Prozesskostenhilfe**

Der Ausgangssachverhalt der Rs *Kommission/Frankreich* bezieht sich auf eine Bestimmung im französischen *Code général des impôts*, wonach auf Dienstleistungen, für welche RA im Rahmen der Prozesskostenhilfe ganz oder tw vom Staat entschädigt werden, nur ein ermäßigter Steuersatz von 5,5% erhoben wird. Die Französische Republik berief sich va darauf, dass es sich um eine Dienstleistung für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit iSd Anhang III Nr 15 der RL 2006/112 handle und daher ein ermäßigter Steuersatz angewandt werden könne. Da die Kommission der Meinung war, dass die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nicht mit den Bestimmungen von Art 96 ff der RL 2006/112 iVm deren Anhang III der RL 2006/112 vereinbar ist, erhob die Kommission eine Vertragsverletzungsklage. Den Schlussanträgen des GA Jääskinen v 11. 2. 2010³⁹⁾ folgend kam der EuGH in seinem Urteil v 17. 6. 2010⁴⁰⁾ zu folgendem Ergebnis:

Die Französische Republik hat dadurch gegen ihre Pflichten aus den Art 96 und 98 Abs 2 (der RL 2006/112/EG) verstoßen, dass sie einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Leistungen anwendet, die von den Rechtsanwälten, den Rechtsanwältinnen beim Conseil d'État und bei der Cour de cassation und den „avoués“ erbracht werden und für die diese vollständig oder teilweise durch den Staat im Rahmen der Prozesskostenhilfe entschädigt werden.

Anmerkung: In seiner Würdigung führt der Gerichtshof aus, dass es grundsätzlich im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt, gemeinnützige Einrichtungen anzuerkennen, für deren Lieferungen und Leistungen der ermäßigte Steuersatz iSd Anhangs III Nr 15 der RL 2006/112 zur Anwendung kommt. Nach dem Wortlaut des Anhangs III Nr 15 der RL 2006/112 darf ein ermäßigter Steuersatz allerdings nur auf Lieferungen und Leistungen jener Einrichtungen angewendet werden, die sowohl gemeinnützig als auch

für wohltätige Zwecke im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind.

Folglich kommt der Gerichtshof zum Ergebnis, dass selbst wenn die Prozesshilfe von RA gemeinnützig wäre und als für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit erbracht angesehen werden könnte, im Hinblick auf das Gesamtziel der Berufsgruppe der RA und mangels Dauerhaftigkeit eines etwaigen sozialen Engagements die RA im vorliegenden Fall nicht als „gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit“ iSd Nr 15 des Anhangs III der RL 2006/112 qualifiziert werden können, sodass für die Leistung der ermäßigte Steuersatz nicht angewendet werden kann.

taxlex-EU 2010/109

C-338/08 und 339/08, Ferrero und General Beverage Europe**Erstattung eines Ausgleichszuschlags bei der Tochtergesellschaft im Lichte der Mutter-Tochter-RL**

Abgesehen von der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung für Dividendenflüsse auf Ebene der Muttergesellschaft erhebt Italien von der Tochtergesellschaft einen Ausgleichszuschlag auf die Körperschaftsteuer, wenn die ausgeschütteten Dividenden mehr als 64% der von der Tochtergesellschaft erklärten Einkünfte ausmachen. Dieser Ausgleichszuschlag wird in den verbundenen Rs *Ferrero und General Beverage Europe* der jeweiligen niederländischen Alleingesellschafterin zwar auf Basis des bilateralen DBA erstattet, die italienische Finanzverwaltung nahm allerdings einen Steuerabzug gem Art 10 DBA iHv 5% vor. Es stellte sich daher die Frage, ob der Steuerabzug auf die Erstattung des Ausgleichszuschlags der Mutter-Tochter-RL widerspricht. Der EuGH kam in seinem Urteil v 24. 6. 2010 zu folgendem Ergebnis:⁴¹⁾

1. Vorbehaltlich insbesondere der vom vorliegenden Gericht entsprechend den Ausführungen in Randnr 38 des vorliegenden Urteils vorgenommenen Prüfung der Art der „Erstattung“ des in den Ausgangsverfahren streitigen „Ausgleichszuschlags“ durch eine italienische Gesellschaft an eine niederländische Gesellschaft nach Art 10 Abs 3 des Abkommens [...] ist davon auszugehen, dass ein Steuerabzug wie der in den Ausgangsverfahren streitige, soweit er auf diese Erstattung angewendet wird, keine nach Art 5 Abs 1 der [Mutter-Tochter-RL] grundsätzlich verbotene Besteuerung von Gewinnausschüttungen an der Quelle ist. Sollte das vorliegende Gericht jedoch die Auffassung vertreten, diese „Erstattung“ des Ausgleichszuschlags sei nicht steuerlicher Art, würde ein Steuerabzug wie der in den Ausgangsverfahren streitige hingegen eine

36) Schlussanträge GA Kokott 25. 3. 2010, C-105/08, *Kommission/Portugal*.

37) EuGH 17. 6. 2010, C-105/08, *Kommission/Portugal*.

38) Vgl ausführlich auch *Gurtner/Hofbauer-Steffel/Kofler*, taxlex-EU 2010/57.

39) Schlussanträge GA Jääskinen 11. 2. 2010, C-492/08, *Kommission/Frankreich*.

40) EuGH 17. 6. 2010, C-492/08, *Kommission/Frankreich*.

41) EuGH 24. 6. 2010, C-338/08 und C-339/08, *P. Ferrero e C. SpA und General Beverage Europe BV*.

nach Art 5 Abs 1 der RL 90/435 grundsätzlich verbotene Besteuerung von Gewinnausschüttungen an der Quelle darzustellen.

2. Sollte das vorliegende Gericht den in den Ausgangsverfahren streitigen Steuerabzug als Besteuerung von Gewinnausschüttungen an der Quelle im Sinne von Art 5 Abs 1 der [Mutter-Tochter-RL] betrachten, könnte dieser Steuerabzug nur dann als in den Anwendungsbereich von Art 7 Abs 2 der Richtlinie fallend angesehen werden, wenn zum einen das bilaterale Abkommen Vorschriften zur Beseitigung oder Minderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividendenausschüttungen enthielte und wenn zum anderen die Anwendung dieses Steuerabzugs die Wirkungen dieser Vorschriften nicht beseitigen würde; dies zu beurteilen obläge dem nationalen Gericht.

Anmerkung: Ziel des Steuerabzugs ist zu verhindern, dass die dividendenempfangende Gesellschaft zum Zeitpunkt der Ausschüttung der Dividenden eine Steuergutschrift für einen Steuerbetrag erhält, der – aus welchen Gründen auch immer – von der ausschüttenden Gesellschaft nicht gezahlt wurde. Der Ausgleichszuschlag stellt somit eine zusätzliche Steuer zulasten der ausschüttenden Gesellschaft dar, wobei angemerkt sei, dass diese unterschiedslos bezüglich der Ansässigkeit der dividendenempfangenden Gesellschaft zur Anwendung kommt. Da das Steuersubjekt daher nicht der Inhaber der Wertpapiere ist, sondern die ausschüttende Gesellschaft, sollte der Ausgleichszuschlag als eine Ergänzung der von der ausschüttenden Gesellschaft zu tragenden Körperschaftsteuer anzusehen sein und würde daher kein verbotener Steuerabzug iSv Art 5 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL⁴²⁾ sein.⁴³⁾ Schlussendlich hat jedoch das nationale Gericht zu prüfen, ob die italienische Finanzverwaltung im Fall der Dividendenausschüttung durch eine italienische Gesellschaft an eine niederländische Gesellschaft praktisch systematisch auf Steuereinnahmen verzichtet, die in dem Ausgleichszuschlag bestehen, vor allem, wenn der Ausgleichszuschlag nicht von der Finanzverwaltung erhoben wird, sondern wenn die diesem Ausgleichszuschlag entsprechenden Summen unmittelbar durch die italienische Gesellschaft an die niederländische Gesellschaft übertragen werden. Falls ein solcher Verzicht festgestellt würde, könnte diese Übertragung nämlich, wenn sie erfolgt ist, als Gewinnausschüttung betrachtet werden.⁴⁴⁾

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EU 2010/110

C-49/09, Kommission/Polen

Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Säuglingsbekleidung

Im gegenständlichen Rechtsstreit beanstandet die Kommission, dass Polen auf die Lieferung von Säuglingsbekleidung und Bekleidungszubehör für Säuglinge sowie Kinderschuhe den ermäßigten Steuersatz von 7% anwendet, obwohl die betroffenen Gegenstände nicht in Art 98 iVm Anhang III der RL 2006/112 angeführt sind. Polen ist jedoch der Ansicht, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Grundlage des Art 115 der RL 2006/112 ge-

rechtfertigt ist, wonach die Mitgliedstaaten berechtigt sind, auf Lieferungen der fraglichen Gegenstände den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, sofern sie diesen auch auf Lieferungen am 1. 1. 1991 angewendet haben.

Fraglich ist daher insb, ob sich Polen auf die Vorschrift des Art 115 der RL 2006/112 berufen kann, obwohl Polen an dem in dieser Regelung genannten Stichtag des 1. 1. 1991 noch kein Mitglied der Europäischen Union war. In ihren Schlussanträgen v 10. 6. 2010⁴⁵⁾ kommt GA Kokott zum Ergebnis, dass die Klage abzuweisen ist.

Anmerkung: Wie die GA in ihren Schlussanträgen ausführt, ist aus Art 115 der RL 2006/112 selbst bei enger wörtlicher Auslegung nicht zu entnehmen, dass die Regel nur auf Mitgliedstaaten anzuwenden ist, die am 1. 1. 1991 bereits Mitglied der Europäischen Union waren. Vielmehr gilt die Bestimmung auch für Mitgliedstaaten, die erst zu einem späteren Zeitpunkt der Union beigetreten sind, sofern diese am 1. 1. 1991 einen ermäßigten Steuersatz auf die betroffenen Waren angewendet haben, was nach Ansicht der GA gegeben war.⁴⁶⁾

taxlex-EU 2010/111

C-20/09, Kommission/Portugal

Diskriminierende Amnestieregelung

Portugal führte zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung eine zeitlich befristete Amnestieregelung ein. Natürlichen Personen sollte ein Anreiz geboten werden, ihre steuerlichen Verhältnisse im Hinblick auf – im Wege der Unterlassung oder betrügerisch – nicht angegebene steuerpflichtige Einkünfte oder Vermögenswerte im Ausland freiwillig zu bereinigen. Im Hinblick auf ausländische Finanzinstrumente beträgt der erhobene Steuersatz 5% des in der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse angegebenen Werts. Dieser Wert reduziert sich jedoch auf 2,5%, wenn (i) es sich bei den Vermögenswerten um portugiesische Anleihen handelt oder, bei anderen Vermögenswerten, wenn diese bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse wieder in portugiesische Anleihen investiert werden und (ii) die portugiesischen Anleihen für mindestens drei Jahre ab dem Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung zur Bereinigung der steuerlichen Verhältnisse (unabhängig vom Zeitpunkt ihres Erwerbes) gehalten werden. Die Europäische Kommission sah in dieser Bestimmung eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) und Art 40 EWR-A. In seinen Schlussanträgen v 17. 6. 2010⁴⁷⁾ stellte GA Mengozzi fest, dass

42) RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 1990/225, 6.

43) Rz 34 ff des Urteils.

44) Rz 38 des Urteils.

45) Schlussanträge GA Kokott 10. 6. 2010, C-49/09, Kommission/Polen.

46) Rz 42 und 47 der Schlussanträge.

47) Schlussanträge GA Mengozzi 17. 6. 2010, C-20/09, Kommission/Portugal.

die Portugiesische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 56 EG und Art 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) verstoßen hat, dass sie im Rahmen der Bereinigung von steuerlichen Verhältnissen gem dem Gesetz Nr 39-A/2005 v 29. 7. 2005 eine Steuervergünstigung nur für öffentliche Anleihen des portugiesischen Staates vorgesehen hat.

taxlex-EU 2010/112

C-97/09, Schmelz

Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer

Frau *Schmelz* ist deutsche Staatsangehörige und hat ihren Wohnsitz in Deutschland. Sie ist Eigentümerin einer Wohnung in Österreich, die sie zu einem monatlichen Mietzins von € 330,- zuzüglich Betriebskosten vermietet. Frau *Schmelz* war der Ansicht, aufgrund der österreichischen Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen zu müssen. Das österreichische Finanzamt setzte allerdings Umsatzsteuer für die Mieteinnahmen fest, da die Steuerbefreiung für Umsätze von Kleinunternehmer nur für Unternehmer gilt, die im Inland einen Wohnsitz/Sitz haben.

In diesem Zusammenhang stellte der UFS Wien dem Gerichtshof im Wesentlichen die Fragen, ob

- die Regelung in Art 283 Abs 1 lit c der RL 2006/112, wonach die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer iSd Art 282 der RL 2006/112 nicht für Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen anzuwenden ist, wenn diese durch einen Steuerpflichtigen erbracht wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, gegen das Diskriminierungsverbot (Art 12 EG), die Niederlassungsfreiheit (Art 43 EG), die Dienstleistungsfreiheit (Art 49 EG) oder den gemeinschaftlichen Gleichheitsgrundsatz verstößt,
- falls dies zutrifft, ob die Regelung damit ungültig ist,
- und falls die Regelung ungültig ist, ob der Jahresumsatz iSd Art 287 der RL 2006/112 der in einem Jahr in dem Mitgliedstaat, in dem die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen werden soll, erzielte Umsatz oder der Umsatz, der in einem Jahr im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielt wurde, zu verstehen ist.

In ihren Schlussanträgen v 17. 6. 2010⁴⁸) kommt GA *Kokott* zu folgendem Ergebnis:

1. Unter dem Jahresumsatz im Sinne von Art 287 (der RL 2006/112) ist die Summe der Umsätze zu verstehen, die ein Steuerpflichtiger binnen eines Jahres in dem Mitgliedsstaat erzielt, in dem er ansässig ist.

2. Der Begriff des nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen iSd Art 283 Abs 1 lit c der RL 2006/112 ist dahin auszulegen, dass darunter kein Wirtschaftsteilnehmer fällt, der ausschließlich in dem betreffenden Staat mehrwertsteuerpflichtige Umsätze erzielt, und zwar durch die Vermietung einer in seinem Eigentum stehenden Wohnung, und diese Umsätze unterhalb der für die Befreiung von Kleinunternehmen in diesem Staat geltenden Schwelle liegen.

Soweit die genannten Bestimmungen in diesem Sinne ausgelegt werden, hat die Prüfung der Vorlagefragen nichts erge-

ben, was die Gültigkeit der Bestimmungen in Frage stellen könnte.

Anmerkung: Die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach Art 282 iVm Art 283 der RL 2006/112 kommt nur zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige im entsprechenden Mitgliedstaat „ansässig“ ist. Obwohl die RL 2006/112 selbst oder die RL 2008/9 oder die 13. MwSt-RL zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer den Begriff „ansässig“ mehrfach an verschiedenen Stellen verwenden, wird dieser Begriff nicht definiert.

Zumindest für den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuererstattung stellte der EuGH in der Rs *Planzer* klar, dass ein Unternehmer dort „ansässig“ ist, wo er über den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verfügt oder wo er eine feste Niederlassung unterhält, von der aus Umsätze getätigt werden.⁴⁹⁾

Der Begriff „ansässig“ nach Art 283 der RL 2006/112 verlangt nach Ansicht der GA, dass eine Person einen dauerhaften festen Bezugspunkt in dem betreffenden Staat hat.⁵⁰⁾ Folglich kann Frau *Schmelz* als Eigentümerin einer Immobilie, mit der sie ausschließlich in einem Mitgliedstaat steuerpflichtige Umsätze ausführt, als „ansässig“ angesehen werden. Als Konsequenz müsste die Steuerbefreiung für Frau *Schmelz* anwendbar sein, und die Vorlagefragen in Bezug auf die Gültigkeit der Kleinunternehmerregelung unter Berücksichtigung des Primärrechts gehen ins Leere.

taxlex-EU 2010/113

C-285/09, R

Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen bei betrügerischen Praktiken

Herr *R* war Geschäftsführer eines deutschen Unternehmens, das hochwertige Fahrzeuge an portugiesische Unternehmen verkaufte. Ab dem Jahr 2002 nahm *R* eine Reihe von buchhalterischen Manipulationen zur Verschleierung der Identität der tatsächlichen Käufer der Fahrzeuge vor, um es den portugiesischen Erwerbern zu ermöglichen, in Portugal Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Im Konkreten wurden von Herrn *R* Scheinrechnungen an verschiedene portugiesische Scheinkäufer ausgestellt, wobei die Fahrzeuge tatsächlich an andere portugiesische Abnehmer geliefert wurden. Die tatsächlichen Abnehmer der Fahrzeuge verkauften diese weiter an portugiesische Privatpersonen, wobei der innergemeinschaftliche Erwerb in Portugal nicht erklärt wurde. In der Folge wurde Herr *R* in Deutschland wegen Steuerhinterziehung verurteilt, weil es sich bei den betroffenen Leistungen um keine steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen gehandelt habe und diese somit nicht steuerfrei wären. Gegen dieses Urteil brachte *R* jedoch Revision ein, weil nach seiner Ansicht die Fahrzeuge tatsächlich an gewerblich tätige Erwerber in Portugal geliefert wurden und es sich somit um steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gehandelt habe.

48) Schlussanträge GA *Kokott* v 17. 6. 2010, C-97/09, *Schmelz*.

49) EuGH 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl*.

50) Rz 113 der Schlussanträge.

In der Folge legte der BFH dem Gerichtshof die Frage vor, ob Art 28 c Teil A lit a der 6. MwSt-RL (entspricht Art 138 der RL 2006/112) dahingehend auszulegen ist, dass die Befreiung für die Lieferung von Gegenständen iS dieser Vorschrift zu versagen ist, wenn die Lieferung zwar tatsächlich ausgeführt wurde, aber aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Umsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, MwSt zu hinterziehen, oder Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, MwSt zu hinterziehen. In seinen Schlussanträgen v 29. 6. 2010⁵¹⁾ kommt GA Villalón zu folgendem Ergebnis:

Art 28 c Teil A lit a der Sechsten Richtlinie ist in dem Sinne auszulegen, dass er keine Ausnahme von der Mehrwertsteuerbefreiung von Lieferungen von Gegenständen im Sinne dieser Vorschrift für die Fälle vorsieht, in denen die Lieferung tatsächlich ausgeführt worden ist; dies gilt auch dann, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der steuerpflichtige Verkäufer

a) wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, oder

b) Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen.

Anmerkung: Im Zuge der Prüfung der Vorlagefrage führt der GA aus, dass im konkreten Fall alle drei für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung erforderlichen Tatbestände gem Art 138 der RL 2006/112 (Übertragung der Verfügungsmacht, physische Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, Eigenschaft des Erwerbers als Steuerpflichtiger) als erfüllt anzusehen sind. Da die Steuerbefreiung aus objektiver Sicht anzuwenden war, kann diese nicht allein deshalb versagt werden, weil sie Personen zugute kommt, die mehr oder we-

niger regelwidrige Handlungen vorgenommen haben.⁵²⁾

Als Begründung führt der GA an, dass eine Versagung der Steuerbefreiung im konkreten Fall einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes gleichkommen würde, da *R* anders als ein Lieferant, der innerhalb des Landes verkauft, die Umsatzsteuer nicht auf einen Käufer überwälzen hätte können.⁵³⁾ Weiters würde dies gegen den Territorialitätsgrundsatz verstoßen, weil Deutschland eine Steuer einheben würde, die nach allgemeinen Grundsätzen vollständig dem Land des Verbrauchs (Portugal) zustehen würde.⁵⁴⁾

Zur Prüfung der Frage, ob es für die Anwendung der Steuerbefreiung auf den guten Glauben des Steuerpflichtigen ankommt, führt der GA im Hinblick auf das Urteil in der Rs *Colleé*⁵⁵⁾ aus, dass es insb entscheidend ist, ob eine Gefährdung des Steueraufkommens des betroffenen Mitgliedstaats besteht, was jedoch im konkreten Fall einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorliegt.⁵⁶⁾ Zudem hindert das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran, die Verschleierung des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung unter bestimmten Voraussetzungen als versuchte Mehrwertsteuerhinterziehung zu behandeln und in einem solchen Fall nationale Sanktionen wie Geldstrafen zu verhängen. In diesem Sinne wäre es unverhältnismäßig die Steuerbefreiung im konkreten Fall zu versagen, da es andere Instrumente gibt, mit denen das Ziel der Bekämpfung des Steuerbetrugs erreicht werden kann.

51) Schlussanträge GA Villalón 29. 6. 2010, C-285/09, R.

52) Rz 46 f und 54 der Schlussanträge.

53) Rz 62 der Schlussanträge.

54) Rz 66 f der Schlussanträge.

55) EuGH 27. 9. 2007, C-146/05, *Colleé*.

56) Rz 100 der Schlussanträge.