

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Umsatzsteuerprotokoll 2011 – Aktuelle Änderungen

Unternehmenssteuerrecht/Umsatzsteuer
Der körperschaftsteuerrechtliche Mischbetrieb
von KöR in der USt

Betriebsprüfung in der Praxis
Planleistungen – Betriebsstättenbegründung
anhand eines Musterfalls

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis
Vertretungsarzt ist kein
steuerlicher Dienstnehmer

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
NOVEMBER 2011

11

www.taxlex.at

389 – 424

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

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



Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr-
Khoshideh
Günter Steinlechner

EU Tax Update – November 2011

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2011/163

Kommission

Vorschlag für eine Finanztransaktionssteuer-RL

Auch der Finanzsektor soll in Zeiten der Haushaltskonsolidierung in den Mitgliedstaaten einen angemessenen Beitrag leisten. Die EU-Kommission hat dementsprechend am 28. 9. 2011 ihren Vorschlag für die Einführung einer Finanztransaktionssteuer in den 27 Mitgliedstaaten der EU vorgestellt,¹⁾ der am 1. 1. 2014 in Kraft treten soll. Die Steuer, die auch der Finanzierung des EU-Haushalts dienen soll, würde auf alle zwischen Finanzinstituten durchgeführten Transaktionen mit Finanzinstrumenten erhoben werden, sofern mindestens eine Transaktionspartei in der EU ansässig ist. Der Handel mit Anteilen und Anleihen würde mit einem Steuersatz von 0,1% und Derivatkontrakte mit einem Steuersatz von 0,01% besteuert werden. Zudem sind bestimmte Elemente zur Risikominderung in Bezug auf die wirtschaftlichen Auswirkungen und die Inzidenz der Steuer, potentielle Umgehungsstrategien und Verlagerungsrisiken vorgesehen. Die Kommission schätzt, dass jährliche Einnahmen von etwa 57 Mrd Euro möglich wären. Der Erfolg dieses Vorschlags bleibt freilich abzuwarten, zumal derzeit unter den Mitgliedstaaten keine einheitliche Position über eine Finanztransaktionssteuer besteht.

taxlex-EU 2011/164

Kommission

Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten fortgeführt.²⁾ Diese Verfahren betreffen

- die französischen Mehrwertsteuerbestimmungen, welche bestimmte Umsätze iZm Schiffen von der Mehrwertsteuer befreien (Klage beim EuGH);³⁾
- die deutsche Regelung, wonach eine „Übertragung“ stiller Reserven auf Reinvestitionen nur dann möglich ist, wenn die neu angeschafften Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer Be-

triebsstätte in Deutschland gehören (Verstoß gegen die EU- und EWR-Niederlassungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);⁴⁾

- die niederländischen Bestimmungen in Bezug auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der Mitgliedschaft in Aufsichtsräten (1. Stufe des Verfahrens).⁵⁾

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2011/165

C-180/10 und C-181/10, *Slaby und Kuč*

Unternehmerische Tätigkeit bei Verkauf von Baugrundstücken

In den verbundenen Rechtssachen stellte sich die Frage, ob der Verkauf von Bauparzellen nach ihrer Umwidmung durch (ehemalige) pauschalierte Landwirte eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. In

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) Vorschlag für eine RL des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG, KOM(2011) 594 endg. und dazu die Pressemitteilung „Finanztransaktionssteuer: Der Finanzsektor wird zur Kasse gebeten“, IP/11/1085 (28. 9. 2011); s auch die Folgenabschätzung in SEC(2011) 1102 und deren Zusammenfassung in SEC(2011)1103.
- 2) 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).
- 3) Steuern: Kommission erhebt beim Gerichtshof Klage gegen Frankreich wegen Mehrwertsteuer iZm Schiffen, IP/11/1126 (29. 9. 2011).
- 4) Steuern: Kommission fordert von Deutschland Änderung diskriminierender Steuervorschriften für stille Reserven, IP/11/1127 (29. 9. 2011).
- 5) Steuern: Kommission fordert Niederlande auf, MwSt-Vorschriften für die Mitgliedschaft in Aufsichtsräten zu ändern, IP/11/1128 (29. 9. 2011).

seinem Urteil v 15. 9. 2011⁶⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Die Lieferung eines für eine Bebauung vorgesehenen Grundstücks unterliegt nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats der Mehrwertsteuer, wenn dieser Mitgliedstaat von der Befugnis nach Art 12 Abs 1 (der RL 2006/112) Gebrauch gemacht hat, unabhängig davon, ob der Umsatz nachhaltig ist oder ob die Person, die die Lieferung getätigt hat, als Erzeuger, Händler oder Dienstleistender tätig ist, soweit dieser Umsatz nicht die bloße Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber darstellt.

Eine natürliche Person, die eine landwirtschaftliche Tätigkeit auf einem Grundstück ausgeübt hat, das aufgrund einer Änderung der Bebauungspläne, die aus vom Willen dieser Person unabhängigen Gründen erfolgte, in ein für eine Bebauung vorgesehenes Grundstück umklassifiziert wurde, ist nicht als mehrwertsteuerpflichtig im Sinne der Art 9 Abs 1 und 12 Abs 1 (der RL 2006/112) anzusehen, wenn sie begonnen hat, das Grundstück zu verkaufen, falls die Verkäufe im Rahmen der Verwaltung des Privatvermögens dieser Person erfolgen.

Unternimmt diese Person hingegen zur Vornahme der Verkäufe aktive Schritte zum Vertrieb von Grund und Boden, indem sie sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art 9 Abs 1 Unterabs 2 (der RL 2006/112), übt sie eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieses Artikels aus und ist folglich als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen.

Dass diese Person ein „Pauschallandwirt“ im Sinne von Art 295 Abs 1 Nr 3 (der RL 2006/112) ist, ist dabei unbeachtlich.

taxlex-EU 2011/166

C-240/10, Schulz-Delzers und Schulz

Inlandsbezogene Steuerfreiheit von Bezügen

Frau Schulz-Delzers lebte mit ihrem Ehemann in Deutschland und arbeitete dort als Beamtin (Lehrerin) in einer deutsch-französischen Schule. Ihre Bezüge erhielt sie vom französischen Staat. Neben ihren Bezügen wurden ihr Wohnortzulagen als Kaufkraftausgleich bzw für unterhaltsberechtigter Kinder ausbezahlt. Das Besteuerungsrecht hierfür stand Frankreich zu; die Zulagen blieben in Frankreich steuerfrei. Frau Schulz-Delzers beantragte als in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige eine gemeinsame Veranlagung mit ihrem Ehemann („Ehegatten-Splitting“). Die Zulagen wurden hierbei – wie auch ihre anderen Einkünfte – progressionserhöhend berücksichtigt, während vom deutschen Staat für seine Auslandsbeamten bezahlte Zulagen steuerfrei und nicht progressionserhöhend behandelt wurden. Wie auch GA Mengozzi in seinen Schlussanträgen⁷⁾ verneinte der EuGH in seinem Urteil vom 15. 9. 2011 eine Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit:⁸⁾

Art 39 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Vorschrift wie § 3 Nr 64 des Einkommensteuergesetzes nicht entgegensteht, wonach Zulagen wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, die einem Beamten eines Mitgliedstaats, der in einem anderen Mitgliedstaat arbeitet, zum Ausgleich des Kaufkraftverlusts am Dienort gewährt werden, bei der Bestimmung des auf andere Einkünfte des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten in dem ersten Mitgliedstaat anwendbaren Steuersatzes unberücksichtigt bleiben, während vergleichbare Zulagen, die einem Beamten dieses anderen Mitgliedstaats gewährt werden, der im Hoheitsgebiet des ersten Mitgliedstaats

arbeitet, bei der Bestimmung dieses Steuersatzes berücksichtigt werden.

Anmerkung: Frau Schulz-Delzers machte geltend, dass sie durch eine höhere Besteuerung diskriminiert wird, da die von ihr vom französischen Staat bezogenen Zulagen in der Steuerveranlagung progressionserhöhend berücksichtigt wurden, während die von deutschen Auslandsbeamten bezogenen steuerfreien Zulagen bei der Ermittlung des Steuersatzes unberücksichtigt blieben. Nach Ansicht des EuGH sind diese beiden Fälle jedoch nicht vergleichbar, da die von Frau Schulz-Delzers erhaltenen Zulagen ihre Leistungsfähigkeit in Deutschland erhöhen, während deutschen Auslandsbeamten durch die Zulagen lediglich ermöglicht werden soll, trotz höherer Lebenshaltungskosten im Ausland dieselben Lebensbedingungen beizubehalten. Mangels Vergleichbarkeit kann Deutschland daher die von einem ausländischen Staat bezogenen Zulagen einem Progressionsvorbehalt unterwerfen, gleichzeitig die an eigene Auslandsbeamte bezahlten Zulagen aber steuerfrei belassen.⁹⁾ Der AEUV garantiert nämlich einem Unionsbürger nicht, dass die Verlegung seiner Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat steuerneutral ist. Aufgrund der unterschiedlichen, nicht harmonisierten Besteuerungsregelungen kann eine solche Verlegung für den Unionsbürger je nach Lage des Einzelfalls mehr oder weniger vorteilhaft oder nachteilig sein.¹⁰⁾

taxlex-EU 2011/167

C-132/10, Halley

Diskriminierende erbschaftsteuerliche Verjährungsfristen

Die in Belgien ansässigen Kläger erben Aktien von einer französischen Gesellschaft. In der Erbschaftsteuererklärung bewerteten sie die Aktien mit dem Börsenwert am Todestag abzüglich einer Wertminderung. Zweieinhalb Jahre später nahm das Finanzamt eine höhere Neubewertung der Gesellschaftsanteile vor. Die Erben wendeten Verjährung ein. Das belgische Steuerrecht sieht nämlich für die Bewertung von Namensaktien im Rahmen eines Erbschaftsteuerverfahrens unterschiedliche Verjährungsfristen in Abhängigkeit davon vor, ob sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der emittierenden Gesellschaft in Belgien oder in einem anderen Mitgliedstaat befindet. Während im ersten Fall die Verjährungsfrist zwei Jahre beträgt, ist sie bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt auf zehn Jahre ausgedehnt. In seinem Urteil v 15. 9. 2011 kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:¹¹⁾

Art 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die im Bereich der Erbschaftsteuern eine Verjährungsfrist von zehn Jahren für die Bewertung von Namensak-

6) EuGH 15. 9. 2011, C-180/10 und C-181/10, Slaby und Kuc.

7) Schlussanträge GA Mengozzi 26. 5. 2011, C-240/10, Schulz-Delzers und Schulz.

8) EuGH 15. 9. 2011, C-240/10, Schulz-Delzers und Schulz.

9) Rn 37 ff des Urteils.

10) Rn 42 des Urteils.

11) EuGH 15. 9. 2011, C-132/10, Halley.

ten einer Gesellschaft vorsieht, deren Aktionär der Erblasser war und deren tatsächliche Geschäftsleitung sich an einem Ort in einem anderen Mitgliedstaat befindet, während diese Frist zwei Jahre beträgt, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im erstgenannten Mitgliedstaat befindet.

Anmerkung: Belgien erachtete eine Verjährungsfrist von zehn Jahren für grenzüberschreitende Erbfälle angemessen, um – mit dem Ziel der steuerlichen Überwachung und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung – alle erforderlichen Informationen einholen zu können. Insbesondere könne im Einzelfall ein Auskunftersuchen auch erst gestellt werden, wenn man über hinreichende Anhaltspunkte verfüge. Der EuGH erachtete diese Rechtfertigung jedoch für unverhältnismäßig. Gemäß der Rsp des EuGH¹²⁾ ist nämlich der Fall einer Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen, in dem die Steuerbehörde keine Anhaltspunkte über den erfüllten Tatbestand hat, von jenem Fall zu unterscheiden, in welchem die Behörde über ausreichende Anhaltspunkte zu den entsprechenden Steuergegenständen verfügt. Im vorliegenden Fall wurden der Steuerbehörde ausreichende Informationen im Rahmen der Steuererklärung offengelegt. Somit ist eine längere Verjährungsfrist nicht gerechtfertigt. Verfügen nämlich die Steuerbehörden über Anhaltspunkte, die es ihnen erlauben, sich mittels Amtshilfe¹³⁾ an die zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten zu wenden, um von ihnen die erforderlichen Auskünfte zur richtigen Steuerfestsetzung einzuholen, rechtfertigt allein die Tatsache, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt, nicht die generelle Geltung einer zusätzlichen Nachforderungsfrist, die sich in keiner Weise nach der Zeit richtet, die benötigt wird, um diese Mechanismen der gegenseitigen Amtshilfe in sachdienlicher Weise in Anspruch zu nehmen.¹⁴⁾

taxlex-EU 2011/168

C-310/09, *Accor*

Grundfreiheiten und Körperschaftsteuergutschrift

Nach *Manninen*,¹⁵⁾ *FII Group Litigation*¹⁶⁾ und *Meilicke*¹⁷⁾ betrifft auch *Accor* die Frage nach den diskriminierenden Effekten eines inlandsorientierten körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems, bei dem für Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften der inländischen Muttergesellschaft keine Steuergutschrift gewährt wurde. Im konkret betroffenen, ab 2005 aufgegebenen französischen System ging es um die Verrechnung von solchen Steuergutschriften mit der bei Weiterausschüttung anfallenden Quellensteuer („Mobiliensteuervorabzug“). Das französische Recht differenzierte folgendermaßen:

- Eine in Frankreich ansässige Muttergesellschaft konnte den Mobiliensteuervorabzug, den sie bei der Weiterverteilung der von französischen Tochtergesellschaften bezogenen Dividenden zu entrichten hatte, um die Steuergutschrift mindern, die ihr für die von diesen Tochtergesellschaften an sie ausgeschütteten Dividenden gewährt wurde.
- Demgegenüber wurde für eine Dividende, die von einer in einem anderen EU-Staat ansässigen

Tochtergesellschaft an ihre französische Muttergesellschaft ausgeschüttet wurde, keine Steuergutschrift gewährt, die den Mobiliensteuervorabzug reduzieren konnte. Dadurch wurde der an die Aktionäre der Muttergesellschaft weiterzuverteilende Betrag entsprechend gemindert.

Die Vorlagefragen in *Accor* befassten sich neben der grundsätzlichen Frage der Europarechtswidrigkeit eines inlandsbeschränkten Anrechnungssystems auch mit der Problematik der ungerechtfertigten Bereicherung, zumal – vereinfachend – der (nicht durch eine Gutschrift geschälerte) Mobiliensteuervorabzug eine Belastung der Aktionäre darstellte und daher eine unionsrechtlich gebotene Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs an die ausschüttende Gesellschaft womöglich zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde. Für den Fall einer Erstattungspflicht wurde zudem die Frage nach der Zulässigkeit von Nachweiserfordernissen hinsichtlich des tatsächlichen Steuersatzes und Steuerbetrags bei der Tochtergesellschaft im Lichte der Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität aufgeworfen.

In seinem Urteil v 15. 9. 2011¹⁸⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. Die Art 49 AEUV und 63 AEUV stehen der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden bezweckenden Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach eine Muttergesellschaft auf den Steuervorabzug, den sie bei der Weiterverteilung der von ihren Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden an ihre Anteilseigner zu entrichten hat, die Steuergutschrift anrechnen kann, die mit der Ausschüttung dieser Dividenden verbunden ist, sofern diese von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, wonach dieses Recht jedoch nicht besteht, wenn diese Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, da diese Rechtsvorschriften in diesem Fall nicht zur Erteilung einer mit der Ausschüttung dieser Dividenden durch diese Tochtergesellschaft verbundenen Steuergutschrift berechtigen.

2. Führt eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche als solche nicht dazu, dass der Steuerschuldner die von ihm ohne rechtlichen Grund entrichtete Steuer auf einen Dritten abwälzt, so verwehrt es das Unionsrecht dem betreffenden Mitgliedstaat, die Erstattung der von der Muttergesellschaft gezahlten Beträge mit der Begründung abzulehnen, dass entweder diese Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Muttergesellschaft führen würde oder dass der von dieser abgeführte Betrag für sie keine buchhalterische oder steuerliche Belastung darstelle, sondern auf die Gesamtheit der für die Weiterverteilung an ihre Anteilseigner in Betracht kommenden Beträge angerechnet werde.

12) EuGH 11. 6. 2009, C-155/08 und C-157/08, *X und Passenheim-van Schoot*, Slg 2009, I-5093.

13) In der vorliegenden Rs wurde – mangels Anwendbarkeit der Amtshilferichtlinie auf Erbschaftsteuern – die im Rahmen eines Erbschaftsteuer-DBA vereinbarte gegenseitige Amtshilfe für gleichwertig angesehen.

14) Rn 36 des Urteils.

15) EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477.

16) EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, *FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753.

17) EuGH 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke*, Slg 2007, I-1835.

18) EuGH 15. 9. 2011, C-310/09, *Accor*. Vgl auch Schlussanträge GA Mengozzi 22. 12. 2010, C-310/09, *Accor*.

3. Nach den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität ist es nicht unzulässig, dass die Erstattung der Beträge an eine Muttergesellschaft, die sicherstellen soll, dass die von deren in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden und die von ihren in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden, die jeweils von der Muttergesellschaft weiterverteilt werden, steuerlich gleichbehandelt werden, davon abhängig gemacht wird, dass der Steuerschuldner die Angaben macht, über die nur er verfügt und die sich hinsichtlich jeder streitigen Dividende insbesondere auf den tatsächlich angewandten Steuersatz und auf den Steuerbetrag beziehen, der tatsächlich auf die von den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften des Steuerschuldners erwirtschafteten Gewinne entrichtet wurde, während für in Frankreich ansässige Tochtergesellschaften solche Angaben, die der Verwaltung bekannt sind, nicht verlangt werden. Die Vorlage der genannten Angaben kann jedoch nur verlangt werden, sofern es sich, insbesondere unter Berücksichtigung der Rechtsvorschriften der genannten Mitgliedsstaaten über die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Eintragung der zu zahlenden Körperschaftsteuer sowie die Aufbewahrung von Verwaltungsunterlagen, nicht als praktisch unmöglich oder als zu schwierig erweist, den Nachweis der Zahlung der Steuer durch die in den anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften zu erbringen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen im Ausgangsverfahren erfüllt sind.

taxlex-EU 2011/169

C-387/10, Kommission/Österreich

Diskriminierende Fiskalvertreterregelung

Die Kommission hat Österreich wegen ihrer Fiskalvertreterregelung im Rahmen des InvFG und Immo-InvFG geklagt. Gemäß § 40 Abs 2 Z 2 InvFG 1993 und § 40 Abs 2 Z 2 ImmoInvFG können ausschüttungsgleiche Erträge vom Anteilinhaber selbst oder seinem steuerlichen Vertreter nachgewiesen werden. Als steuerlicher Vertreter werden allerdings nur ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländischer Wirtschaftstreuhandler zugelassen. Die Kommission erkannte hierin eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit, zumal der Ort der Niederlassung nichts mit der Qualität der erbrachten Leistungen oder mit der fachlichen Eignung des Kreditinstituts oder des Wirtschaftstreuhanders zu tun habe. Diese Auffassung teilt auch der EuGH. Die Tatsache, dass der steuerliche Vertreter in Österreich niedergelassen ist, gewährleistet nicht, dass dieser über eine besondere Fachkompetenz im österr Steuerrecht verfügt. Ebenso wenig kann aus der Tatsache, dass der Betreffende in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, der gegenteilige Schluss gezogen werden. Nach Ansicht des EuGH belegt der Umstand, dass der Steuerpflichtige den Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge auch selbst erbringen kann, dass der von Österreich vorgetragene Rechtfertigungsgrund nicht tragfähig ist.¹⁹⁾ Der EuGH sprach daher in seinem Urteil v 29. 9. 2011 aus, dass die vorliegende österr Regelung der Dienstleistungsfreiheit sowohl nach AEUV als auch EWR-Abkommen widerspricht.²⁰⁾

Anmerkung: Gemäß § 40 Abs 2 Z 2 InvFG in der ab 1. 10. 2011 geltenden Fassung sowie gem § 186 Abs 2 Z 2 InvFG 2011 (anwendbar ab 1. 4. 2012) kann als steuerlicher Vertreter ein inländischer Wirt-

schaftstreuhandler oder eine Person bestellt werden, die vergleichbare fachliche Qualifikationen nachweist. Somit sind Fachkenntnisse des österr Steuerrechts Voraussetzung für die Ausübung der Agenden des steuerlichen Vertreters, eine inländische Niederlassung ist jedoch nicht mehr zwingend erforderlich. Lehnt die Meldestelle einen steuerlichen Vertreter wegen Zweifel an der Vergleichbarkeit der Qualifikation ab, entscheidet der BMF. Hierdurch scheint die Unionsrechtskonformität hergestellt zu sein.

SCHLUSSANTRÄGE

taxlex-EU 2011/170

C-371/10, National Grid Indus

Wegzugsbesteuerung bei Gesellschaften

Die Rs *National Grid Indus* geht der Frage nach, ob es der Niederlassungsfreiheit entspricht, dass die Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen – anders als im Falle einer inländischen Sitzverlegung – eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven auslöst. Es gilt im Kern daher zu klären, ob die zur Besteuerung von Privatvermögen bei Wegzug ergangenen Urteile *de Lasteyrie du Saillant*²¹⁾ und *N*²²⁾ auf den Wegzug von Gesellschaften übertragbar sind. In Österreich haben diese Urteile ja bspw auch zu einer Anpassung von § 6 Z 6 EStG geführt. Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ist weiters zu klären, ob es eine Rolle spielt, dass die stillen Reserven aus Währungsgewinnen bestehen, die nach der Sitzverlegung nicht mehr in Erscheinung treten, weil es sich beim Zuzugsstaat zugleich um den Währungsstaat der zum Unternehmensvermögen gehörenden Forderung handelt.

National Grid Indus ist eine nach niederländischem Recht gegründete BV, die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz und ihre gesamte Geschäftstätigkeit nach Großbritannien verlegte. Der Satzungssitz verblieb in den Niederlanden. Ihre niederländischen Geschäftsräumlichkeiten und Bankverbindungen wurden aufgelöst; die niederländischen Geschäftsführer wurden durch britische Geschäftsführer ersetzt. Nach niederländischem Gesellschaftsrecht führte die Verlegung des Verwaltungssitzes nicht zu einer Beendigung ihrer Existenz. Aufgrund des bilateralen DBA stand das Besteuerungsrecht jedoch fortan Großbritannien zu. Einziges Betriebsvermögen von *National Grid Indus* war eine auf GBP (Pfund) lautende konzerninterne Darlehensforderung. Aufgrund von Kurssteigerungen des britischen Pfundes gab es latente Währungsgewinne. Diese wurden von den Niederlanden im Rahmen des Wegzugs – ohne Möglichkeit eines Steueraufschubs – besteuert (Schlussrechnungssteuer).

19) Rn 28 ff des Urteils.

20) EuGH 29. 9. 2011, C-387/10, *Kommission/Österreich*.

21) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, Slg 2004, I-2409.

22) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, *N*, Slg 2006, I-7409.

In ihren Schlussanträgen v 8. 9. 2011 vertrat GA Kokott folgende Rechtsansicht:²³⁾

1. Eine Gesellschaft kann sich gegenüber dem Mitgliedstaat, nach dessen Recht sie gegründet wurde, auf die in Art 43 EG (jetzt Art 49 AEUV) garantierte Niederlassungsfreiheit berufen, wenn dieser Mitgliedstaat anlässlich der Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat eine Schlussrechnungssteuer in dem Sinne erhebt, dass auf den bis dahin entstandenen, aber noch nicht realisierten Wertzuwachs der verlegten Vermögensbestandteile ohne Aufschub und ohne Möglichkeit der Berücksichtigung späterer Verluste Körperschaftsteuer zu entrichten ist.

2. Eine solche Schlussrechnungssteuer ist durch die Erfordernisse einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten sowie der Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems gerechtfertigt, wenn die Vermögensgegenstände des emigrierten Unternehmens wegen ihrer Art und/oder ihres Umfangs nicht in zumutbarer Weise bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung der im Inland entstandenen latenten Wertzuwächse nachverfolgt werden können. Ist ihre Nachverfolgung vergleichsweise einfach möglich, ist eine Einziehung der Schlussrechnungssteuer vor dem Zeitpunkt der Realisierung der latenten Wertzuwächse unverhältnismäßig. Ob in einem solchen Fall spätere Wertverluste zu berücksichtigen sind, lässt sich nur anhand der jeweiligen Umstände beantworten.

3. Besteht das Unternehmensvermögen im Wesentlichen aus einer Fremdwährungsforderung und treten die im Inland entstandenen latenten Währungsgewinne im Zuzugsstaat steuerlich nicht mehr in Erscheinung, so ist die Schlussrechnungssteuer bis zu dem Zeitpunkt zu stunden, in dem ein im Inland verbliebenes Unternehmen solche Gewinne versteuern müsste, wobei bis dahin eingetretene Währungsverluste zu berücksichtigen sind.

Anmerkung: GA Kokott vertritt die Ansicht, dass sich *National Grid Indus* auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann. Dies sieht sie nicht als Abkehr von den Urteilen *Daily Mail*²⁴⁾ oder *Cartesio*.²⁵⁾ Die grenzüberschreitende Sitzverlegung sei als solche kein Vorgang, der per se aus dem Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit herausfällt. Vielmehr sei der Wegzugsstaat unionsrechtlich grundsätzlich verpflichtet, die Emigration der nach seinem Recht gegründeten Gesellschaften zuzulassen. Er sei lediglich frei in seiner Entscheidung, ob er auch die Mitnahme der Eigenschaft als Gesellschaft des innerstaatlichen Rechts zulässt. Vor diesem Hintergrund könne einem Mitgliedstaat nicht die Befugnis zugesprochen werden, die steuerrechtlichen Folgen der Sitzverlegung, die er von sich aus statutswahrend zulässt, ohne jede Bindung an die Niederlassungsfreiheit zu gestalten.²⁶⁾

Entsprechend der Rsp des EuGH zu Wegzugsfällen erachtete GA Kokott in der Folge die niederländische Wegzugsbesteuerung jedoch für beschränkend. Das von den Mitgliedstaaten vorgebrachte Kohärenz- und Territorialitätsprinzip könne aber unter Umständen diese Beschränkung rechtfertigen. Eine Wegzugsbesteuerung sei nämlich geeignet, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu erreichen. Eine sofortige Festsetzung der Schlussrechnungssteuer im Rahmen des Steuerbescheids für das letzte inländische Steuerjahr verursache dem Steuerpflichtigen keinen erkennbaren Mehraufwand, sodass diese nicht unverhältnismäßig ist.²⁷⁾ In der Folge weicht GA Kokott jedoch von

der bisherigen Rsp des EuGH ab. Nach ihrer Ansicht kann auch eine sofortige Steuererhebung bei Wegzug einer Gesellschaft verhältnismäßig sein, da insbesondere Gesellschaften regelmäßig eine sehr komplexe Vermögenssituation aufweisen. Eine präzise grenzüberschreitende Nachverfolgung des Schicksals sämtlicher zum Anlage- und Umlaufvermögen eines Unternehmens gehörender Gegenstände bis zu Realisierung darin vorhandener latenter Wertzuwächse kann fast unmöglich oder jedenfalls mit einem hohen Aufwand verbunden sein, der den Steuerverwaltungen nicht zuzumuten ist und auch für die Unternehmen eine erhebliche Belastung bedeuten würde. Daher sei die Stundung unabhängig von der Frage eines Step-up keine mildere, ebenso geeignete Maßnahme, um den Steueranspruch des Wegzugsstaates zu sichern. Vielmehr würde es an einem Anhaltspunkt fehlen, bis zu welchem Zeitpunkt eine Stundung in Betracht zu ziehen wäre. Die sofortige Einziehung der Steuer sei daher verhältnismäßig und somit im Licht der Niederlassungsfreiheit zulässig.²⁸⁾ *National Grid Indus* verfügte jedoch nur über einen Vermögensgegenstand, sodass die weitere Nachverfolgung bis zur Realisierung der latenten Vermögenszuwächse vergleichsweise einfach ist. Für diesen Fall erachtete GA Kokott eine sofortige Steuererhebung jedoch – vergleichsweise zu den bereits entschiedenen Rs *de Lasteyrie du Saillant* und *N* – als unverhältnismäßige Beschränkung. Nach Ansicht von GA Kokott soll damit der Steueraufschub bei Wegzug von Gesellschaften abhängig von Art und Umfang ihres Betriebsvermögens sein. Diese Differenzierung nimmt § 6 Z 6 EStG derzeit nicht vor.

Hinsichtlich eines späteren Wertverlusts vertritt GA Kokott die Auffassung, dass der Umstand, dass ein Zuzugsstaat einen späteren Wertverlust nicht berücksichtigt, nicht zwingend zur Folge hat, dass der Wegzugsstaat ihn in vollem Umfang berücksichtigen müsste. Wer von beiden Staaten den Wertverlust zu berücksichtigen hat, sei vielmehr eine Kernfrage der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, für deren Regelung sie mangels unionsrechtlicher Harmonisierungsmaßnahmen grundsätzlich weiterhin zuständig bleiben. Dabei spreche der Grundsatz der Territorialität prinzipiell dafür, dass es Sache des Zuzugsstaats sei, die unter seiner Steuerhoheit entstandenen Verluste zu berücksichtigen. Ob die Nichtberücksichtigung späterer Wertverluste durch den Wegzugsstaat die Wegzugsbesteuerung unverhältnismäßig macht, ließe sich daher nicht pauschal beantworten.²⁹⁾

Einen latenten Währungsgewinn dürften die Mitgliedstaaten grundsätzlich besteuern. Es entspräche der Steuersymmetrie, dass Mitgliedstaaten, die Wäh-

23) Schlussanträge GA Kokott 8. 9. 2011, C-371/10, *National Grid Indus BV*.

24) EuGH 27. 9. 1988, C-81/87, *Daily Mail and General Trust*, Slg 1988, 5483.

25) EuGH 16. 12. 2008, C-210/06, *Cartesio*, Slg 2008, I-9641.

26) Rn 35 f der Schlussanträge.

27) Rn 55 der Schlussanträge.

28) Rn 69 f der Schlussanträge.

29) Rn 78 der Schlussanträge.

rungsverluste steuerlich zu berücksichtigen hätten,³⁰) im Gegenzug auch Währungsgewinne besteuern dürfen. In diesem Fall würde es jedoch nach Ansicht von GA Kokott in die Zuständigkeit des Wegzugsstaats fallen, nach dem Wegzug entstehende Währungsverluste zu berücksichtigen, da diese im Zuzugsstaat steuerlich gar nicht in Erscheinung treten. Ein Risiko der doppelten Verlustberücksichtigung bestehe in einem solchen Fall nicht, vielmehr blieben bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt die Währungsverluste sonst ganz unberücksichtigt.³¹) Inwieweit dies auch gilt, wenn die wegziehende Gesellschaft wegen ihrer Art oder ihres Umfangs einer sofortigen Wegzugsbesteuerung unterliegt, lässt GA Kokott offen und verweist auf die jeweiligen Umstände des Einzelfalls.

taxlex-EU 2011/171

C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz

Vorsteuerabzug für Investitionsausgaben vor Eintragung einer Personengesellschaft ins Firmenbuch

Der Rs *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (im Folgenden: *Kopalnia*) liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Zwei natürliche Personen nehmen die erforderlichen Investitionen für die Aufnahme einer Produktion (Steinbruch) vor, die jedoch nicht von ihnen durchgeführt werden soll, sondern von einer Personengesellschaft, deren einzige Gesellschafter sie sein werden. Die Personengesellschaft wollte einen Vorsteuerabzug resultierend aus den von den Gesellschaftern für die zukünftige Gesellschaft bezogenen Vorleistungen, wobei allerdings die Rechnungen auf die Gesellschafter ausgestellt waren. Da unklar war, ob ein Vorsteuerabzug zu gestatten ist, wurde der EuGH diesbezüglich befragt. In seinen Schlussanträgen v 15. 9. 2011³²) kommt GA Villalón zu folgendem Ergebnis:

1. Die Art 9 und 168 (der RL 2006/112) sind dahin auszulegen, dass sie einen Mitgliedstaat unter spezifischen Umständen wie denen des vorliegenden Falls, in denen zwei natürliche Personen als „zukünftige Gesellschafter“ ein Grundstück erwerben, das als Sacheinlage in eine Personengesellschaft eingebracht wird, die nach dem Grundstückserwerb gegründet wird und aus den genannten Gesellschaftern besteht, nicht daran hindern, das Recht auf Vorsteuerabzug der Gesellschaft zuzuweisen.

Sieht der Mitgliedstaat diese Möglichkeit nicht vor, ist es mit (der RL 2006/112) nicht vereinbar, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ keinen Anspruch auf Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer haben. Unter diesen Umständen müssen die nationalen Behörden gewährleisten, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ ihr Recht auf Erstattung unter materiellrechtlichen und prozessualen Bedingungen ausüben können, die die Rechtsausübung nicht übermäßig erschweren und dem Grundsatz der Steuerneutralität entsprechen.

2. Art 178 lit a iVm Art 168 (der RL 2006/112) ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung oder Rechtspraxis entgegensteht, die unter spezifischen Umständen wie im vorliegenden Fall die Erstattung der entrichteten Mehrwertsteuer ausschließt,

a) wenn im Fall des Abzugs zugunsten der Gesellschaft eine Rechnung entweder auf den Namen der „zukünftigen Ge-

sellschafter“ oder den Namen der Gesellschaft, aber unter einem Datum, das vor ihrer Gründung liegt, ausgestellt wurde

b) oder wenn im Fall der Erstattung zugunsten der zukünftigen Gesellschafter eine Rechnung auf den Namen der Gesellschaft ausgestellt wurde, bevor sie errichtet wurde.

Anmerkung: Der Generalanwalt stellt zunächst fest, dass auch ein „zukünftiger Gesellschafter“, der die Gegenstände bezieht, um sie bei der Gründung einer Gesellschaft in diese einzubringen, als Steuerpflichtiger zu betrachten ist.³³) Folglich besteht laut Ansicht des Generalanwalts die wirkliche Frage in dieser Rs weniger in der Feststellung, wer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sondern darin, unter welchen Voraussetzungen dieses Recht in der nationalen Rechtsordnung gewährleistet ist.³⁴)

Die Mitgliedstaaten können dabei vorsehen, dass entweder die Gesellschaft den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann oder die Gesellschafter. Sollten sich die Mitgliedstaaten dafür entscheiden, das Recht zum Vorsteuerabzug der Gesellschaft zuzuweisen, muss dies allerdings – zur Vermeidung von Missbrauch – davon abhängig gemacht werden, dass die „zukünftigen Gesellschafter“ die Mehrwertsteuer der Gesellschaft bei Einbringung der Sacheinlage in Rechnung gestellt haben und dies in den Konten zum Ausdruck kommt.³⁵)

Wenn daher entweder der Abzug durch die Gesellschaft oder die Erstattung zugunsten der „zukünftigen Gesellschafter“ vorgesehen ist, darf der Mitgliedstaat keine Obliegenheiten vorsehen, die die Wiedererlangung der gezahlten Mehrwertsteuer unmöglich machen, auch nicht solche, die sich auf die Ausstellung und die Vorlage von Rechnungen beziehen. Die nationalen Behörden können allerdings Maßnahmen vorsehen, die im Hinblick auf die Erreichung der Ziele der RL 2006/112 erforderlich und verhältnismäßig sind, zu denen etwa die Berichtigung der Rechnung zählt.³⁶)

taxlex-EU 2011/172

C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta

Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Mehrwertsteuer

Die *Banca Nazionale dell'Agricoltura* (im Folgenden: *BNA*) hat die Vergütungen für die Einziehung von Verbandsbeiträgen, die sie für Rechnung dreier Verbände der Wasserbewirtschaftung vornahm, der Umsatzsteuer unterworfen. Durch eine geänderte Rechtsansicht der Finanzverwaltung wurden diese Vergütungen jedoch als mehrwertsteuerfrei eingestuft, weshalb die Steuer von der *BNA* zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde. Die betroffenen Verbände verlangten

30) Vgl EuGH 28. 2. 2008, C-293/06, *Deutsche Shell*, Slg 2008, I-1129 Rn 44.

31) Rn 87 der Schlussanträge.

32) Schlussanträge GA Villalón 15. 9. 2011, C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*.

33) Rz 43 der Schlussanträge.

34) Rz 51 der Schlussanträge.

35) Rz 55 der Schlussanträge.

36) Rz 75 der Schlussanträge.

daher von der *BNA* die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Steuer, wozu diese auch vor Gericht verurteilt wurde. Die *Banca Antoniana Popolare Veneta* (im Folgenden: *BAPV*), die die *BNA* übernommen hat, beehrte ihrerseits ebenfalls die Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Mehrwertsteuer, welche jedoch von der Finanzverwaltung wegen Fristversäumnis verweigert wurde. Die Zweijahres-Frist habe durch die Zahlung der Steuer bereits zu laufen begonnen; die geänderte Rechtsauffassung wäre keine Rechtsquelle für den Erstattungsanspruch. Da das italienische Recht dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger unterschiedliche Rechte einräumt (die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Mehrwertsteuer muss durch den Leistungserbringer innerhalb von zwei Jahren und durch den Leistungsempfänger innerhalb von zehn Jahren begehrt werden) bzw auch die Zuständigkeit unterschiedlicher Gerichte bzw Behörden begründet, wurde die Gemeinschaftsrechtskonformität dieser Regelungen bezweifelt. In seinen Schlussanträgen v 15. 9. 2011³⁷⁾ kommt GA *Mazák* zu folgendem Ergebnis:

Die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegen, die hinsichtlich zu Unrecht an den Fiskus abgeführter Mehrwertsteuer erstens dem Dienstleistungserbringer als Mehrwertsteuerpflichtigem auf der einen und dem Dienstleistungsempfänger als der Person, die die Mehrwertsteuer zu tragen hat, auf der anderen Seite unterschiedliche Rechte einräumt, die einer unterschiedlichen Ausschluss- oder möglicherweise Verjährungsfrist unterliegen, und die zweitens für mögliche Streitigkeiten hierüber die Zuständigkeit unterschiedlicher Gerichte begründet, sofern diese Regelung im Einklang mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sowie unter Beachtung des Eigentumsrechts angewandt wird.

Anmerkung: Die Erstattung von zu Unrecht in Rechnung gestellter und an den Fiskus abgeführter Mehrwertsteuer ist gemeinschaftsrechtlich nicht geregelt. Es ist somit Aufgabe der Mitgliedstaaten, geeignete Rechtsinstrumente dafür vorzusehen, wobei der Äquivalenzgrundsatz und der Effektivitätsgrundsatz zu beachten sind. Diesbezüglich steht das italienische Recht nicht im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht. Da die *BNA* bzw die *BAPV* als Rechtsnachfolgerin die im Zeitpunkt der Inrechnungstellung bestehende Praxis beachtet haben, ist allerdings durch das nationale Gericht zu prüfen, ob der fruchtlose Ablauf der zweijährigen Frist (welche bereits mit Zahlung der Steuer an den Fiskus zu laufen begonnen hatte) nicht vielmehr der Finanzverwaltung anzulasten ist.³⁸⁾ Dabei ist zu beachten, ob und inwieweit die Änderung der Rechtsansicht vorhersehbar war. Das vorlegende Gericht müsste daher feststellen, ob das Verhalten der Steuerverwaltung in der Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmers vernünftige Erwartungen begründet hat und ob diese Erwartungen berechtigt waren.³⁹⁾ Berücksichtigt werden müssen die Dauer des Zeitraums, während dessen die ursprüngliche Praxis der Verwaltung und der Gerichte galt, wonach die Einziehung von Verbandsbeiträgen steuerpflichtig war, und der Zeitpunkt, zu dem die Auseinandersetzungen über die Natur der Verbandsbeiträge begonnen haben.⁴⁰⁾

taxlex-EU 2011/173

C-524/10, Kommission/Portugal

Durchschnittssatzbesteuerung bei Landwirten

Die RL 2006/112 sieht vor, dass Landwirte, bei denen die Anwendung der „normalen“ Mehrwertsteuerregelungen auf Schwierigkeiten stoßen würde, von der Pflicht zur Erhebung der Mehrwertsteuer befreit werden können. Konkret erfolgt dies dadurch, dass in Höhe der Mehrwertsteuerschuld ein Vorsteuer-Pauschalsatz in gleicher Höhe festgelegt wird, sodass keine Mehrwertsteuerschuld entsteht. GA *Kokott* kommt in ihren Schlussanträgen v 22. 9. 2011⁴¹⁾ zu folgendem Ergebnis:

[...] Die Portugiesische Republik hat dadurch gegen die Art 296 bis 298 (der RL 2006/112) verstoßen, dass sie auf landwirtschaftliche Erzeuger eine von der Richtlinie abweichende Sonderregelung anwendet, nach der diese von der Erhebung der Mehrwertsteuer befreit sind und auf sie ein Pauschalausgleich-Prozentsatz von null Anwendung findet.

Anmerkung: Gemäß Art 295 ff der RL 2006/112 können die Mitgliedstaaten für landwirtschaftliche Erzeuger eine Pauschalierung in der Form vorsehen, dass sie die abziehbaren Vorsteuern und die für Ausgangsleistungen geschuldete Umsatzsteuer mit einem bestimmten Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festlegen (Pauschalausgleich). Der Pauschalausgleich darf gem Art 299 der RL 2006/112 nicht dazu führen, dass Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen. Gem Art 298 der RL 2006/112 werden die Pauschalausgleich-Prozentsätze anhand der makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt und können die Mitgliedstaaten den Prozentsatz auch bis auf null herabsetzen. Die Höhe des Pauschalausgleich-Prozentsatzes ist für den einzelnen landwirtschaftlichen Erzeuger nicht von unmittelbarer Relevanz, da sich aufgrund der identischen Pauschalierung für Vorsteuern und Umsatzsteuer stets eine Zahllast von null ergibt. Die Höhe des Pauschalausgleich-Prozentsatzes beeinflusst jedoch den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, da dieser unter den allgemeinen Voraussetzungen aus dem vom landwirtschaftlichen Erzeuger verrechneten Betrag einen Vorsteuerabzug in Höhe des Pauschalausgleich-Prozentsatzes auf den Nettobetrag geltend machen kann. Setzt ein Mitgliedstaat den Pauschalausgleich-Prozentsatz mit null fest, entspricht dies im Ergebnis einer unechten Steuerbefreiung, da die Ausgangsleistung des landwirtschaftlichen Erzeugers von der Umsatzsteuer befreit wird, ein Vorsteuerabzug auf Ebene des landwirtschaftlichen Erzeugers und des Leistungsempfängers aber ausscheidet. Im Ergebnis kommt es daher zu einer Kumulierung von Umsatzsteuer in der Unternehmerkette. Laut GA steht angesichts

37) Schlussanträge GA *Mazák* 15. 9. 2011, C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*.

38) Rz 27 der Schlussanträge.

39) Rz 34 der Schlussanträge.

40) Rz 36 der Schlussanträge.

41) Schlussanträge GA *Kokott* 22. 9. 2011, C-524/10, *Kommission/ Portugiesische Republik*.

des Sinns und Zwecks der Bestimmung den Mitgliedstaaten daher kein völlig freies Ermessen zu, ungeachtet der Höhe der tatsächlichen Vorsteuerbelastung den Pauschalgleich- Prozentsatz auf null festzusetzen. Vielmehr ist ein solcher Nullsatz nur zulässig, wenn die Vorsteuerbelastung Anlass dazu gibt, indem sie entweder nicht besteht oder so gering ist, dass sie vernachlässigt werden kann.⁴²⁾

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2011/174

C-273/11, *Mecsek-Gabona*

Vorliegen einer (steuerbefreiten) innergemeinschaftlichen Lieferung

Die Rs *Mecsek-Gabona* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Baranya Megyei Bíróság* (Ungarn).⁴³⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 138 Abs 1 (der RL 2006/112) dahin auszulegen, dass eine Lieferung von Gegenständen von der Mehrwertsteuer befreit ist, wenn die Gegenstände an einen Erwerber geliefert worden sind, der zur Zeit des Kaufvertragsschlusses zu Mehrwertsteuerzwecken in einem anderen Mitgliedstaat registriert war, in dem Kaufvertrag bestimmt worden ist, dass Verfügungsmacht und Eigentumsrecht mit dem Verladen der Gegenstände auf das Beförderungsmittel auf den Erwerber übergehen und es dem Erwerber obliegt, die Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat zu verbringen?

2. Genügt es zur Durchführung einer mehrwertsteuerbefreiten Lieferung vom Standpunkt des Verkäufers aus, dass er überprüft, dass die veräußerte Ware mit im Ausland zugelassenen Fahrzeugen befördert wird, und er über von dem Erwerber übersandte CMR-Frachtbriefe verfügt, oder hat er sich darüber hinaus zu vergewissern, dass die veräußerten Gegenstände die Grenze überschritten haben und die Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt ist?

3. Kann allein aufgrund der Tatsache, dass die Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaats die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mit Rückwirkung auf einen vor der Lieferung eines Gegenstands liegenden Zeitpunkt löschen, in Zweifel gezogen werden, dass besagte Lieferung mehrwertsteuerbefreit ist?

taxlex-EU 2011/175

C-275/11, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation*

Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaft

Die Rs *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Bundesfinanzhofes* (Deutschland).⁴⁴⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

Zur Auslegung der „Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“ iSv Art 13 Teil B lit d Nr 6 (der 6. MwSt-RL):

Ist die Leistung eines außenstehenden Verwalters eines Sondervermögens nur dann hinreichend spezifisch und damit steuerfrei, wenn

a) er eine Verwaltungs- und nicht nur eine Beratungstätigkeit ausübt oder wenn

b) sich die Leistung ihrer Art nach aufgrund einer für die Steuerfreiheit nach dieser Bestimmung charakteristischen Besonderheit von anderen Leistungen unterscheidet oder wenn

c) er aufgrund einer Aufgabenübertragung nach Art 5 g der geänderten Richtlinie 85/611/EWG tätig ist?

taxlex-EU 2011/176

C-299/11, *Gemeente Vlaardingen*

Der Lieferung gegen Entgelt gleichgestellter Vorgang

Die Rs *Gemeente Vlaardingen* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Hoge Raad der Nederlanden* (Niederlande).⁴⁵⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

Ist Art 5 Abs 7 Buchst a in Verbindung mit den Art 5 Abs 5 und 11 Teil A Abs 1 lit b (der 6. MwSt-RL) dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat auf die Verwendung eines unbeweglichen Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für von der Steuer befreite Zwecke Mehrwertsteuer erheben kann, wenn

– dieser unbewegliche Gegenstand in einem auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen und in dessen Auftrag durch einen Dritten gegen Entgelt errichteten (Bau-)Werk besteht und

– der Steuerpflichtige dieses Grundstück zuvor für (dieselben) von der Mehrwertsteuer befreiten Zwecke seines Unternehmens verwendet und dafür noch keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat,

mit der Folge, dass auf das Grundstück des Steuerpflichtigen bzw seinen Wert Mehrwertsteuer erhoben wird?

taxlex-EU 2011/177

C-318/11, *Daimler*

Testanlage: feste Niederlassung?

Die Rs *Daimler* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Förvaltningsrätten i Falun* (Schweden).⁴⁶⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Wie ist der Begriff der festen Niederlassung, von der aus geschäftliche Umsätze bewirkt werden, bei einer Prüfung anhand der derzeit geltenden unionsrechtlichen Vorschriften auszulegen?

2. Ist davon auszugehen, dass ein Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat hat, dessen Tätigkeit im Wesentlichen in der Herstellung und im Vertrieb von Kraftfahrzeugen besteht und der in Anlagen in Schweden Kfz-Modelle unter winterlichen Bedingungen testet, eine feste Niederlassung in Schweden hat, von der aus geschäftliche Umsätze bewirkt werden, wenn dieser Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen bezogen hat, die in Testanlagen in Schweden entgegengenommen und eingesetzt wurden, aber in Schweden kein eigenes Personal auf Dauer beschäftigt, und wenn die Durchführung der Tests für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat notwendig ist?

3. Ist es für die Beantwortung der zweiten Frage von Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige eine 100%ige schwedische

42) Rz 55 der Schlussanträge.

43) ABl C 2011/269, 24 (10. 9. 2011).

44) ABl C 2011/269, 24 (10. 9. 2011).

45) ABl C 2011/269, 26 (10. 9. 2011).

46) ABl C 2011/269, 29 (10. 9. 2011).

Tochtergesellschaft hat, deren Zweck so gut wie ausschließlich darin besteht, für den Steuerpflichtigen Dienstleistungen für die tatsächliche Durchführung der Tests zu erbringen?

taxlex-EU 2011/178

C-319/11, *Widex*

Forschungseinrichtung: feste Niederlassung?

Die Rs *Widex* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Förvaltningsrätten i Falun* (Schweden).⁴⁷⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. *Wie ist der Begriff der festen Niederlassung, von der aus geschäftliche Umsätze bewirkt werden, bei einer Prüfung anhand der derzeit geltenden unionsrechtlichen Vorschriften auszulegen?*

2. *Ist davon auszugehen, dass ein Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat hat und dessen Tätigkeit ua in der Herstellung und im Vertrieb von Hörgeräten besteht, aufgrund der von seiner Forschungsabteilung in Schweden im Bereich der Audiologie betriebenen Forschung eine feste Niederlassung in Schweden hat, von der aus geschäftliche Umsätze bewirkt werden, wenn dieser Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen bezogen hat, deren Empfänger und Verwender diese Forschungsabteilung in Schweden gewesen ist?*

taxlex-EU 2011/179

C-326/11, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerbugowaard*

Mehrwertsteuerbefreiter Grundstücksumsatz

Die Rs *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerbugowaard* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Hoge Raad der Nederlanden* (Niederlande).⁴⁸⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

Ist Art 13 Teil B lit g in Verbindung mit Art 4 Abs 3 lit a (der 6. MwSt-RL) dahin auszulegen, dass die Lieferung eines Gebäudes, an dem der Verkäufer vor der Lieferung im Hinblick auf die Herstellung eines neuen Gebäudes Umbau- bzw. Renovierungsarbeiten vorgenommen hat, die nach der Lieferung vom Käufer fortgesetzt und fertiggestellt worden sind, nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist?

taxlex-EU 2011/180

C-338/11, C-339/11 ua, *Santander Asset Management SGIIC SA*

Quellensteuer und Investmentfonds

Mit seinen identen Vorlagefragen in den Rs betreffend *Santander Asset Management SGIIC SA* möchte das französische *Tribunal administratif de Montreuil* vom EuGH Folgendes in Erfahrung bringen:⁴⁹⁾

1. *Ist neben der Situation der Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) diejenige der Anteilhaber zu berücksichtigen?*

2. *Wenn ja: Unter welchen Voraussetzungen kann angenommen werden, dass die streitige Quellensteuer mit dem Grundsatz des freien Kapitalverkehrs vereinbar ist?*

taxlex-EU 2011/181

C-305/11, *Argenta Spaarbank*

Niederlassungsfreiheit und Risikokapitalabzug

Hinsichtlich der Inlandsbeschränkung des belgischen Risikokapitalabzugs richtet die belgische *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* in der Rs *Argenta Spaarbank* folgende Frage an den EuGH:⁵⁰⁾

Steht Art 43 EG einer nationalen Steuerregelung entgegen, wonach eine in Belgien unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft bei der Ermittlung ihres steuerbaren Gewinns keinen Abzug für Risikokapital in Höhe der positiven Differenz zwischen einerseits dem Nettobuchwert der Aktiva der Niederlassungen, die der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unterhält, und andererseits der Gesamtheit der Passiva, die auf diese Niederlassungen anrechenbar sind, vornehmen kann, während sie zu einem solchen Abzug berechtigt ist, wenn diese positive Differenz einer in Belgien belegenen Betriebsstätte zugerechnet werden kann?

taxlex-EU 2011/182

C-310/11, *Grattan*

Änderung der Bemessungsgrundlage

Die Rs *Grattan* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *First-Tier Tribunal (Tax Chamber; Vereinigtes Königreich)*.⁵¹⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

Hat ein Steuerpflichtiger für den Zeitraum vor dem 1. 1. 1978 ein unmittelbar wirksames Recht nach Art 8 lit a (der 2. MwSt-RL) und/oder nach den Grundsätzen der steuerlichen Neutralität und der Gleichbehandlung, die Besteuerungsgrundlage für Lieferungen von Gegenständen als rückwirkend vermindert zu behandeln, wenn der Abnehmer der Lieferung von Gegenständen nach dem Zeitpunkt dieser Lieferung eine Gutschrift des Lieferers erhalten hat, die der Abnehmer dann nach seiner Wahl entweder als Geldzahlung oder als Gutschrift auf dem Lieferer geschuldete Beträge für bereits erfolgte Lieferungen von Gegenständen an den Abnehmer abgerufen hat?

taxlex-EU 2011/183

C-324/11, *Tóth*

Ordnungsgemäße Rechnungsausstellung und Vorsteuerabzug

Die Rs *Tóth* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Legfelsöbbs Bíróság* (Ungarn).⁵²⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. *Verstößt eine Auslegung, nach der der Empfänger einer Rechnung kein Recht auf Vorsteuerabzug hat, wenn der Stadt-direktor dem Einzelunternehmer, der sie ausgestellt hat, vor der Erfüllung des Vertrags oder der Ausstellung die Lizenz entzogen hat, gegen den Grundsatz der Steuerneutralität (Art 9 der RL 2006/112)?*

47) ABl C 2011/269, 29 (10. 9. 2011).

48) ABl C 2011/269, 30 (10. 9. 2011).

49) ABl C 2011/269, 33 (10. 9. 2011).

50) ABl C 2011/282, 6 (24. 9. 2011).

51) ABl C 2011/282, 2 (24. 9. 2011).

52) ABl C 2011/282, 3 (24. 9. 2011).

2. Steht unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Steuerneutralität die Tatsache, dass der Einzelunternehmer, der die Rechnung ausgestellt hat, die von ihm eingesetzten Arbeitnehmer nicht angemeldet hat (die daher „schwarz“ arbeiten) und die Steuerverwaltung aus diesem Grund festgestellt hat, dass dieser Unternehmer „nicht über angemeldete Arbeitnehmer verfügt“, der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger entgegen?

3. Handelt der Rechnungsempfänger fahrlässig, wenn er weder überprüft, ob zwischen den auf der Baustelle beschäftigten Arbeitnehmern und dem Rechnungsaussteller eine Rechtsbeziehung besteht, noch, ob dieser im Hinblick auf diese Arbeitnehmer seinen steuerlichen Erklärungspflichten oder sonstigen Pflichten nachgekommen ist? Stellt ein solches Verhalten einen objektiven Umstand dar, durch den nachgewiesen werden kann, dass der Empfänger der Rechnungen wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war?

4. Kann das nationale Gericht unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Steuerneutralität diese Umstände berücksichtigen, wenn es bei umfassender Beurteilung zu dem Ergebnis kommt, dass der Umsatz zwischen den in der Rechnung genannten Personen nicht stattgefunden hat?

taxlex-EU 2011/184

C-360/11, Kommission/Spanien

Ermäßigter Steuersatz

Die Kommission hat Klage gegen Spanien eingereicht, da Spanien den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auch auf Waren anwendet, welche nicht in Anhang III der RL 2006/112 enthalten sind.⁵³⁾ Die Kommission beantragt daher

festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art 98 (der RL 2006/112) iVm Anhang III dieser RL verstoßen hat, dass es auf

– medizinische Stoffe, die üblicherweise für die Herstellung von Medikamenten verwendet werden können und dafür geeignet sind, nach Art 91.Uno.1.5^o und Dos.1.3^o des spanischen Mehrwertsteuergesetzes,

– Gesundheitsprodukte, Stoffe, Ausstattung oder Werkzeug, die objektiv nur zur Vorbeugung bzw zur Diagnose, Behandlung, Linderung oder Heilung von Krankheiten oder Leiden von Menschen oder Tieren verwendet werden können, jedoch nicht „normalerweise für die Linderung oder Behandlung von Behinderungen, ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten, verwendet werden“, nach dem zweiten Absatz von Art 91.Uno.1.6^o des spanischen Mehrwertsteuergesetzes,

– Geräte und Zubehör, die im Wesentlichen oder hauptsächlich dazu dienen können, körperliche Behinderungen von Tieren auszugleichen, nach dem ersten Absatz von Art 91.Uno.1.6^o des spanischen Mehrwertsteuergesetzes, und

– Geräte und Zubehör, die im Wesentlichen und hauptsächlich dazu verwendet werden, Behinderungen des Menschen auszugleichen, jedoch nicht ausschließlich dem persönlichen Gebrauch des „Behinderten“ dienen, wobei dieser Begriff in seiner gewöhnlichen Bedeutung, dh in einer anderen und engeren Bedeutung als der Begriff „Kranker“ verwendet wird, nach dem ersten Absatz von Art 91.Uno.1.6^o des spanischen Mehrwertsteuergesetzes,

einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwendet.

53) ABl C 2011/282, 8 (24. 9. 2011).

taxlex-EU 2011/185

C-371/11, Punch Graphix Prepress Belgium

Fiktive Liquidation und Nichtanwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie

In der Rs *Punch Graphix Prepress Belgium* möchte der belgische *Hof van beroep te Gent* vom EuGH Folgendes in Erfahrung bringen:⁵⁴⁾

Können die nationalen Steuerbehörden die Anwendung von Art 4 Abs 1 der [Mutter-Tochter-RL] aufgrund der in diesem Artikel enthaltenen Bestimmung, wonach der Artikel für eine Liquidation des Tochterunternehmens nicht gilt, dadurch ausschließen, dass sie sich auf eine innerstaatliche Rechtsvorschrift (im vorliegenden Fall Art 210 WIB'92) berufen, die eine Fusion durch Übernahme, bei der eine Liquidation der Tochtergesellschaft tatsächlich nicht stattfindet, mit einer Fusion gleichsetzt, bei der eine solche Liquidation des Tochterunternehmens stattfindet?

taxlex-EU 2011/186

C-384/11, Tate & Lyle Investments Ltd

Diskriminierende Besteuerung von Outbound-Dividenden

Mit seiner Vorlagefrage in der Rs *Tate & Lyle Investments Ltd* bringt die belgische *Rechtbank van eerste aanleg te Brussel* erneut einen Dividendenbesteuerungsfall vor den EuGH. Konkret wird folgende Frage vorgelegt:⁵⁵⁾

Steht Art 63 AEUV (früher Art 56 EGV) der gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der eine gebietsansässige Beteiligungsgesellschaft, die an einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft eine Beteiligung von weniger als 10% des Kapitals, jedoch mit einem Anschaffungswert von mindestens 1,2 Mio Euro hält, einer Quellensteuer von 10% unterworfen ist, wobei aber diese Quellensteuer auf die in Belgien geschuldete Gesellschaftssteuer angerechnet wird und der eventuelle Saldo erstattet wird, und gegebenenfalls zugleich die Anwendung einer Steuerregelung („definitiv besteuerte Einkünfte“) beanspruchen kann, die es ermöglicht, die Besteuerungsgrundlage zusätzlich um die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Kosten zu verringern, während für in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässige Gesellschaften, die solche Dividenden oder als Dividenden angesehene Ausschüttungen aus derselben Beteiligung an einer gebietsansässigen Gesellschaft empfangen, die einbehaltene Quellensteuer (Mobiliensteuervorabzug) in Höhe von 10% eine endgültige Steuer darstellt, die nicht erstattungsfähig ist und nicht unter Berufung auf die vorgenannte Steuerregelung („definitiv besteuerte Einkünfte“) vermindert werden kann?

taxlex-EU 2011/187

C-392/11, Field Fisher Warehouse

Vorliegen einer einheitlichen Leistung

Die Rs *Field Fisher Warehouse* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *First-tier Tribunal (Tax; Chamber; Vereinigtes Königreich)*.⁵⁶⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Die Hauptfrage in der vorliegenden Rs geht dahin, ob die von Vermietern aufgrund eines mit ihren Mietern geschlos-

54) ABl C 2011/282, 11 (24. 9. 2011).

55) ABl C 2011/282, 14 (24. 9. 2011).

56) ABl C 2011/282, 14 (24. 9. 2011).

senen Mietvertrags erbrachten Dienstleistungen (im Folgenden: Dienstleistungen) als ein Element einer einheitlichen steuerfreien Leistung der Vermietung von Grundstücken anzusehen sind, entweder weil die Dienstleistungen zusammen mit der Vermietung objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung darstellen oder weil sie eine „Nebenleistung“ zur Vermietung, die die Hauptleistung darstellt (im Folgenden: Hauptleistung), bilden. Inwieweit ist es für die Beantwortung dieser Frage und im Lichte des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union in der Rs Tellmer (C-527/07) von Bedeutung, dass die Dienstleistungen nicht nur von den Vermietern, sondern auch von Dritten erbracht werden könnten (aber tatsächlich nicht erbracht werden), obgleich nach den in Frage stehenden Mietverträgen die Mieter keine andere Wahl hatten, als die Dienstleistungen durch die Vermieter erbringen zu lassen?

2. Ist für die Feststellung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, von Bedeutung, dass die Nichtzahlung des Dienstleistungsentgelts durch den Mieter den Vermieter nicht nur dazu berechtigen würde, die weitere Erbringung der Dienstleistungen einzustellen, sondern auch zur Kündigung des mit dem Mieter geschlossenen Mietvertrags?

3. Wenn nach der Antwort auf die erste Frage die Möglichkeit, dass die Dienstleistungen an den Mieter unmittelbar durch Dritte erbracht werden, von Bedeutung ist, ist sie dann für die Feststellung, ob die Dienstleistungen eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, darstellen oder eine Nebenleistung zur Hauptleistung bilden, nur ein mit zu berücksichtigender Faktor oder ein entscheidender Faktor? Wenn sie nur ein mit zu berücksichtigender Faktor oder gar nicht von Bedeutung ist,

welche weiteren Faktoren sind dann von Bedeutung für die Feststellung, ob es sich bei den Dienstleistungen um eine Nebenleistung handelt? Inwieweit ist insbesondere von Bedeutung, ob die Dienstleistungen in den oder für die überlassenen Räumlichkeiten, die Gegenstand des Mietvertrags sind, oder in anderen Teilen des Gebäudes erbracht werden?

4. Wenn die Möglichkeit der Erbringung der Dienstleistungen durch Dritte von Bedeutung ist, ist dann speziell von Bedeutung, ob die Dienstleistungen in rechtlicher Hinsicht durch Dritte erbracht werden könnten, auch wenn dies in der Praxis schwer zu organisieren oder die Zustimmung des Vermieters hierzu schwer zu erlangen wäre, oder ist die praktische Möglichkeit oder die Üblichkeit der Erbringung solcher Dienstleistungen von Bedeutung?

5. Bei den verfahrensgegenständlichen Dienstleistungen handelt es sich um eine Palette von Dienstleistungen, die gegen Entrichtung eines einheitlichen Dienstleistungsentgelts erbracht werden. Falls einige dieser Dienstleistungen (zB die Reinigung von Gemeinschaftsräumen, der Sicherheitsdienst) nicht Teil einer einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Leistung sind oder nicht als bloße Nebenleistungen zur Hauptleistung anzusehen sind, für andere dies hingegen gilt, wäre dann das Gesamtentgelt auf die einzelnen Dienstleistungen aufzuteilen, um zu ermitteln, welcher Teil des Entgelts der Umsatzsteuer unterliegt und welcher Teil nicht? Oder wäre die Palette der erbrachten Dienstleistungen als so eng miteinander verknüpft zu betrachten, dass diese „eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre“, also selbst eine einheitliche Leistung darstellen, die von der Vermietung von Grundstücken zu sondern ist?