

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Schwerpunkt

Rückblick 2010/Ausblick 2011

Die neuen Einkünfte aus Kapitalvermögen

Geplante Änderungen im
KStG und UmgrStG

Zur neuen Bankenabgabe

Aktuelle Entwicklungen im
Umsatzsteuer- und Umweltsteuerrecht

Neuerungen im Arbeits- und
Sozialversicherungsrecht

Mit Budgetbegleit-
gesetz 2011–2014

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
DEZEMBER 2010

12

www.taxlex.at

449 – 500

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

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Rainer Thomas
Günter Steinlechner

EU Tax Update – Dezember 2010

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2010/153

Kommission

Arbeitsprogramm für 2011 und CCCTB

Am 27. 10. 2010 hat die Kommission ihr Arbeitsprogramm für 2011 vorgestellt. Zum Steuerbereich finden sich darin folgende Ausführungen:¹⁾

Im Steuerbereich soll ein Vorschlag für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage den Unternehmen die Möglichkeit geben, sich für ein System zu entscheiden, das die Steuervorschriften vereinfacht, die Kosten für deren Befolgung senkt und zum Abbau steuerlicher Hindernisse beiträgt, denen grenzübergreifend tätige Unternehmen derzeit gegenüberstehen. Die Steuersätze bleiben hiervon unberührt. Darüber hinaus wird die Kommission eine Mitteilung zum Thema Mehrwertsteuer vorlegen. Die künftige Strategie sieht vor, die Schwächen des bestehenden Systems durch seine Modernisierung und Vereinfachung zu korrigieren und den durch die Mehrwertsteuer bedingten Verwaltungsaufwand für Unternehmen zu verringern.

Anmerkung: Nachdem sich Kommissar Šemeta bereits im Rahmen des parlamentarischen Anhörungsprozesses für das Projekt einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB bzw CCCTB) ausgesprochen²⁾ und auch

das EU-Parlament die Kommission aufgefordert hat, Maßnahmen zur „Förderung der steuerlichen Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten einschließlich eines Zeitplans für die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vorzuschlagen,³⁾ war mit Spannung erwartet worden, ob die Kommission die GKKB in ihr Arbeitsprogramm für 2011 aufnehmen wird. Im Annex zum Arbeitsprogramm wird nunmehr ein legislativer Vorschlag bereits für das erste Quartal 2011 angekündigt.⁴⁾

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) Arbeitsprogramm der Kommission für 2011, KOM(2010) 623 endg 7.
- 2) Siehe die Mitteilung PE431.063 (18. 12. 2009) 6.
- 3) Siehe Pkt 28 b des Berichts über die jährliche Erklärung zum Euro-raum 2009 und die öffentlichen Finanzen (2009/2203(INI)), PE 430.644v02 – 00, A7 – 0031/2010 (4. 3. 2010).
- 4) Siehe Annexes to the Commission Work Programme 2011, COM (2010) 623 final Vol II 4.

taxlex-EU 2010/154

Kommission**Besteuerung des Finanzsektors**

Am 7. 10. 2010 hat die Kommission ihre Vorstellungen für die zukünftige Besteuerung des Finanzsektors erläutert.⁵⁾ So könne eine stärkere Besteuerung des Finanzsektors nicht nur für eine Erhöhung der Stabilität sorgen, sondern es würde auch nach dem „Verursacherprinzip“ diesem Sektor ein angemessener Beitrag zu den angespannten öffentlichen Haushalten abverlangt werden. Ein solcher Beitrag sollte einerseits die überdurchschnittliche Profitabilität des Sektors in den vergangenen Jahrzehnten und die implizite Staatsunterstützung berücksichtigen als auch die bisherige „Unterbesteuerung“ aufgrund der weitgehenden Umsatzsteuerbefreiung des Finanzsektors. Darüber hinaus spielt die Inzidenz- und Relokationsdiskussion eine dominierende Rolle. Hier geht es einerseits um die Frage, wen eine solche Abgabe nach allen Überwälzungen wirtschaftlich treffen wird, und andererseits darum, ob eine Abgabe letztlich dazu führt, dass Transaktionen oder Steuersubstrat aus dem Geltungsbereich der Abgabe verlagert werden, also zB in außereuropäische Finanzplätze. Ausgehend von der Überlegung, dass der Finanzsektor einen angemessenen Beitrag zu den öffentlichen Haushalten leisten sollte und die Regierungen angesichts der derzeitigen Wirtschaftslage dringend neue Einnahmequellen benötigen, schlägt die Kommission eine Doppelstrategie vor:⁶⁾

- Auf globaler Ebene unterstützt die EU-Kommission die weitere Untersuchung und Entwicklung einer Finanztransaktionssteuer. Dabei handelt es sich um eine relativ geringe Abgabe (zB 0,1%), etwa auf den Transaktions- oder Nominalwert von Aktien, Anleihen, Währungen und Derivaten, die über die Handelssysteme erhoben wird.
- Auf EU-Ebene sieht die Kommission Möglichkeiten für eine Finanzaktivitätssteuer. Eine solche Abgabe würde ohne direkten Eingriff in die Finanzmärkte zB die Gewinne oder besonders definierte Risiken von Finanzinstitutionen mit einer Abgabe (zB 5%) belasten. Bei sorgfältiger Gestaltung und Umsetzung könnte nach Ansicht der Kommission eine solche Steuer erhebliche Einnahmen generieren und die Stabilität der Finanzmärkte verbessern, ohne die Wettbewerbsfähigkeit der EU unnötig zu gefährden. Bis Sommer 2011 möchte die Kommission eine Folgenabschätzung bezüglich politischer Aktionen durchführen.

Darüber hinaus hat sich die Kommission vor einem regulatorischen Hintergrund für die Auflegung von nationalen *ex ante*-Bankensanierungsfonds zur geordneten Abwicklung der Liquidation von Finanzinstitutionen ausgesprochen, die durch eine Bankenabgabe gespeist werden sollen.⁷⁾ Die Abgabe sollte sich nach der Vorstellung der Kommission auf eine bilanzielle Größe, zB die Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten einer Bank, beziehen. Ungeachtet der notwendigen Koordinierung, zu der die Kommission Anfang 2011 Vorschläge vorlegen möchte, haben bereits

mehrere Mitgliedstaaten solche Abgaben eingeführt oder geplant, darunter auch Österreich („Stabilitätsabgabegesetz“).

taxlex-EU 2010/155

Kommission**Vertragsverletzungsverfahren**

Die von der Kommission in den vergangenen Wochen fortgeführten Vertragsverletzungsverfahren⁸⁾ gegen die Mitgliedstaaten betreffen im Bereich der direkten Steuern

- die britischen Vorschriften, wodurch Rechtsbehelfe, mit denen die Steuerpflichtigen die Erstattung von gegen EU-Recht verstoßende Steuern beantragen, rückwirkend abgeschafft wurden (2. Stufe des Verfahrens);⁹⁾
- die niederländischen Vorschriften im Hinblick auf Erbschafts- und Schenkungssteuern auf Landgüter, die Besteuerung von Einkommen aus Immobilienbesitz gebietsfremder gemeinnütziger Einrichtungen, die Besteuerung der Anteile gebietsfremder gemeinnütziger Einrichtungen und wesentlicher Anteile ausländischer Unternehmen (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);¹⁰⁾
- die deutschen Organschaftsregeln, wonach ein nach dem Gesellschaftsrecht eines anderen Mitgliedstaats gegründetes Unternehmen mit statutarischem Sitz im Ausland und Geschäftsleitung in Deutschland den für deutsche Unternehmen geltenden Grundsatz der Steuereinheit (Organschaft) nicht in Anspruch nehmen kann, obwohl es in Deutschland uneingeschränkt steuerpflichtig ist (Verstoß gegen die EU- bzw EWR-Niederlassungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);¹¹⁾
- die griechische Quellenbesteuerung von Dividenden, die griechische Tochtergesellschaften an eine Schweizer Muttergesellschaft zahlen (Verstoß gegen Art 15 des ZBstA – 2. Stufe des Verfahrens);¹²⁾

5) Siehe auch Kommission erläutert ihre Vorstellungen zur Besteuerung des Finanzsektors, IP/10/1298 (7. 10. 2010).

6) Siehe Mitteilung der Kommission „Taxation of the Financial Sector“, COM(2010) 549 final, und das Arbeitspapier SEC(2010) 1166.

7) Siehe Mitteilung der Kommission „Bankenrettungsfonds“, KOM (2010) 254 endg.

8) 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 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).

9) Direkte Steuern: Kommission verlangt vom Vereinigten Königreich, die Erstattung von unter Verstoß gegen EU-Recht gezahlten Steuern zu gewährleisten, IP/10/1251 (30. 9. 2010).

10) Direkte Steuern: Kommission fordert die Niederlande auf, diskriminierende Steuergesetze zu ändern, IP/10/1252 (30. 9. 2010).

11) Direkte Steuern: Kommission fordert Deutschland, Griechenland und Belgien auf, diskriminierende Vorschriften aufzuheben, IP/10/1253 (30. 9. 2010).

12) IP/10/1253 (30. 9. 2010).

- die belgischen Steuervergünstigungen für Schenkungen und Erbschaften, die bestimmten öffentlichen Einrichtungen in der Region Brüssel zugehören, während für gleichartige Einrichtungen in anderen Mitgliedstaaten und EWR-Ländern diese Regelungen nicht gelten (Verstoß gegen die EU- bzw EWR-Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);¹³⁾
- die differenzierende belgische Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei gemeinsamen Anlageträgern in der EU bzw im EWR (Verstoß gegen die EWR-Kapitalverkehrs- bzw Dienstleistungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);¹⁴⁾
- die belgische diskriminierende Behandlung von Personen, die in der Region Flandern arbeiten, dort aber nicht wohnen (keine pauschale Steuerermäßigung), und die im Hinblick auf den Werbungskostenabzug diskriminierende Behandlung von Zinsen, die an Finanzinstitute anderer Mitgliedstaaten gezahlt werden (Verstoß gegen die Arbeitnehmer- bzw Niederlassungsfreiheit bzw gegen die Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);¹⁵⁾
- Bedenken gegen den Kreis der begünstigten Personen und die in die Berechnung einbezogenen Steuern im Hinblick auf den französischen Steuerschutzschild („bouclier fiscal“) und die Obergrenze für die Solidaritätsabgabe auf Vermögen (ISF) (Verstoß gegen den freien Personen-, Arbeitnehmer- und Kapitalverkehr – 2. Stufe des Verfahrens);¹⁶⁾
- die schwedischen und tschechischen Bestimmungen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Altersversorgung, zumal in Tschechien inländische Rentenversicherungssysteme steuerlich besser gestellt sind als vergleichbare ausländische, während in Schweden gebietsfremde Pensionsfonds bei der Dividendenbesteuerung benachteiligt werden (Verstoß gegen die Arbeitnehmer-, Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit bzw die Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens).¹⁷⁾

taxlex-EU 2010/156

Rat

Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und Betrugsbekämpfung

Der Rat hat am 7. 10. 2010 eine Verordnung¹⁸⁾ über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer erlassen, im Zuge derer ein Netzwerk zwischen den Mitgliedstaaten („Eurofisc“) eingerichtet wird.¹⁹⁾ Im Rahmen von Eurofisc werden die Mitgliedstaaten ein multilaterales Frühwarnsystem zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs einrichten sowie den raschen multilateralen Austausch von gezielten Informationen koordinieren. Zudem sollen die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats ohne vorheriges Ersuchen Informationen an einen anderen Mitgliedstaat übermitteln, wenn etwa in diesem Mitgliedstaat die Gefahr eines Steuerverlusts besteht. Au-

ßerdem wird die Möglichkeit geschaffen, dass sich Beamte im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats aufhalten bzw dass gleichzeitig koordinierte Prüfungen in mehreren Mitgliedstaaten durchgeführt werden können.

taxlex-EU 2010/157

Rat

Verlängerung der Frist für Vorsteuererstattungen

Da die elektronischen Portale, durch die in einem Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige Anträge auf die Erstattung der Mehrwertsteuer in einem anderen Mitgliedstaat stellen können, nicht in allen Mitgliedstaaten einwandfrei funktionieren, sodass Erstattungsanträge für 2009 nicht rechtzeitig (bis 30. 9. 2010) eingereicht werden konnten, wurde eine europaweite Verlängerung der Antragsfrist erforderlich. Aufgrund der RL 2010/66/EU²⁰⁾ des Rates müssen nun die Erstattungsanträge dem Erstattungsmitgliedstaat spätestens am 31. 3. 2011 vorliegen. Die Mitgliedstaaten haben diese Richtlinie rückwirkend ab 1. 10. 2010 umzusetzen.

taxlex-EU 2010/158

Kommission

Vorschlag für eine Entscheidung zur Ermächtigung Italiens, eine abweichende Regelung anzuwenden

Von der Kommission wurde am 4. 10. 2010 ein Vorschlag²¹⁾ für eine Entscheidung des Rates verabschiedet, in dem Italien weiterhin ermächtigt werden soll, das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug bei Ausgaben für nicht ausschließlich zu geschäftlichen Zwecken genutzte Kraftfahrzeuge auf 40% zu

13) IP/10/1253 (30. 9. 2010).

14) IP/10/1253 (30. 9. 2010).

15) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Belgien auf, zwei diskriminierende Regelungen abzuschaffen, IP/10/1403 (28. 10. 2010).

16) Direkte Steuern: Europäische Kommission fordert Frankreich auf, zwei Kappungsbestimmungen zu überprüfen, IP/10/1405 (28. 10. 2010).

17) Direkte Steuern: Kommission fordert Tschechien und Schweden auf, die Ungleichbehandlung im Bereich der Altersversorgung zu beenden, IP/10/1406 (28. 10. 2010).

18) VO (EU) 904/2010 des Rates v 7. 10. 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 2010/268, 1 (12. 10. 2010).

19) Siehe dazu auch Erklärung der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten zu Eurofisc (...), ABl C 2010/275, 4 (12. 10. 2010).

20) RL 2010/66/EU des Rates v 14. 10. 2010 zur Änderung der RL 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der RL 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABl L 2010/275, 1 (20. 10. 2010).

21) Vorschlag für eine Entscheidung des Rates zur Änderung der Entscheidung 2007/441/EG zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von Art 26 Abs 1 lit a und Art 168 der RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2010) 540 endg.

begrenzen. Die Einschränkung dieses Rechts soll zu dem den Steuerpflichtigen von der Verpflichtung, die Mehrwertsteuer auf die private Nutzung des Fahrzeugs auszuweisen, befreien.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2010/159

C-381/09, *Curia*

Strafrechtlich relevante Wucherdarlehen umsatzsteuerbefreit

In der Rs *Curia* hatte der EuGH zu beurteilen, ob die Vergabe eines wucherischen Darlehens, die nach der nationalen Rechtsordnung eine strafbare Handlung darstellt und in wirtschaftlicher Hinsicht im Wettbewerb mit Formen der entsprechenden legalen Gewährung von Gelddarlehen steht, steuerpflichtig ist oder wie legal gewährte Gelddarlehen zwar dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen, aber für steuerbefreit erklärt werden, wenn sie als „Finanzierungsumsätze“ anzusehen sind. In seinem Beschluss v 7. 7. 2010²²⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Die Vergabe von Wucherdarlehen, die nach dem nationalen Strafrecht eine Straftat darstellt, fällt trotz ihrer Rechtswidrigkeit in den Anwendungsbereich (der 6. MwSt-RL). Art 13 Teil B lit d Nr 1 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat diese Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen darf, wenn die entsprechende Tätigkeit der Gewährung von Gelddarlehen zu nicht überhöhten Zinsen von dieser Steuer befreit ist.

taxlex-EU 2010/160

C-53/09 und C-55/09, *Loyalty Management UK und Baxi*

Zahlungen iZm Kundentreueprämienprogrammen

In den beiden Rs *Loyalty Management* (C-53/09) und *Baxi* (C-55/09), welche miteinander verbunden wurden,²³⁾ geht es um die umsatzsteuerliche Beurteilung von Treueprämienprogrammen. So betreibt die *Loyalty Management* ein Kundenbindungsprogramm, bei dem die Kunden bei jedem Kauf bei einem teilnehmenden Einzelhändler Punkte erwerben. Diese Punkte können die Kunden schließlich in Form von Waren oder Dienstleistungen bei einem sog Lieferer einlösen. Die *Loyalty Management* als Programmmanager erhält von den Einzelhändlern abhängig von den gewährten Punkten einen Betrag und leistet ihrerseits an die Lieferer für jeden eingelösten Punkt einen festen, als „Dienstleistungsgebühr“ bezeichneten Betrag.

In der Rs *Baxi* beauftragt diese mit der Durchführung ihres Kundenbindungsprogramms das Unternehmen @I, wobei dieses als Programmmanager die als Treueprämien abgegebenen Waren oder Dienstleistungen auswählt, kauft und den Kunden liefert. *Baxi* zahlt an das Unternehmen @I den Einzelhandelspreis der als Treueprämien abgegebenen Waren und Dienstleistungen und trägt verschiedene Kosten

für bestimmte vom Unternehmen @I erbrachte Dienstleistungen.

Sowohl der von *Loyalty Management* begehrte Vorsteuerabzug aus Vorleistungen des Lieferers, als auch der von *Baxi* begehrte Vorsteuerabzug aus Vorleistungen vom Unternehmen @I wurden von den zuständigen Finanzbehörden va mit der Begründung versagt, dass es sich bei den geleisteten Zahlungen um die Gegenleistung eines Dritten für die als Treueprämien an die Kunden abgegebenen Waren und Dienstleistungen handle. Das *House of Lords*, welches die beiden Rechtssachen dem EuGH vorlegte, wollte daher wissen, ob die im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms von *Loyalty Management* oder *Baxi* geleisteten Zahlungen als Gegenleistung eines Dritten zu sehen sind, für die in der Folge kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann.

In seinem Urteil v 7. 10. 2010²⁴⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms wie des in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden sind die Art 5, 6 und 11 Teil A Abs 1 lit a (der 6. MwSt-RL) sowie Art 17 Abs 2 in seiner sich aus Art 28f Nr 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung dahin auszulegen,

– dass die Zahlungen des Programmmanagers in der Rs C-53/09 an die Lieferer, die den Kunden Treueprämien liefern, als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden von den genannten Lieferern erbrachte Lieferung von Gegenständen oder gegebenenfalls erbrachte Dienstleistung anzusehen sind, wobei es jedoch Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob diese Zahlungen auch die Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen umfassen, die einer gesonderten Dienstleistung entspricht,

– dass die Zahlungen des Sponsors in der Rs C-55/09 an den Programmmanager, der den Kunden Treueprämien liefert, teils als Gegenleistung eines Dritten für die den Kunden vom Manager dieses Programms erbrachte Lieferung von Gegenständen und teils als Gegenleistung für die von diesem Manager dem Sponsor erbrachten Dienstleistungen anzusehen sind.

Anmerkung: Der EuGH stellt zunächst klar, dass es sich beim Verkauf von Waren und Dienstleistungen, bei denen die Kunden Punkte erhalten, und bei der Weitergabe von Treueprämien bei der Einlösung der Punkte um zwei getrennte Vorgänge handelt. Sowohl *Loyalty Management* als auch *Baxi* leisten Zahlungen als Gegenleistung für die Lieferung der Treueprämien an die Lieferer bzw an das Unternehmen @I. Da allerdings das Unternehmen @I an *Baxi* nicht nur Gegenstände liefert, sondern auch Werbeleistungen erbringt, prüft der EuGH, ob der Umsatz eine einheitliche Leistung darstellt oder mehrere getrennt voneinander zu beurteilende Leistungen. Dabei stellt der EuGH fest, dass die von *Baxi* an das Unternehmen @I geleisteten Zahlungen sich in zwei Teile teilen lassen, wonach der Einkaufspreis die Gegenleistung für die Lieferung der Treueprämien an die Kunden darstellt, während die Differenz zwischen

22) EuGH 7. 7. 2010, C-381/09, *Curia*. Der Beschluss wurde lediglich in französischer und italienischer Sprache veröffentlicht.

23) Mit Beschluss v 11. 3. 2009 hat der Präsident des Gerichtshofs die Rs C-53/09 und C-55/09 zu gemeinsamen schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.

24) EuGH 7. 10. 2010, C-53/09 und C-55/09, *Loyalty Management und Baxi*.

dem von *Baxi* gezahlten Einzelhandelspreis und dem vom Unternehmen *@I* für die Beschaffung der Treueprämien gezahlten Einkaufspreis, dh die Gewinnspanne, die Gegenleistung für die Dienstleistungen darstellt, die an *Baxi* erbracht wird.²⁵⁾ Folglich steht *Loyalty Management* und *Baxi* insoweit kein Vorsteuerabzug zu, als es sich bei den geleisteten Zahlungen um die Gegenleistung eines Dritten (Entgelt von dritter Seite) handelt. Insoweit allerdings Entgelte für eigene bezogene Leistungen gezahlt werden, steht dem Grunde nach auch ein Vorsteuerabzug zu.

taxlex-EU 2010/161

C-222/09, *Kronospan Mielec*

Ort von Forschungs- und Entwicklungsarbeiten

Kronospan Mielec, ein polnisches Unternehmen, erbrachte für einen Kunden mit Sitz in Zypern Dienstleistungen auf dem Gebiet der technischen Unterstützung und Analysen und führte Forschungs- und Entwicklungsarbeiten auf dem Gebiet der Naturwissenschaften und der technischen Wissenschaften durch. Da unklar war, ob es sich um Dienstleistungen auf dem Gebiet der Wissenschaften handelt, deren Leistungsort sich nach dem Tätigkeitsort richtet, oder um Dienstleistungen von Ingenieuren, deren Leistungsort sich dort befindet, wo der Empfänger ansässig ist, wurde der EuGH angerufen. In seinem Urteil v 7. 10. 2010²⁶⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Dienstleistungen, die darin bestehen, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten im Umwelt- und Technologiebereich auszuführen, und die von in einem Mitgliedstaat ansässigen Ingenieuren im Auftrag und zugunsten eines Dienstleistungsempfängers erbracht werden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, sind als „Leistungen von Ingenieuren“ im Sinne von Art 9 Abs 2 lit e der (6. MwSt-RL) einzustufen.

Anmerkung: Der EuGH stellt in seinem Urteil eingangs fest, dass Forschungs- und Entwicklungsarbeiten Leistungen sind, die von Ingenieuren hauptsächlich und gewöhnlich erbracht werden können. Zwar sind die in Art 9 Abs 2 lit c (= Art 53 der RL 2006/112) genannten Tätigkeiten auf dem Gebiet der Wissenschaft normalerweise durch einen innovativen und kreativen Aspekt gekennzeichnet, doch kann dieser Umstand allein nicht ausschließen, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Tätigkeit oder einen Beruf ausübt, der in einer anderen Bestimmung dieser Richtlinie genannt wird, möglicherweise ebenfalls hauptsächlich und gewöhnlich Leistungen erbringen muss, die solche Merkmale aufweisen.

Der EuGH kommt jedoch weiters mit Hinweis auf die Rs *Gillan Beach*²⁷⁾ zu dem Schluss, dass Leistungen iSd Art 53 der RL 2006/112 dadurch gekennzeichnet sind, dass sie sich an eine Vielzahl von Empfängern richten, nämlich an alle Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen. *Kronospan Mielec* hat jedoch seine Tätigkeiten bloß einem Empfänger erbracht, auch wenn dieser die Ergebnisse der Arbeit möglicherweise an Dritte

oder an Gesellschaften verkauft. Folglich sind die Leistungen von *Kronospan Mielec* als Leistungen von Ingenieuren einzustufen.

Ab 1. 1. 2011 kommt dieser Unterscheidung allerdings nur mehr Bedeutung im B2C-Bereich zu, da sowohl Leistungen auf dem Gebiet der Wissenschaft (mit Ausnahme der Eintrittsberechtigungen für derartige Veranstaltungen) als auch Leistungen von Ingenieuren im B2B-Bereich dort erbracht werden, wo der Empfänger der Leistung seinen Sitz bzw seine leistungsempfangende Betriebsstätte hat.

taxlex-EU 2010/162

C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*

Vorsteuerabzug für vor steuerlicher Registrierung bereits veräußerte Gegenstände

Die *Nidera Handelscompagnie* (in der Folge: *Nidera*) erwarb zwischen Februar und Mai 2008 in Litauen Weizen und veräußerte diesen im gleichen Zeitraum steuerfrei nach Algerien und in die Türkei. Da *Nidera* erst im August 2008 in Litauen als Mehrwertsteuerpflichtige registriert wurde, machte sie in der Erklärung für August 2008 den Vorsteuerabzug aus dem Einkauf des Weizens vor ihrer Registrierung geltend. Die staatliche Steuerinspektion versagte jedoch den Vorsteuerabzug, weil die fraglichen Gegenstände bereits veräußert worden seien und daher nicht mehr für eine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit verwendet würden. Darüber hinaus stehe der Vorsteuerabzug nach litauischem Recht nur Steuerpflichtigen zu, die für die Mehrwertsteuer registriert seien.

Dem Gerichtshof wurden in der Folge im Wesentlichen die Fragen vorgelegt, ob eine nationale Regelung, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nur Steuerpflichtigen zusteht, die zur Mehrwertsteuer registriert sind, im Einklang mit der RL 2006/112 steht, und falls dies zutrifft, ob es mit der RL 2006/112 vereinbar ist, wenn einem Mehrwertsteuerpflichtigen aufgrund nationaler Rechtsvorschriften kein Recht auf Vorsteuerabzug aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen zusteht, die er bereits vor seiner Registrierung erworben hat, wenn diese Gegenstände für eine Tätigkeit des Mehrwertsteuerpflichtigen bereits verwendet worden sind. In seinem Urteil v 21. 10. 2010²⁸⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Die (RL 2006/112) ist dahin auszulegen, dass sie dem entgegensteht, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger, der nach den Bestimmungen dieser Richtlinie die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt und sich innerhalb einer angemessenen Frist nach der Bewirkung der das Recht auf Vorsteuerabzug begründenden Umsätze als mehrwertsteuerpflichtig registrieren lässt, an der Ausübung seines Abzugsrechts durch nationale Rechtsvorschriften gehindert wird, die den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen entrichteten Mehrwertsteuer verbieten, wenn sich der Steuerpflichtige nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er

25) Rz 63 des Urteils.

26) EuGH 7. 10. 2010, C-222/09, *Kronospan Mielec*.

27) EuGH 9. 3. 2006, C-114/05, *Gillan Beach*, Slg 2006, I-2427.

28) EuGH 21. 10. 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*.

diese Gegenstände für seine steuerpflichtige Tätigkeit verwendet hat.

Anmerkung: Mit Verweis auf seine stRsp führt der Gerichtshof aus, dass die Mitgliedstaaten das Recht auf Vorsteuerabzug nur in den von der RL 2006/112 ausdrücklich vorgesehenen Fällen einschränken dürfen.²⁹⁾ Zwar sind die Steuerpflichtigen nach Art 213 der RL 2006/112 auch verpflichtet, die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung ihrer Tätigkeit gemäß den von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck erlassenen Vorschriften anzuzeigen. Der Gerichtshof hat jedoch bereits in der Rs *Gabalfrisa* entschieden, dass eine derartige Bestimmung die Mitgliedstaaten nicht ermächtigt, die Ausübung des Abzugsrechts, wenn eine solche Anzeige nicht erfolgt, erst mit tatsächlichem Beginn der Ausführung besteuert Umsätze zuzulassen oder dem Steuerpflichtigen die Ausübung dieses Rechts zu versagen.³⁰⁾

Folglich ist die in Art 214 der RL 2006/112 vorgesehene Erteilung einer UID-Nummer, wie auch die Anzeigepflicht bzgl Aufnahme, der Wechsel oder die Beendigung einer Tätigkeit als Steuerpflichtiger nach Art 213 der RL 2006/112 kein Akt, der das Recht auf Vorsteuerabzug begründet, sondern stellt ein Kontrollzwecken dienendes Formerfordernis dar. Folglich kann ein Mehrwertsteuerpflichtiger nicht mit der Begründung an der Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug gehindert werden, dass er sich nicht als mehrwertsteuerpflichtig hat registrieren lassen, bevor er die erworbenen Gegenstände im Rahmen seiner besteuerten Tätigkeit verwendet hat.³¹⁾

Damit die formalen Anforderungen in der RL 2006/112 nicht leerlaufen, können die Mitgliedstaaten nach Ansicht des EuGH auch Fristen für die mehrwertsteuerliche Registrierung vorsehen. Zudem ist es ihnen gestattet, verwaltungsrechtliche Sanktionen zu verhängen, wenn die formalen Anforderungen nicht eingehalten werden.³²⁾ Im gegenständlichen Fall sah das litauische Recht jedoch keine Verpflichtung vor, sich innerhalb bestimmter Fristen registrieren zu lassen, im Gegenzug war allerdings der Vorsteuerabzug verwehrt. Da sich *Nidera* aber innerhalb von sechs Monaten, nachdem sie die das Recht auf Vorsteuerabzug begründenden Umsätze getätigt hat, registrierte, ist dies als angemessene Frist zu sehen, weshalb *Nidera* nicht vom Abzug der Vorsteuer gehindert werden darf.³³⁾

taxlex-EU 2010/163

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 werden, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, gegen das Diskriminierungsverbot (Art 12 EG, nunmehr Art 18 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art 43 EG, nunmehr Art 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art 49 EG, nunmehr Art 56 AEUV) 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.

Der Gerichtshof kommt in seinem Urteil v 26. 10. 2010³⁴⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Die Prüfung der Fragen hat nichts ergeben, was die Gültigkeit der Art 24 Abs 3 und 28 i (der 6. MwSt-RL) sowie des Art 283 Abs 1 lit c (der RL 2006/112) im Hinblick auf Art 49 EG berühren könnte.

2. Die Art 24 und 24 a (der 6. MwSt-RL) sowie die Art 284 bis 287 der RL 2006/112 sind dahin auszulegen, dass der Begriff „Jahresumsatz“ den Jahresumsatz meint, den ein Unternehmen in einem Jahr in dem Mitgliedstaat erzielt, in dem es ansässig ist.

Anmerkung: In ihren Schlussanträgen kam GA *Kokott*³⁵⁾ zu dem Schluss, dass Frau *Schmelz* als Eigentümerin einer Immobilie, mit der sie ausschließlich in Österreich steuerpflichtige Umsätze ausführt, als in Österreich „ansässig“ angesehen werden könnte. Folglich wäre die Kleinunternehmerregelung auf Frau *Schmelz* anwendbar. Dieselbe Ansicht wird auch vom Rat im Verfahren vor dem EuGH vertreten.³⁶⁾ Der EuGH stellt jedoch in seinem Urteil klar, dass er ausschließlich über ihm vorgelegte Fragen zu befinden habe.³⁷⁾ Da allerdings der vorliegende *UFS, Außenstelle Wien*, keine Frage zur Ansässigkeit von Frau *Schmelz* stellte, ging der EuGH nicht näher auf diese Problematik ein, sondern befasst sich in seinem Urteil ausschließlich mit den Vorlagefragen.

29) Rz 41 des Urteils.

30) Rz 48 des Urteils; EuGH 21. 3. 2000, C-110/98, *Gabalfrisa*, Rz 51.

31) Rz 50 des Urteils.

32) Rz 52 des Urteils.

33) Rz 53 f des Urteils.

34) EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*.

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

36) Rz 27 des Urteils.

37) Rz 28 des Urteils.

Betreffend die erste Vorlagefrage führt der Gerichtshof zunächst aus, dass die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (Art 49 ff AEUV, ex-Art 43 ff EG) nicht anwendbar sind, da Frau *Schmelz* über keine dauernde Präsenz in Österreich verfügt.³⁸⁾ Was den freien Dienstleistungsverkehr nach Art 56 AEUV (ex-Art 49 EG) betrifft, so stellt der EuGH fest, dass die Vermietungstätigkeit von Frau *Schmelz* darunter fällt und daher zu prüfen ist, ob die Kleinunternehmerregelung gegen diese Grundfreiheit verstößt. Da dieses besondere Diskriminierungsverbot im gegenständlichen Fall anwendbar ist, scheidet eine Anwendbarkeit von Art 18 AEUV (ex-Art 12 EG, Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit) aus, da dieser Artikel nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht.³⁹⁾

Was den freien Dienstleistungsverkehr betrifft, so führt der Gerichtshof aus, dass die in Frage stehende Beschränkung insofern gerechtfertigt sei, als sie zum einen das Ziel des Mehrwertsteuersystems erreicht, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten (insb Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Missbrauch), und zum anderen das Ziel erreicht, die Wettbewerbsfähigkeit der Kleinunternehmer durch Verwaltungsvereinfachungen zu stärken. Unter diesen Umständen geht die Beschränkung der Mehrwertsteuerbefreiung auf diejenigen Kleinunternehmen, die in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, nicht über das hinaus, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.⁴⁰⁾

Im Ergebnis ist die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nur auf im Inland ansässige Unternehmen europarechtskonform und verstößt nicht gegen die Grundfreiheiten bzw den Gleichheitsgrundsatz. Die Kleinunternehmerregelung kommt für Frau *Schmelz* somit nur dann zur Anwendung, wenn sie vom nationalen Gericht in der Folge als in Österreich „ansässig“ beurteilt würde.

[taxlex-EU 2010/164](#)

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 Anh 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 gerechtfertigt sei, 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 EU war. Entgegen den Schlussanträgen von GA *Kokott*,⁴¹⁾ wonach die Klage der Kommission abzuweisen sei, kommt der Gerichtshof in seinem Urteil v 28. 10. 2010⁴²⁾ zu folgendem Ergebnis:

Die Republik Polen hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 98 iVm Anh III (der RL 2006/112) verstoßen, dass sie den ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 7% auf die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Säuglingsbekleidung, Bekleidungszubehör für Säuglinge und Kinderschuhen angewandt hat.

Anmerkung: Der Gerichtshof führt in seiner Würdigung aus, dass es sich bei Art 115 der RL 2006/112 um eine Übergangsregelung betreffend die Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze handelt und daher eng auszulegen sei. Weiters stellt der Gerichtshof fest, dass die in Art 115 vorgesehene abweichende Regelung nur greift, wenn zwei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind: Erstens musste der betreffende Mitgliedstaat am 1. 1. 1991 eine Mehrwertsteuer iSd RL 2006/112 oder wenigstens eine Besteuerungsregelung mit den gleichen Merkmalen wie das gemeinsame Mehrwertsteuersystem anwenden. Zweitens musste im Rahmen dieser Besteuerung für die von diesem Artikel erfassten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen am 1. 1. 1991 ein ermäßigter Satz gelten.⁴³⁾ Die Tatsache, dass zum Stichtag (1. 1. 1991) Polen noch kein Mitglied der EU war, ist hingegen nicht relevant.

Bei Prüfung der Frage, ob in Polen zum 1. 1. 1991 ein vergleichbares Mehrwertsteuersystem bestanden hat, stellt der Gerichtshof fest, dass sich das polnische Steuersystem in zwei wesentlichen Merkmalen vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterschieden hat: Zum einen wurde die Steuer vom Bruttoumsatz bemessen und nicht wie im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem proportional vom jeweiligen Wert der Gegenleistung (Preis) berechnet. Zum anderen sah das polnische Gesetz kein dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem vergleichbares Recht auf Vorsteuerabzug vor.⁴⁴⁾ Darüber hinaus führt der Gerichtshof aus, dass insb aufgrund der unklaren Wirkungsweise der verschiedenen aufeinanderfolgenden Befreiungen und Besteuerungen im polnischen Recht weder gesichert ist, dass die polnische Umsatzsteuer letztlich in einer für eine Verbrauchsteuer von der Art der Mehrwertsteuer charakteristischen Weise vom Endverbraucher getragen wurde, noch, dass sie zu demselben Ergebnis wie diese führte. Folglich kommt der Gerichtshof zum Ergebnis, dass die am 1. 1. 1991 in Polen geltende Umsatzsteuer nicht die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt und die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die genannten Produkte nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

38) Rz 38 f des Urteils.

39) Rz 44 f des Urteils.

40) Rz 71 ff des Urteils.

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

42) EuGH 28. 10. 2010, C-49/09, *Kommission/Polen*.

43) Rz 42 des Urteils.

44) Rz 47 ff des Urteils.

taxlex-EU 2010/165

C-72/09, *Établissements Rimbaud***Einflussnahme von Amtshilfeabkommen und Diskriminierungsverbot auf die Auslegung der Grundfreiheiten nach EWR-A**

Der vorliegenden Rs liegt derselbe Sachverhalt wie der Rs *Elisa*⁴⁵⁾ zugrunde, mit der Abweichung, dass statt eines zweiten Mitgliedstaats Liechtenstein als EWR-Staat involviert ist. Die in Liechtenstein ansässige *Établissements Rimbaud* ist Eigentümerin eines französischen Grundstücks, auf dessen Verkehrswert eine Vermögensteuer von 3% erhoben wird. Eine Steuerbefreiung käme ua dann zur Anwendung, wenn Frankreich mit Liechtenstein entweder ein Amtshilfeabkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht oder einen Staatsvertrag mit Staatsangehörigendiskriminierungsverbot abgeschlossen hätte. Es stellt sich somit die Frage, ob die Verknüpfung zwischen der Gewährung der Steuerbefreiung und dem Vorliegen bestimmter bilateraler Vereinbarungen – genauso wie gemäß der Rs *Elisa* dem Art 63 AEUV – der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 40 EWR-A – widerspricht. Ebenso wie GA *Jääskinen* in seinen Schlussanträgen⁴⁶⁾ verneint der EuGH in seinem Urteil v 28. 10. 2010⁴⁷⁾ die Unionsrechtswidrigkeit einer solchen Tatbestandsvoraussetzung:

Art 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. 5. 1992 steht nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegen, wonach Gesellschaften mit satzungsmäßigem Sitz im Gebiet eines Mitgliedstaats der Europäischen Union von der streitigen Steuer befreit sind, während diese Befreiung für eine Gesellschaft mit satzungsmäßigem Sitz im Gebiet eines zum Europäischen Wirtschaftsraum gehörenden Drittstaats vom Bestehen eines zwischen dem genannten Mitgliedstaat und diesem Drittstaat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossenen Amtshilfeabkommens oder davon abhängig ist, dass diese juristischen Personen aufgrund eines Staatsvertrags, der eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als im Gebiet eines Mitgliedstaats ansässige Gesellschaften.

Anmerkung: Die fragliche nationale Bestimmung zielt darauf ab, eine Flucht von natürlichen Personen vor einer Vermögensbesteuerung in Frankreich zu bekämpfen. In der Rs *Elisa* hat der EuGH geurteilt, dass mangels Vorliegen bilateraler Vereinbarungen Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden muss, die für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erforderlichen Unterlagen vorlegen zu können oder dass sich die Finanzbehörden die nötigen Informationen über den Auskunftsverkehr im Rahmen der Amtshilfe-RL⁴⁸⁾ beschaffen. Nach Ansicht des EuGH stehen daher innerhalb der Union weniger restriktive Maßnahmen zur Verfügung, sodass eine Rechtfertigung der beschränkenden Wirkung nicht gegeben war.⁴⁹⁾ Für die vorliegende Rs *Établissements Rimbaud* ist der EuGH jedoch der Auffassung, dass im Verhältnis zu einem Drittstaat die Aussagen aus der Rs *Elisa* nicht in vollem Umfang übertragen werden können. Die Amtshilfe-RL ist nicht anwendbar und es besteht auch keine alternative Rechtsgrundlage zur Einholung von Auskünften von den ausländischen Behör-

den. Selbst wenn der Steuerpflichtige die maßgeblichen Unterlagen freiwillig vorlegen würde, könnte der Mitgliedstaat diese nicht im Wege eines Auskunftsverkehrs auf seine Richtigkeit hin überprüfen. Die vorliegende nationale Bestimmung ist daher aus Gründen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und der Notwendigkeit der Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen gerechtfertigt.

taxlex-EU 2010/166

C-175/09, *AXA***Einziehung von Forderungen**

AXA ist das vertretungsberechtigte Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe, zu der *Denplan* gehört. *Denplan* erbringt für Zahnärzte den Zahlungseinzug bei deren Patienten. So veranlasst *Denplan* monatlich die Einziehung jener Beträge, die die Patienten den Zahnärzten schulden, und überweist schließlich den Zahnärzten nach Abzug eines bestimmten Prozentsatzes diesen die eingezogenen Beträge. Unklar ist, ob diese Dienstleistungen „Umsätze ... im Zahlungs- und Überweisungsverkehr“ iSd Art 13 Teil B lit d Nr 3 der 6. MwSt-RL (= Art 135 Abs 1 lit d RL 2006/112) darstellen und folglich von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Der EuGH kommt in seinem Urteil v 28. 10. 2010⁵⁰⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 13 Teil B lit d Nr 3 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass die Erbringung einer Dienstleistung, die im Wesentlichen darin besteht, bei den Banken Dritter die Beträge, die diese Dritten dem Kunden des Dienstleisters schulden, für Rechnung des Kunden im Lastschriftverfahren einzuziehen, dem Kunden eine Aufstellung der erhaltenen Beträge zu übermitteln, Kontakt mit den Dritten aufzunehmen, von denen der Dienstleister keine Zahlung erhalten hat, und schließlich der Bank des Dienstleisters den Auftrag zu erteilen, die erhaltenen Beträge abzüglich des Entgelts des Dienstleisters auf das Bankkonto des Kunden zu überweisen, nicht unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung fällt.

Anmerkung: Die von *Denplan* erbrachten Leistungen umfassen die Einziehung, Bearbeitung und Weiterleitung von Geldbeträgen, die Patienten den Zahnärzten schulden. Da diese Dienstleistung mehrere Handlungen umfasst, prüft der EuGH zunächst, ob es sich bei den von *Denplan* erbrachten Leistungen um mehrere eigenständige Leistungen handelt oder um eine einheitliche Leistung. Da der wirtschaftliche Zweck der Dienstleistungen von *Denplan* die Übertragung des dem Zahnarzt vom Patienten monatlich geschuldeten Betrags ist, sind nach Ansicht des EuGH die von *Denplan* erbrachten Leistungen als einheitlicher Umsatz anzusehen.

45) EuGH 11. 10. 2007, C-451/05, *Elisa*, Slg 2007, I-8251; vgl auch *Gurmer/Hofbauer/Kofler*, taxlex-EC 2007/128, 568; *Marschner/Stefaner*, SWI 2009, 372.

46) Schlussanträge GA *Jääskinen* 29. 4. 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*.

47) EuGH 28. 10. 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*.

48) RL 77/799/EWG des Rates v 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl L 336, 15) i d F RL 92/12/EWG v 25. 2. 1992 (ABl L 76, 1).

49) EuGH 11. 10. 2007, C-451/05, *Elisa*, Slg 2007, I-8251, Rz 92 ff; vgl auch Rz 36 ff des Urteils.

50) EuGH 29. 10. 2010, C-175/09, *AXA*.

Denplan ist mit der Beitreibung dieser Forderungen gegen Entgelt beauftragt und erbringt eine Dienstleistung, die in der Verwaltung von Forderungen für Rechnung des Forderungsinhabers besteht. Diese Leistungen sind, so der EuGH, darauf gerichtet, die Erfüllung einer Geldschuld zu erwirken.⁵¹⁾ Da allerdings die „Einziehung von Forderungen“ ausdrücklich von der Steuerbefreiung gem Art 135 Abs 1 lit d der RL 2006/112 ausgenommen ist, erbringt *Denplan* an ihre Kunden steuerpflichtige Umsätze. Dabei ist unerheblich, ob *Denplan* Zwangsmaßnahmen zum Zweck der Befriedigung der betreffenden Schulden ergreifen kann oder nicht.

SCHLUSSANTRÄGE

taxlex-EU 2010/167

C-41/09, *Kommission/Niederlande*

Kein ermäßigter Steuersatz auf die Lieferung von lebenden Tieren

Gem Art 98 iVm Anh III Nr 1 der RL 2006/112 sind die Mitgliedstaaten berechtigt, Nahrungs- und Futtermittel, lebende Tiere und üblicherweise die für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendeten Zutaten einem ermäßigten Steuersatz zuzuführen. Die Kommission wirft den Niederlanden vor, diese Vorschrift im Hinblick auf Pferde nicht richtig angewendet zu haben, da deren Lieferung unabhängig von der Bestimmung des Tieres einem ermäßigten Steuersatz unterworfen wurde, obwohl dieser Steuersatz nur auf Lieferungen von Pferden anwendbar sei, die für den menschlichen Verzehr oder für die Verfütterung an Tiere bestimmt seien. In seinen Schlussanträgen v 5. 10. 2010⁵²⁾ schlägt GA Bot dem EuGH vor,

die vorliegende Vertragsverletzungsklage insoweit für zulässig und begründet zu erklären, als dem Königreich der Niederlande vorgeworfen wird, unter Verstoß gegen Art 12 (der 6. MwSt-RL) iVm Anh H dieser Richtlinie (Art 96 bis 99 Abs 1 [der RL 2006/112] iVm deren Anh III) einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Lieferungen, Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe von Pferden angewandt zu haben, ohne die Anwendung dieses ermäßigten Steuersatzes davon abhängig zu machen, dass das umgesetzte Pferd für den menschlichen Verzehr oder die Verfütterung an Tiere bestimmt ist.

taxlex-EU 2010/168

C-103/09, *Weald Leasing*

Steuergestaltung und missbräuchliche Praxis

Um die Mehrwertsteuerschuld der *Churchill-Gruppe*, einem Unternehmen, welches vorwiegend aus von der Mehrwertsteuer befreiten Versicherungsunternehmen besteht, aufzuschieben, wurde im gegenständlichen Fall eine Leasingvertragsgestaltung für Wirtschaftsgüter unter Einschaltung eines Dritten (*Weald Leasing*, ebenfalls einer Tochtergesellschaft der *Churchill-Gruppe*) gewählt. Damit wurde bezweckt, dass *Weald Leasing* den Vorsteuerabzug zur Gänze beim Erwerb der Wirtschaftsgüter abziehen konnte. Die Mehrwertsteuer, welche die Versiche-

rungsgesellschaften zu zahlen hatten und aufgrund der Steuerbefreiung nicht mehr abziehen konnten, wurde somit auf die Laufzeit der Leasingverträge erstreckt. Die Leasingraten waren im Übrigen niedrig angesetzt. Aufgrund einer vom Rat genehmigten Sonderbestimmung hätten die britischen Finanzbehörden die Leasingraten zu einem Normalwert ansetzen und von dieser die Steuer berechnen können. Diese Möglichkeit steht aber nur zu, wenn es sich bei dem Dienstleistenden und dem Dienstleistungsempfänger um miteinander verbundene Unternehmen handelt. Um dieses Vorgehen zu verhindern, wurde daher ein weiterer Wirtschaftsteilnehmer in die Leasingkonstruktion eingebunden. Da diese Leasingvertragsgestaltung ganz oder tw zu einem Steuervorteil führte, wurde der EuGH zur Zulässigkeit dieses Vorgehens befragt. In seinen Schlussanträgen v 26. 10. 2010⁵³⁾ kommt GA Mazák zu folgendem Ergebnis:

1. *Wenn ein von der Mehrwertsteuer größtenteils befreites Unternehmen, anstatt Wirtschaftsgüter unmittelbar zu erwerben, eine Leasingvertragsgestaltung für die Wirtschaftsgüter unter Einschaltung eines nichtverbundenen Dritten oder einer 100%igen Tochtergesellschaft wählt, der oder die eigenständig für die Mehrwertsteuer registriert ist, um die Entrichtung der nicht abziehbaren Steuer aufzuschieben, so führt dies allein noch nicht zu einem Steuervorteil, der dem mit (der 6. MwSt-RL) verfolgten Ziel zuwiderläuft.*

2. *Die Verwendung einer rein künstlichen Vertragsgestaltung, mit der im Wesentlichen dadurch ein Steuervorteil bezweckt wird, dass die Steuerbehörden daran gehindert werden, nach Maßgabe von im Einklang mit (der 6. MwSt-RL) erlassenen Bestimmungen des nationalen Rechts zu verfügen, dass als Wert der zwischen verbundenen Personen getroffenen Leasingabsprachen deren Normalwert anzusetzen ist, stellt eine missbräuchliche Praxis dar.*

3. *Wird eine missbräuchliche Praxis festgestellt, sind die in deren Rahmen getätigten Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte. Erfolgt eine rein künstliche Vertragsgestaltung bei Leasingabsprachen im Wesentlichen zu dem Zweck, die Steuerbehörden an einer Verfügung zu hindern, wonach als Wert der zwischen verbundenen Personen getroffenen Absprachen deren Normalwert anzusetzen ist, sind diese Absprachen in der Weise neu zu definieren, dass diese Vertragsgestaltung ignoriert wird.*

4. *Der Begriff „normale Handelsgeschäfte“ bzw „normale Geschäftstätigkeit“ bezieht sich iZm einem Missbrauch im Bereich der Mehrwertsteuer nicht auf die Geschäfte, die ein Steuerpflichtiger typischerweise oder für gewöhnlich tätigt. Die Beurteilung, ob ein Umsatz im Rahmen „normaler Handelsgeschäfte“ bzw „normaler Geschäftstätigkeit“ bewirkt worden ist, betrifft die Frage nach dem Charakter der fraglichen Umsätze oder Pläne sowie die Frage, ob es sich um eine rein künstliche Gestaltung handelt, die im Wesentlichen zur Erlangung eines Steuervorteils und nicht aus anderen wirtschaftlichen Gründen geschaffen wurde. Für die Beurteilung des Charakters des Umsatzes relevant sind die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern, die in den Steuersparplan einbezogen sind, und somit die Frage, ob die an dem Umsatz Beteiligten zu Marktbedingungen tätig werden, sowie die Frage, ob ein Umsatz zu*

51) Rz 31 mit Hinweis auf EuGH 23. 6. 2003 C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Slg 2003, I-6729.

52) Schlussanträge GA Bot, 5. 10. 2010, C-41/09, *Kommission/Niederlande*.

53) Schlussanträge GA Mazák 26. 10. 2010, C-103/09, *Weald Leasing*.

den typischerweise damit verbundenen wirtschaftlichen Belastungen und Risiken führt.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2010/169

C-351/10, Zollamt Linz

Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer

Die Rs *Zollamt Linz* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Verwaltungsgerichtshofs* (Österreich).⁵⁴ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 558 Abs 1 iVm Art 555 Abs 1 lit c der VO (EWG) Nr 2454/93 der Kommission vom 2. 7. 1993 (im Folgenden: ZK-DVO) in der Fassung der VO (EG) Nr 993/2001 der Kommission v 4. 5. 2001 dahin auszulegen, dass ein unzulässiger Einsatz eines Beförderungsmittels im Binnenverkehr bereits bei Beladung und Beförderungsbeginn vorliegt, wenn für das gewerblich verwendete Fahrzeug eine Bewilligung zum Binnenverkehr zwischen zwei Mitgliedstaaten erteilt wurde, die Beladung in einem der beiden Mitgliedstaaten erfolgt, der Bestimmungsort (geplanter Entladeort) aber in einem anderen als den beiden Mitgliedstaaten liegt und für den anderen Mitgliedstaat keine Bewilligung erteilt wurde?

2. Ist im Falle der Bejahung der ersten Frage Art 204 Abs 1 lit a iVm Art 215 der VO (EWG) Nr 2913/92 des Rates v 12. 10. 1992 (Zollkodex) dahin auszulegen, dass in dem Falle die Zollschild im Mitgliedstaat der Beladung entsteht und dieser Mitgliedstaat zur Erhebung der Einfuhrabgaben zuständig ist, obwohl erst beim Entladen feststeht, dass die Beförderung in einen Mitgliedstaat erfolgt ist, für den keine Bewilligung zum Binnenverkehr vorliegt?

3. Ist überdies im Falle der Bejahung der ersten Frage Art 61 (der RL 2006/112) dahin auszulegen, dass bei dem gegebenen Sachverhalt die Einfuhr im Mitgliedstaat der Beladung erfolgt und dieser Mitgliedstaat zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig ist, obwohl erst beim Entladen feststeht, dass die Beförderung in einen Mitgliedstaat erfolgt ist, für den keine Bewilligung zum Binnenverkehr vorliegt?

taxlex-EU 2010/170

C-383/10, Kommission/Belgien

Diskriminierende Zinsenbesteuerung

Wie angekündigt⁵⁵) hat die Kommission nunmehr Klage gegen Belgien erhoben und beantragt,⁵⁶)

festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen die ihm aus den Art 56 und 63 AEUV (ex-Art 49 und 56 EG) und den Art 36 und 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum obliegenden Verpflichtungen verstoßen hat, dass es Rechtsvorschriften erlassen und beibehalten hat, die für von gebietsfremden Banken gezahlte Zinsen eine insofern diskriminierende Besteuerung einführen, als eine Steuerbefreiung ausschließlich auf von belgischen Banken gezahlte Zinsen Anwendung findet.

taxlex-EU 2010/171

C-417/10, 3 M Italia

Unionsrechtliches Rechtsmissbrauchsverbot

In der Rs *3 M Italia* versucht der vorliegende italienische *Corte Suprema di Cassazione* (Italien) vom EuGH Klärung im Hinblick auf Umfang und Bedeutung des Rechtsmissbrauchsverbots zu erlangen:⁵⁷)

Stellt das Rechtsmissbrauchsverbot in Steuersachen, wie es in den Urteilen v 21. 2. 2006, *Halifax* (C-255/02, Slg 2006, I-1609), und v 21. 2. 2008, *Part Service* (C-425/06, Slg 2008, I-897), umschrieben worden ist, nur im Bereich der harmonisierten Steuern und in den von sekundären Gemeinschaftsrechtsnormen geregelten Bereichen einen fundamentalen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts dar, oder erstreckt es sich, wenn es um den Missbrauch von Grundfreiheiten geht, auf die Bereiche der nicht harmonisierten Steuern, zB der direkten Steuern, sofern grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle besteuert werden, wie etwa in dem Fall, in dem eine Gesellschaft Nutzungsrechte an Aktien einer anderen Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat hat, erwirbt?

Unabhängig von der Beantwortung der vorangehenden Frage: Besteht ein Interesse der Gemeinschaft, dass die Mitgliedstaaten geeignete Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerumgehungen im Bereich der nicht harmonisierten Steuern vorsehen? Steht dieses Interesse einer Nichtanwendung – im Rahmen einer Amnestiemaßnahme – des Rechtsmissbrauchsverbots, das auch als Regel des innerstaatlichen Rechts anerkannt ist, entgegen und liegt in einem solchen Fall ein Verstoß gegen die aus Art 4 Abs 3 des Vertrags über die Europäische Union ableitbaren Grundsätze vor?

Kann aus den Grundsätzen, die den Binnenmarkt regeln, ein Verbot abgeleitet werden, neben außerordentlichen Maßnahmen des vollständigen Verzichts auf die Steuerforderung eine außerordentliche Maßnahme der Beilegung von Steuerstreitigkeiten vorzusehen, deren Anwendung zeitlich begrenzt und an die Zahlung nur eines Teils, und zwar eines beträchtlich geringeren Teils der geschuldeten Steuer geknüpft ist?

Stehen der Grundsatz der Nichtdiskriminierung und die Regelung über staatlichen Beihilfen der Regelung über die Beilegung von Steuerstreitigkeiten, um die es im vorliegenden Fall geht, entgegen?

Steht der Grundsatz der wirksamen Anwendung des Gemeinschaftsrechts einer außerordentlichen und zeitlich begrenzten Verfahrensregelung entgegen, die dem letztinstanzlichen Gericht, das verpflichtet ist, Fragen nach der Gültigkeit und Auslegung dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorzulegen, die Rechtmäßigkeitskontrolle (und insb die Kontrolle der richtigen Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts) entzieht?

taxlex-EU 2010/172

C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta

Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Mehrwertsteuer

Die Rs *Banca Antoniana Popolare Veneta* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Corte Suprema di Cassazione* (Italien).⁵⁸) Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Stehen die Grundsätze der Effektivität, der Nichtdiskriminierung und der Steuerneutralität im Mehrwertsteuerbereich einer nationalen Regelung oder Praxis entgegen, die

54) ABI C 2010/274, 10 (9. 10. 2010).

55) Siehe die Pressemitteilung Steuern: Kommission bringt Belgien, Finnland und Frankreich vor den Europäischen Gerichtshof und stellt Spanien eine mit Gründen versehene Stellungnahme zu, IP/10/513 (5. 3. 2010).

56) ABI C 2010/274, 13 (9. 10. 2010).

57) ABI C 2010/288, 23 (23. 10. 2010).

58) ABI C 2010/288, 26 (23. 10. 2010).

den Anspruch des Erwerbers/Dienstleistungsempfängers auf Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Mehrwertsteuer im Gegensatz zu dem Erstattungsanspruch, den der Hauptschuldner (Veräußerer/Dienstleistungserbringer) geltend macht, rückwirkend in einen Anspruch wegen objektiver Nichtschuld nach dem allgemeinen Recht umwandelt, wobei die zeitliche Begrenzung für den Ersteren erheblich länger ist als die für den Letzteren, so dass die Klage des Ersteren, die eingereicht wird, nachdem die Frist für den Letzteren abgelaufen ist, zu einer Verurteilung des Letzteren zur Erstattung der Mehrwertsteuer führen kann, ohne dass dieser die Erstattung von der Finanzverwaltung verlangen kann, und kein übergreifendes In-

strumentarium vorgesehen ist, um Konflikten oder Widersprüchen zwischen Verfahren vorzubeugen, die bei den verschiedenen Gerichten eingeleitet oder noch einzuleiten sind?

2. Ist – abgesehen von dem vorstehend genannten Fall – eine nationale Praxis oder Rsp mit den bereits angeführten Grundsätzen vereinbar, die zulässt, dass der Veräußerer/Dienstleistungserbringer verurteilt wird, dem Erwerber/Dienstleistungsempfänger die Mehrwertsteuer zu erstatten, der Erstere aber im Vertrauen auf eine in der Verwaltungspraxis befolgte Rechtsprechung, wonach der Umsatz mehrwertsteuerpflichtig war, nicht innerhalb der geltenden Fristen vor einem anderen Gericht Klage auf Erstattung eingereicht hatte?