

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
MÄRZ 2012

03

www.taxlex.at

77 – 124

Schwerpunkt Umgründungssteuerrecht

Auswirkungen von Umgründungen
auf die Stabilitätsabgabe

Topaktuell!

Anmerkungen zum UmgrStR-
Wartungserlass 2012 (Art II)

Side-Stream-Einbringung/-Abspaltung
und 4 weitere Beiträge
zum Schwerpunkt!

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis
Selbständig gesund

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
Marian Wakounig

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr-
Khoshideh
Günter Steinlechner

EU Tax Update – März 2012

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2012/30

Kommission

Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten fortgeführt.¹⁾ Diese Verfahren betreffen

- die belgischen Vorschriften zum fiktiven Zinsabzug, die einen solchen Abzug für belgische Immobilien und Betriebsstätten, nicht jedoch für ausländische Immobilien und Betriebsstätten ermöglichen (Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);²⁾
- die luxemburgische Mehrwertsteuerbefreiung für selbständige Zusammenschlüsse von Personen (2. Stufe des Verfahrens);³⁾
- die britische Abschaffung von Rechtsbehelfen zur Erstattung von aufgrund eines Rechtsfehlers gezahlten Steuern, ohne ordnungsgemäße Übergangsvorschriften vorzusehen (Verstoß gegen Art 4 Abs 3 EUV – Klage beim EuGH).⁴⁾

taxlex-EU 2012/31

Kommission

Sonderregelung für nicht in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige

Von der Kommission wurde am 13. 1. 2012 ein Vorschlag⁵⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates betreffend Sonderregelungen für nicht in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, verabschiedet. Gleichzeitig sollen die Sonderregelungen für derartige Dienstleistungen auch auf EU-Unternehmer ausgedehnt werden.

Die Sonderregelungen beziehen sich im Wesentlichen auf der Einführung bzw Erweiterung des sog „Mini-One-Stop-Shops“, wonach der Dienstleistungserbringer in einem Mitgliedstaat, in dem er umsatzsteuerlich erfasst ist, ein Webportal für die Erklärung der Mehrwertsteuer, die er in anderen Mitgliedstaaten auf Leistungen an Privatkunden zu entrichten hat, nutzen kann. Sollte ein Steuerpflichtiger die Vorschriften der Sonderregelung nicht einhalten, so kann er von dieser ausgeschlossen werden (zB bei Nichteinreichung von Mehrwertsteuererklärungen in drei aufeinander folgenden Kalenderquartalen oder bei Nichtentrichtung der fälligen Mehrwertsteuer in dieser Periode).

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2012/32

C-588/10, Kraft Foods Polska

Änderung der Bemessungsgrundlage

Kraft Foods Polska ist im Bereich der Erzeugung und des Vertriebs von Lebensmitteln tätig. Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit stellt sie eine erhebliche Zahl von Rechnungen aus, welche zum Teil wegen der Einräumung von Rabatten, der Rückgabe von Waren etc zu berichtigen sind. Die Minderung der Bemessungsgrundlage darf nach polnischem Recht allerdings erst in der Umsatzsteuervoranmeldung jenes Monats erfolgen, in dem der Leistungserbringer im Besitz einer Bestätigung vom Leistungsempfänger über den Erhalt der berichtigten Rechnung ist. Da der Erhalt einer solchen Bestätigung in der Praxis schwierig sein kann, stellt sich vor dem EuGH die Frage, ob ein solches Erfordernis von Art 90 der RL 2006/112 gedeckt ist und ob eine solche Bedingung mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist. In seinem Urteil v 26. 1. 2012⁶⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Ein Erfordernis, wonach die Minderung der sich aus der ursprünglichen Rechnung ergebenden Bemessungsgrundlage davon abhängt, dass der Steuerpflichtige im Besitz einer vom Erwerber der Gegenstände oder Dienstleistungen übermittelten Bestätigung des Erhalts einer berichtigten Rechnung ist,

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. Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL. M. (NYU), ist Universitätsprofessor an der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 258 AEUV (früher: Art 226 EG) angegeben (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Aufforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten is der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheit an den EuGH zu verweisen).
- 2) Steuern: Europäische Kommission fordert Belgien auf, seine Vorschriften zum fiktiven Zinsabzug zu ändern, IP/12/61 (26. 1. 2012).
- 3) Europäische Kommission verlangt von Luxemburg Änderung der MwSt-Vorschriften, IP/12/63 (26. 1. 2012).
- 4) Steuern: Kommission verklagt das Vereinigte Königreich beim Gerichtshof wegen der Abschaffung von Rechtsbehelfen zur Erstattung von rechtsfehlerhaft erhobenen Steuerbeträgen, IP/12/64 (26. 1. 2012).
- 5) Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) 2011/282 hinsichtlich der Sonderregelungen für nicht in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, KOM(2012) 2 endg (13. 1. 2012).
- 6) EuGH 26. 1. 2012, C-588/10, *Kraft Foods Polska*.

fällt unter den Begriff der Bedingung im Sinne von Art 90 Abs 1 (der RL 2006/112).

Die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit stehen einem solchen Erfordernis grundsätzlich nicht entgegen. Erweist es sich jedoch für den Steuerpflichtigen, den Lieferer der Gegenstände oder Dienstleistungen, als unmöglich oder übermäßig schwer, binnen angemessener Frist eine solche Empfangsbestätigung zu erhalten, kann ihm nicht verwehrt werden, vor den Steuerbehörden des betreffenden Mitgliedstaats mit anderen Mitteln nachzuweisen, dass er zum einen die unter den Umständen des konkreten Falles erforderliche Sorgfalt hat walten lassen, um sich zu vergeissern, dass der Erwerber der Gegenstände oder Dienstleistungen im Besitz der berechtigten Rechnung ist und von ihr Kenntnis genommen hat, und dass zum anderen der fragliche Umsatz tatsächlich entsprechend den in der berechtigten Rechnung angegebenen Bedingungen getätigt worden ist.

Anmerkung: Das Erfordernis einer Bestätigung über den Erhalt der berechtigten Rechnung ist grundsätzlich mit den Grundsätzen des Mehrwertsteuerrechts vereinbar. Allerdings muss dem Steuerpflichtigen, der eine Minderung der Bemessungsgrundlage beabsichtigt, gewährt werden, diese Bestätigung auch durch andere Nachweise zu ersetzen, aus denen hervorgeht, dass der Empfänger in Besitz und Kenntnis der berechtigten Rechnung ist und dass der Umsatz in Höhe der berechtigten Rechnung ausgeführt worden ist (wie etwa Kopien der berechtigten Rechnungen und Zahlungsnachweise etc).

taxlex-EU 2012/33

C-218/10, *ADV Allround*

Gestellung von Personal

Die Geschäftstätigkeit der *ADV Allround* bestand im streitgegenständlichen Jahr 2005 in der Gestellung selbständiger Lastkraftwagenfahrer an Speditionen in Deutschland und im Ausland (insb Italien). Die Speditionen forderten bei Bedarf telefonisch bei *ADV Allround* die Gestellung eines Fahrers an. *ADV Allround* ging davon aus, dass es sich bei den erbrachten Leistungen um die „Gestellung von Personal“ (iSd Art 9 Abs 2 lit e der 6. MwSt-RL = Art 59 lit f der RL 2006/112) handelt, welche am Empfängerort und somit insb in Italien steuerbar sind. Das für *ADV Allround* zuständige Finanzamt vertrat jedoch die Ansicht, dass es sich bei der Gestellung von Personal um beim leistenden Unternehmer abhängig beschäftigtes Personal handeln muss, weshalb sich der Leistungsort der erbrachten Leistungen in Deutschland, am Sitz von *ADV Allround*, befände. *ADV Allround* stellte daher nachträglich Rechnungen mit Umsatzsteuer aus. Den italienischen Speditionen wurde jedoch der Vorsteuerabzug im Rahmen des Vorsteuererstattungsverfahrens verweigert, da das für das Vorsteuererstattungsverfahren zuständige Bundeszentralamt für Steuern wiederum – anders als das für *ADV Allround* zuständige Finanzamt – vom Vorliegen einer Personalgestellung mit Leistungsort Italien ausging. Fraglich ist in dieser Rechtssache einerseits der Leistungsort und andererseits, ob das nationale Verfahrensrecht Vorkehrungen dafür treffen muss, dass die Steuerbarkeit und Steuerpflicht ein

und derselben Leistung beim leistenden und beim leistungsempfangenden Unternehmer gleich beurteilt werden, auch wenn für beide Unternehmer verschiedene Finanzbehörden zuständig sind. In seinem Urteil v 26. 1. 2012⁷⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. Art 9 Abs 2 Buchst e sechster Gedankenstrich (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass der in dieser Bestimmung verwendete Begriff „Gestellung von Personal“ auch die Gestellung von selbständigem, nicht beim leistenden Unternehmer abhängig beschäftigtem Personal umfasst.

2. Art 17 Abs 1, 2 Buchst a und 3 Buchst a sowie Art 18 Abs 1 Buchst a (der 6. MwSt-RL) sind dahin auszulegen, dass sie den Mitgliedstaaten nicht vorschreiben, ihr nationales Verfahrensrecht so zu gestalten, dass die Steuerbarkeit und die Mehrwertsteuerpflicht einer Dienstleistung beim Leistungserbringer und beim Leistungsempfänger in kohärenter Weise beurteilt werden, auch wenn für sie verschiedene Finanzbehörden zuständig sind. Diese Bestimmungen verpflichten die Mitgliedstaaten jedoch, die zur Sicherstellung der korrekten Erhebung der Mehrwertsteuer und zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität erforderlichen Maßnahmen zu treffen.

Anmerkung: Der EuGH stellt zunächst klar, dass der in Art 59 lit f der RL 2006/112/EG verwendete Begriff „Personal“ nicht nur Personal, sondern auch selbständige Erwerbstätige umfasst. Diese Auslegung gewährleistet, dass der Abnehmer die Rechtsnatur der Beziehungen zwischen dem Leistungserbringer und dem gestellten „Personal“ nicht zu erforschen braucht. Dies trägt zur Rechtssicherheit bei und dient zur einfachen Handhabung der Regeln über die Steuererhebung und der Bekämpfung von Steuerbetrug.⁸⁾

Im gegenständlichen Fall haben Auslegungsunterschiede verschiedener Finanzbehörden dazu geführt, dass ein und derselbe Sachverhalt unterschiedlich beurteilt wurde. Der EuGH hält diesbezüglich fest, dass die Mitgliedstaaten ihr nationales Verfahrensrecht nicht so gestalten müssen, dass die Steuerbarkeit einer Dienstleistung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger in kohärenter Weise von verschiedenen Finanzbehörden gleich beurteilt werden muss. Die einheitliche Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts wird jedoch letztlich durch das Vorabentscheidungsersuchen sichergestellt. Vertreten somit verschiedene Behörden und/oder Gerichte eines Mitgliedstaats systematisch unterschiedliche Auffassungen, ohne diese Fragen vom EuGH durch ein Vorabentscheidungsersuchen klären zu lassen, dann könnte dies als Verstoß des Mitgliedstaats gegen Gemeinschaftsrecht angesehen werden.⁹⁾ Da die Finanzämter aber nicht zur Vorlage an den EuGH berechtigt sind, kann das bei Auffassungsunterschieden vom EuGH geforderte Vorabentscheidungsersuchen in Österreich frühestens im Instanzenzug von den Unabhängigen Finanzsenaten gestellt werden, was vom Steuerpflichtigen entsprechend angeregt werden sollte.

7) EuGH 26. 1. 2012, C-218/10, *ADV Allround*.

8) Rn 30 f des Urteils.

9) Rn 43 des Urteils.

SCHLUSSANTRÄGE

taxlex-EU 2012/34

C-443/09, Grillo Star**Kammerbeiträge und Kapitalansammlungsrichtlinie**

Von der sich im Konkursverfahren befindlichen *Grillo Star* (Italien) wurde von der Industrie- und Handelskammer ein Mitgliedsbeitrag eingefordert. Der Beitrag betrug pauschal € 200,-, wobei für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über € 100.000,- der Beitrag durch einen Prozentsatz vom Umsatz festgelegt wurde. Vom vorlegenden Gericht wurde in Zweifel gezogen, ob es sich bei diesem Beitrag um eine nicht unter Art 6 der Kapitalansammlungsrichtlinie¹⁰⁾ fallende, sondern eine nach Art 5 Abs 1 lit c der RL unzulässige Gebühr handelte. In ihren Schlussanträgen v 12. 1. 2012¹¹⁾ kam GA *Kokott* zu folgendem Ergebnis:

Art 5 Abs 1 Buchstabe c der Richtlinie 2008/7/EG steht einer jährlichen Abgabe an eine Industrie- und Handelskammer, die jedes in das Unternehmensregister eingetragene Unternehmen zu zahlen hat und die mit einer die Fortsetzung der Ausübung einer Tätigkeit bedingenden Eintragung der Kapitalgesellschaft zusammenhängt, dann nicht entgegen, wenn die Eintragung des Unternehmens und nicht die Eintragung der Kapitalgesellschaft, die Inhaber des Unternehmens ist, Anknüpfungspunkt für die Abgabe ist. Den Mitgliedstaaten steht es frei, für diese Zwecke auch Gesellschaften, die nur vorbereitende Handlungen im Hinblick auf ihre eigentliche Geschäftstätigkeit ausüben, als Unternehmen anzusehen.

Anmerkung: Für die Frage, ob es sich bei dem Kammerbeitrag um eine nach der Kapitalansammlungsrichtlinie unzulässige indirekte Steuer handelt, sind zwei Kriterien kumulativ maßgebend, nämlich (i) dass der jährliche Kammerbeitrag eine indirekte Steuer auf die Eintragung oder sonstige Formalität ist und (ii) dass dieser an die Rechtsform der Gesellschaft anknüpft. Für das erste Kriterium ist unter anderem maßgebend, ob das Unternehmensregister gleichzeitig auch als Handelsregister fungiert und damit die Eintragung im Unternehmensregister Voraussetzung für die Erlangung der Rechtspersönlichkeit einer Gesellschaft ist bzw in Folgejahren, ob die Leistung der jährlichen Beiträge für die Aufrechterhaltung der Handlungsfähigkeit der Gesellschaft von Bedeutung ist.¹²⁾ Aufgrund der vorliegenden Informationen konnte GA *Kokott* dieses Kriterium nicht zweifelsfrei beurteilen. Zum zweiten Kriterium stellte GA *Kokott* fest, dass im Rahmen der Neufassung der Kapitalansammlungsrichtlinie 2008 insofern eine Änderung eingetreten ist, als Art 2 Abs 2 der RL den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichstellt. Personengesellschaften können daher als Vergleichsgruppe iZm der Erhebung von indirekten Steuern nicht mehr herangezogen werden. Da der zugrunde liegende Mitgliedsbeitrag der Industrie- und Handelskammer jedoch auch von Einzelunternehmen zu leisten ist, handelt es sich daher nach Ansicht von GA *Kokott* – unabhängig von der Erfüllung des ersten Kriteriums – um keine unzulässige indirekte Steuer.

Ergänzend wurde vom vorlegenden Gericht aufgeworfen, ob sich eine Unzulässigkeit daraus ergeben könnte, dass es sich bei *Grillo Star* um eine inaktive Gesellschaft handelt. Tatsächlich führte die Gesellschaft jedoch vorbereitende Tätigkeiten für die Aufnahme der geplanten Geschäftstätigkeit aus, welche zur Insolvenz führten. Gemäß der Rsp des EuGH ist nicht die tatsächliche wirtschaftliche Aktivität einer Gesellschaft entscheidend, sondern der Umstand, dass eine Gesellschaft bei ihrer Gründung auf den Betrieb eines Unternehmens abzielt.¹³⁾ Nach Ansicht von GA *Kokott* zielen vorbereitende Tätigkeiten bereits auf die Aufnahme eines Unternehmensbetriebs ab, sodass sich in der vorliegenden Rs hieraus keine abweichenden Schlussfolgerungen ergaben.

taxlex-EU 2012/35

C-591/10, Littlewoods Retail**Rückerstattung gemeinschaftswidrig erhobener Mehrwertsteuer – Anspruch auf Zinsen**

Aufgrund einer falschen Berechnung der Mehrwertsteuer hat *Littlewoods Retail* in seinen Mehrwertsteuererklärungen von 1973 bis 2004 zu hohe Besteuerungsgrundlagen angegeben und daher zu viel Mehrwertsteuer bezahlt. Die unionswidrig erhobene Mehrwertsteuer wurde inklusive einfacher Zinsen an *Littlewoods Retail* von der britischen Finanzverwaltung zurückgezahlt, allerdings begehrte *Littlewoods Retail* zusätzlich Zinsen mit der Begründung, dass das Vereinigte Königreich einen Vermögensvorteil aufgrund der Verfügbarkeit der an Steuer zu viel gezahlten Beträge erlangt habe. In seinen Vorlagefragen ersucht das vorlegende Gericht insb um Abschluss darüber, ob und wenn ja, in welchem Umfang ein Mitgliedstaat, der gemeinschaftswidrig Mehrwertsteuer erhoben hat, neben Erstattung derselben auch zur Zahlung von Zinsen verpflichtet ist. In ihren Schlussanträgen v 12. 1. 2012¹⁴⁾ kommt GA *Trstenjak* zu folgendem Ergebnis:

1. Dem Steuerpflichtigen, der zu viel Mehrwertsteuer gezahlt hat, die der Mitgliedstaat entgegen den Anforderungen der unionsrechtlichen Mehrwertsteuervorschriften erhoben hat, steht kraft Unionsrechts ein Recht auf Erstattung der unionsrechtswidrig erhobenen Mehrwertsteuer sowie ein Recht auf Verzinsung des zu erstattenden Hauptbetrags zu. Die Frage, ob die Verzinsung des zu erstattenden Hauptbetrags nach einem System der „einfachen Zinsen“ oder vielmehr nach einem System der „Zinseszinsen“ zu erfolgen hat, betrifft die Modalitäten des sich aus dem Unionsrecht ergebenden Zinsanspruchs, die von den Mitgliedstaaten unter Beachtung des Effektivitäts- und des Äquivalenzgrundsatzes zu bestimmen sind.

10) RL 2008/7/EG des Rates v 12. 2. 2008 betr die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl L 2008/46, 11.

11) Schlussanträge GA *Kokott* 12. 1. 2012, C-443/09, *Grillo Star Srl Fallimento*.

12) Vgl auch EuGH 11. 6. 1996, C-2/94, *Denkavit Internationaal ua*, Slg 1996, I-2827.

13) EuGH 11. 6. 1996, C-2/94, *Denkavit Internationaal ua*, Slg 1996, I-2827 Rn 29.

14) Schlussanträge GA *Trstenjak* 12. 1. 2012, C-591/10, *Littlewoods Retail*.

2. Soweit das vorliegende Gericht zu dem Ergebnis kommen sollte, dass die im Ausgangsverfahren streitgegenständlichen Modalitäten der Verzinsung von unionsrechtswidrig erhobener Mehrwertsteuer weniger günstig ausgestaltet sind als die Modalitäten gleichartiger innerstaatlicher Zinsansprüche und dass deswegen ein Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz vorliegt, ist es gehalten, die nationalen Vorschriften in dem Sinne auszulegen und anzuwenden, dass die unionsrechtswidrig erhobene Mehrwertsteuer gemäß den günstigeren Modalitäten, die für gleichartige innerstaatliche Ansprüche gelten, verzinst wird.

Anmerkung: Streitgegenständlich ist im gegenständlichen Fall, ob eine Verzinsung ohne Kapitalisierung der Zinsen der vergangenen Berechnungsperioden zu erfolgen hat oder ob die Zinsen der vergangenen Berechnungsperioden Teil der Bemessungsgrundlage für die nachfolgenden Verzinsungszeiträume werden. Die Verzinsung von zu Unrecht erhobener Mehrwertsteuer ist jedoch in der RL nicht ausdrücklich normiert,¹⁵⁾ und es ist somit, mangels einer einschlägigen Unionsregelung, Sache der Mitgliedstaaten, die Erstattung zu regeln („Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten“), wobei dabei der Äquivalenz- und der Effektivitätsgrundsatz zu beachten sind.¹⁶⁾

Die GA stellt in diesem Zusammenhang klar, dass sich die „Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten“ nicht auf verfahrensrechtliche Fragestellungen beschränkt, sondern sich auch zum Teil auf die inhaltliche Ausgestaltung von sich aus dem Unionsrecht ergebenden Ansprüchen erstreckt.¹⁷⁾ Demnach ist es auch Sache der Mitgliedstaaten, die Modalitäten der Verzinsung zu bestimmen. Eine Verletzung des Effektivitätsgrundsatzes würde dabei dann eintreten, wenn die Verzinsung im Ergebnis derart niedrig ausfallen würde, dass der Zinsanspruch inhaltlich übermäßig ausgehebelt würde.

Offen bleibt jedoch, ob zur Bestimmung der Einhaltung des Äquivalenzgrundsatzes die Verzinsung von gemeinschaftswidrig erhobener Mehrwertsteuer nur mit der Verzinsung von rechtswidrig erhobenen indirekten Steuern oder auch mit der Verzinsung von rechtswidrig erhobenen direkten Steuern verglichen werden muss.¹⁸⁾

taxlex-EU 2012/36

C-621/10 und C-129/11, *Balkan and Sea Properties*

Normalwert als Bemessungsgrundlage

Streitgegenständlich stellt sich die Frage nach den Grenzen der in Art 80 Abs 1 der RL 2006/112/EG vorgesehenen Möglichkeit der Mitgliedstaaten, in bestimmten Fällen von der allgemeinen Regel abzuweichen, wonach die Steuerbemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung ist, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer tatsächlich erhält, und stattdessen die Mehrwertsteuer anhand des Normalwerts der Lieferung oder Dienstleistung festzusetzen. Zudem stellt sich die Frage, ob diese Bestimmung sowie Art 73 der RL 2006/112/EG unmittelbare Wirkung haben und daher von den Gerichten unmittelbar angewendet werden dürfen. In ihren Schlussanträgen v

26. 1. 2012¹⁹⁾ kommt GA Sharpston zu folgendem Ergebnis:

Art 80 Abs 1 Buchst a, b und c (der RL 2006/112) enthält eine abschließende Aufzählung der Fälle, in denen der Mitgliedstaat Mehrwertsteuer auf einen Umsatz auf der Grundlage des Normalwerts anstatt des Werts der tatsächlich entrichteten Gegenleistung erheben kann.

Die genannte Vorschrift gibt dem Mitgliedstaat nicht die Möglichkeit zu diesem Vorgehen, wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer bzw der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Eine nationale Bestimmung, wonach Mehrwertsteuer auf der Grundlage des Normalwerts in allen Fällen erhoben werden muss, in denen zwischen den Beteiligten Bindungen bestehen, ist mit Art 80 Abs 1 (der RL 2006/112) unvereinbar, zumindest soweit die Bestimmung Fälle erfasst, in denen die betreffende am Umsatz beteiligte Person zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Es ist Sache des nationalen Gerichts, eine solche innerstaatliche Vorschrift unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den ihm das nationale Recht einräumt, in Übereinstimmung mit Art 80 Abs 1 (der RL 2006/112) auszulegen und anzuwenden. Ist eine solche Auslegung nicht möglich, muss das Gericht die Vorschrift unangewendet lassen, soweit sie mit Art 80 Abs 1 unvereinbar ist.

Art 73 (der RL 2006/112) entfaltet unmittelbare Wirkung; er kann von den Steuerpflichtigen geltend gemacht und von den nationalen Gerichten unmittelbar angewendet werden, um sicherzustellen, dass außer in den Fällen, für die in der Richtlinie eine Ausnahmemöglichkeit vorgesehen ist, die Steuerbemessungsgrundlage der Wert der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung ist.

Ein Mitgliedstaat, der von der in Art 80 Abs 1 (der RL 2006/112) vorgesehenen Möglichkeit nicht wirksam Gebrauch gemacht hat, kann diese Vorschrift einem Steuerpflichtigen nicht entgegenhalten, um einen Umsatz zum Normalwert zu besteuern.

Anmerkung: Art 80 der RL 2006/112/EG, der als Ausnahmebestimmung eng auszulegen ist,²⁰⁾ sieht vor, dass die Mitgliedstaaten die Steuerbemessungsgrundlage auf den Normalwert hochschleusen oder auch reduzieren dürfen. Durch eine zu hohe bzw zu niedrige Bemessungsgrundlage könnte nämlich das Vorsteuerabzugsrecht bzw der Pro-rata-Satz beeinflusst werden, weshalb diese Regelung auf jene Fälle Anwendung finden soll, in denen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen bestehen. Denn nur bei diesen Fallkonstellationen wird angenommen, dass es zu allfälligen Absprachen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger kommt, da zwischen voneinander unabhängigen Personen solche Absprachen unüblich sind.

15) Siehe Rn 18 der Schlussanträge.

16) Rn 20 der Schlussanträge.

17) Rn 24 der Schlussanträge.

18) Siehe Rn 47 der Schlussanträge, in der die GA zur Klärung dieser Frage ein weiteres Vorabentscheidungsersuchen für notwendig erachtet.

19) Schlussanträge GA Sharpston 26. 1. 2012, verb C-621/10 und C-129/11, *Balkan and Sea Properties*.

20) Rn 28 der Schlussanträge.

Da diese Maßnahme dazu dient, Steuerhinterziehung und -umgehung zu vermeiden bzw zu verhindern, dass Steuervorteile zu Steuerausfällen führen, hat diese Regelung keinen Anwendungsspielraum, wenn die beteiligten Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind. In diesem Fall findet auf dieser Stufe keine Steuerhinterziehung statt, und es kann auch nicht zu Steuerausfällen kommen.²¹⁾ Erst wenn die Leistungskette bei einem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Endverbraucher oder bei einem Unternehmer endet, der teils steuerpflichtige und teils unecht steuerbefreite Umsätze erbringt, kann es zu Steuerausfällen kommen.²²⁾

Interessant ist auch die Feststellung der GA,²³⁾ wonach ein Mitgliedstaat bzw die Finanzverwaltung eine Hochschleusung der Bemessungsgrundlage auf den Normalwert nicht mit Art 80 der RL 2006/112/EG rechtfertigen kann, wenn die Bestimmung nicht explizit ins nationale Umsatzsteuerrecht umgesetzt wurde (wie dies etwa in Österreich iZm unangemessen niedrigem Entgelt bei verdeckten Ausschüttungen erfolgt).²⁴⁾

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2012/37

C-525/11, SIA „Mednis“

Erstattung von Vorsteuerüberschüssen

Die Rs SIA „Mednis“ betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Augstākās tiesas Senāts* (Lettland).²⁵⁾ Dem Gerichtshof wird folgende Frage vorgelegt:

Erlaubt Art 183 (der RL 2006/112) einem Mitgliedstaat, ohne besondere Prüfung ausschließlich auf der Grundlage einer arithmetischen Berechnung den Teil des Steuerüberschusses, der 18% (allgemeiner Mehrwertsteuersatz) des Gesamtwerts der in den monatlichen Steuerzeiträumen getätigten steuerbaren Umsätze übersteigt, nicht zu erstatten, bis dass bei der Steuerverwaltung des Staats die Jahresumsatzsteuererklärung des Steuerpflichtigen eingegangen ist?

taxlex-EU 2012/38

C-527/11, SIA „Ablessio“

Erteilung von UID-Nummern

Die Rs SIA „Ablessio“ betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Augstākās tiesas Senāts* (Lettland).²⁶⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist (die RL 2006/112) dahin auszulegen, dass sie es verbietet, die Zuteilung einer individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mit der Begründung zu versagen, dass der Inhaber der Anteile an dem Steuerpflichtigen zuvor mehrmals eine individuelle Nummer für andere Unternehmen erhalten habe, die keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hätten und deren Anteile unmittelbar nach Zuteilung der individuellen Nummer vom Anteilinhaber auf andere Personen übertragen worden seien?

2. Ist Art 214 in Verbindung mit Art 273 der genannten Richtlinie dahin auszulegen, dass der Valsts iepēmumu dienests befugt ist, sich vor der Zuteilung der individuellen Nummer zu vergewissern, dass der Steuerpflichtige zur Ausübung

der steuerpflichtigen Tätigkeit fähig ist, wenn mit dieser Überprüfung das Ziel verfolgt wird, die korrekte Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden?

taxlex-EU 2012/39

C-549/11, Orfey

Entstehen des Steuertatbestands

Die Rs Orfey betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Varhoven Administrativen Sad* (Bulgarien).²⁷⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 63 (der RL 2006/112) dahin auszulegen, dass er keine Ausnahme zulässt, bei der der Steuertatbestand für die Erbringung einer Bauleistung zur Errichtung bestimmter Einzelobjekte in einem Gebäude vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Ausführung der Bauleistung eintritt und dieser (Steuertatbestand) an den Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestands des im Gegenzug zu bewirkenden Umsatzes, der in der Begründung eines Erbbaurechts für andere Objekte in diesem Gebäude besteht, die auch die Gegenleistung für die Bauleistung bildet, anknüpft?

2. Ist mit den Art 73 und 80 (der RL 2006/112) eine nationale Vorschrift vereinbar, die vorsieht, dass in allen Fällen, in denen das Entgelt vollständig oder teilweise in Gegenständen und Dienstleistungen bestimmt ist, die Steuerbemessungsgrundlage für den Umsatz der Normalwert des gelieferten Gegenstands oder der erbrachten Dienstleistung ist?

3. Ist Art 65 (der RL 2006/112) dahin auszulegen, dass er das Entstehen eines Mehrwertsteueranspruchs auf den Wert der Vorauszahlung dann nicht zulässt, wenn die Zahlung nicht in Geld erfolgt, oder ist diese Bestimmung weit auszulegen und anzunehmen, dass auch in diesen Fällen ein Mehrwertsteueranspruch entsteht und die Steuer in Höhe des finanziellen Gegenwerts des im Gegenzug zu bewirkenden Umsatzes zu erheben ist?

4. Falls bei der dritten Frage die zweite dargelegte Variante zutrifft, kann das im vorliegenden Fall begründete Erbbaurecht im Hinblick auf die konkreten Umstände als Vorauszahlung im Sinne von Art 65 (der RL 2006/112) aufgefasst werden?

5. Haben die Art 63, 65 und 73 (der RL 2006/112) unmittelbare Wirkung?

taxlex-EU 2012/40

C-550/11, ET PIGI

Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Diebstahl

Die Rs ET PIGI betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Administrativen Sad Varna* (Bulgarien).²⁸⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

21) Rn 29 f.

22) Rn 30.

23) Rn 43 f der Schlussanträge; vgl auch EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Camps de Estaciones de Servicio*, Rn 35.

24) Krit dazu bereits Gurtner, Verdeckte Ausschüttungen in der Umsatzsteuer, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern 120 ff.

25) ABl C 2012/6, 7 (7. 1. 2012).

26) ABl C 2012/6, 8 (7. 1. 2012).

27) ABl C 2012/13, 7 (14. 1. 2012).

28) ABl C 2012/13, 8 (14. 1. 2012).

1. In welchen Fällen ist davon auszugehen, dass der Fall eines ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Diebstahls im Sinne des Art 185 Abs 2 (der RL 2006/112) vorliegt, und ist dabei erforderlich, dass die Identität des Täters festgestellt und dieser bereits rechtskräftig verurteilt wurde?

2. Je nach Beantwortung der ersten Frage: Umfasst der Begriff „ordnungsgemäß nachgewiesener oder belegter Diebstahl“ im Sinne des Art 185 Abs 2 (der RL 2006/112) einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens, in dem ein vorgerichtliches Verfahren wegen Diebstahls gegen Unbekannt eingeleitet wurde, wobei dieser Umstand von den für Einnahmen zuständigen Stellen nicht bestritten wird und auf seiner Grundlage angenommen worden ist, dass eine Fehlmenge vorliegt?

3. Ist im Hinblick auf Art 185 Abs 2 (der RL 2006/112) eine nationale rechtliche Regelung wie die nach den Art 79 Abs 3 und 80 Abs 2 MwStG sowie eine Steuerpraxis wie die des Ausgangsverfahrens zulässig, wonach der beim Erwerb von später gestohlenen Gegenständen vorgenommene Vorsteuerabzug zwingend zu berichtigen ist, wenn man davon ausgeht, dass der Staat die ihm eingeräumte Möglichkeit, ausdrücklich Berichtigungen des Vorsteuerabzugs im Fall von Diebstahl vorzusehen, nicht genutzt hat?

taxlex-EU 2012/41

C-563/11, *SLA „Forwards V“*

Recht auf Vorsteuerabzug

Die Rs *SLA „Forwards V“* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Augstākās tiesas Senāts* (Lettland).²⁹⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 17 Abs 2 Buchst a (der 6. MwSt-RL) dahin auszulegen, dass einem Steuerpflichtigen, der sämtliche wesentliche Voraussetzungen für den Abzug der auf den Erwerb von Gegenständen gezahlten Mehrwertsteuer erfüllt und dem kein missbräuchliches Verhalten nachgewiesen werden kann, das Recht auf diesen Abzug versagt werden kann, wenn die andere am Umsatz beteiligte Partei die Lieferung der Gegenstände aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen nicht ausführen konnte (die andere am Umsatz beteiligte Partei ist fiktiv bzw ihr Verantwortlicher verneint eine wirtschaftliche Tätigkeit oder eine konkrete Transaktion und ist nicht in der Lage, den Vertrag zu erfüllen)?

2. Kann die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug als solche darauf gestützt werden, dass die andere am Umsatz beteiligte Partei (die in der Rechnung angegebene Person) als fiktiv betrachtet wird (dh, dass sie mit diesem Umsatz keine wirtschaftliche Tätigkeit verfolgte)? Kann das Recht auf Vorsteuerabzug auch versagt werden, wenn dem Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug beantragt, in der Praxis kein missbräuchliches Verhalten nachgewiesen werden konnte?

taxlex-EU 2012/42

C-532/11, *Leichenich*

Hausboot: Vermietung und Verpachtung von Grundstücken?

Die Rs *Leichenich* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Oberlandesgerichts Köln* (Deutschland).³⁰⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b (der 6. MwSt-RL) dahin auszulegen, dass der Begriff der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken die Vermietung eines Hausbootes, einschließlich der dazu gehörenden Liegefläche und Steganlage, umfasst, das ausschließlich zur ortsfesten und auf Dauer

angelegten Nutzung als Restaurant/Diskotheckenbetrieb an einem abgegrenzten und identifizierbaren Liegeplatz im Wasser bestimmt ist? Kommt es für die Beurteilung auf die Art und Weise der Verbindung des Hausbootes mit dem Grund und Boden oder auf den mit der Lösung der Befestigungen des Bootes verbundenen Aufwand an?

2. Wenn die Vorlagefrage 1. Satz 1 bejaht wird: Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b (der 6. MwSt-RL) dahingehend auszulegen, dass der Begriff „Fahrzeuge“, der nach der EUGH Entscheidung vom 3. 3. 2005, C-428/02, auch Boote umfasst, nicht anwendbar ist auf ein verpachtetes Hausboot, das über keinen Eigenantrieb (Motor) verfügt und das zur ausschließlichen und auf Dauer angelegten Nutzung an der konkreten Örtlichkeit und nicht zum Zwecke der Fortbewegung verpachtet worden ist? Stellt die Verpachtung des Hausbootes und der Steganlage einschließlich der dazu gehörigen Land- und Wasserflächen eine einheitliche steuerfreie Leistung dar oder ist gegebenenfalls zwischen der Vermietung des Hausbootes und der Steganlage umsatzsteuerrechtlich zu differenzieren?

taxlex-EU 2012/43

C-540/11, *Levy und Sebbag*

Verbot des „Untergrabens“ von Doppelbesteuerungsabkommen?

Mit seiner Vorlagefrage in der Rs *Levy und Sebbag* möchte das belgische *Tribunal de première instance de Bruxelles* (Belgien) vom EuGH Folgendes in Erfahrung bringen:³¹⁾

Handelt ein Mitgliedstaat im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere dem Art 56 EG in Verbindung mit den Art 10 EG, 57 Abs [2] EG und 293 EG, wenn er sich in einem mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet, die sich aus der im Abkommen festgelegten Aufteilung der Steuerhoheit ergebende Doppelbesteuerung der Dividenden zu beseitigen, danach jedoch sein nationales Recht dahingehend ändert, dass die Doppelbesteuerung nicht mehr vermieden wird?

Anmerkung: Bereits in den Rs *Kerckhaert-Morres*³²⁾ und *Damseaux*³³⁾ war der EuGH mit dem Problem befasst, dass das belgische Steuerrecht keine Anrechnung (sondern nur einen bemessungsgrundlagenmindernden Abzug) für eine ausländische Quellensteuer auf Dividenden gewährte und es dadurch zu einer unentlasteten juristischen Doppelbesteuerung kam. Der EuGH befand dies in beiden Fällen nicht als grundfreiheitswidrig. Zu der fraglichen Doppelbesteuerung kam es zwar nicht aufgrund eines offenen „Treaty Overrides“, zumal abkommensrechtlich für die Anrechnungsverpflichtung auf belgisches nationales Recht verwiesen wurde und die darin vorgesehene Anrechnungsmöglichkeit nachträglich abgeschafft wurde. Allerdings bestehen durchaus Parallelen. So herrschte bis vor wenigen Jahren im Schrifttum weitgehende Einmütigkeit darüber, dass ein nationaler Treaty Override unter dem Gesichtspunkt der unionsrechtlichen Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit nach Art 10 EG (nunmehr Art 4 Abs 3 EUV) Rele-

29) ABI C 2012/13, 9 (14. 1. 2012).

30) ABI C 2012/25, 29 (28. 1. 2012).

31) ABI C 2012/25, 31 (28. 1. 2012).

32) EuGH 14. 11. 2006, C-513/04; *Kerckhaert-Morres*, Slg 2006, I-10967.

33) EuGH 16. 7. 2009, C-128/08; *Damseaux*, Slg 2009, I-6823.

vanz erlangen kann.³⁴⁾ In der *Columbus Container Services*³⁵⁾ hatte der EuGH allerdings keine Bedenken gegen einen Treaty Override gehegt, zumal er für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht zuständig sei. Die nunmehr vorgelegte Rs *Levy und Sebbag* wird dem EuGH Gelegenheit geben, diese Sichtweise zu überdenken.

taxlex-EU 2012/44

C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*

Lieferung eines unbebauten Grundstücks

Die Rs *Woningstichting Maasdriel* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Hoge Raad der Nederlanden* (Niederlande).³⁶⁾ Dem Gerichtshof wird folgende Frage vorgelegt:

Ist Art 135 Abs 1 Buchst k in Verbindung mit Art 12 Abs 1 und 3 (der RL 2006/112) dahin auszulegen, dass jedenfalls die Lieferung eines unbebauten Grundstücks, das durch den für die Errichtung eines Neubaus vorgenommenen Abriss darauf befindlicher Gebäude entstanden ist, nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden kann?

taxlex-EU 2012/45

C-544/11, *Petersen und Petersen*

Zulässigkeit einer Steuerbefreiung nur im Falle eines inländischen Arbeitgebers?

Mit seiner Vorlagefrage in der Rs *Petersen und Petersen* möchte das *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Deutschland) vom EuGH Folgendes in Erfahrung bringen:³⁷⁾

Ist eine Rechtsvorschrift, die eine Steuerbefreiung für Einkünfte einer im Inland steuerpflichtigen Person aus einer nicht selbständigen Tätigkeit davon abhängig macht, dass der Arbeitgeber seinen Sitz im Inland hat, eine derartige Steuerbefreiung aber nicht vorsieht, wenn der Arbeitgeber seinen Sitz in einem anderen Staat der Europäischen Union hat, mit Artikel 49 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (in der Fassung des am 26. Februar 2001 unterzeichneten Vertrags von Nizza; jetzt: Artikel 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) vereinbar?

34) Siehe zB *Seer*, IStR 1997, 481 (481 ff) und 520 (520 ff).

35) EuGH 6. 12. 2007, C-298/05; *Columbus Container Services*, Slg 2007, I-10451.

36) ABl C 2012/25, 31 (28. 1. 2012).

37) ABl C 2012/25, 31 (28. 1. 2012).

taxlex-EU 2012/46

C-557/11, *Kozak*

Sonderregelung für Reisebüros

Die Rs *Kozak* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polen).³⁸⁾ Dem Gerichtshof wird folgende Frage vorgelegt:

Unterliegt die eigene Beförderungsleistung, die ein Reisebüro im Rahmen eines Pauschalpreises erbracht hat, den es vom Reisenden für eine an ihm erbrachte Reisedienstleistung erhalten hat, die nach der Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Reisebüros in den Art 306 bis 310 (der RL 2006/112) besteuert wird, als notwendiger Bestandteil der Erbringung dieser Reisedienstleistung der Besteuerung zum für die Reisedienstleistung einschlägigen Normalsatz der Steuer oder dem ermäßigten Steuersatz, der für die Dienstleistung der Beförderung von Personen aufgrund von Art 98 in Verbindung mit Nr 5 des Anhangs III dieser Richtlinie einschlägig ist?

taxlex-EU 2012/47

C-572/11, *Menidzharski biznes reshenia*

Mehrwertsteuerbetrug und Vorsteuerabzug

Die Rs *Menidzharski biznes reshenia* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Administrativen Sad Veliko Tarnovo* (Bulgarien).³⁹⁾ Dem Gerichtshof wird folgende Frage vorgelegt:

Ist Art 203 in Verbindung mit Art 168 Buchst a (der RL 2006/112) in Fällen wie denen des Ausgangsverfahrens und unter Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und des berechtigten Vertrauens dahin auszulegen, dass ein Vorsteuerabzug trotz Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens versagt werden kann, wenn diese Gefährdung nur im Hinblick auf die Abrechnung der in der Rechnung eines Lieferers ausgewiesenen Mehrwertsteuer mit der Staatskasse beseitigt wurde, ohne dass die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens die Handlungen oder die Absichten des Lieferers beeinflusst, die zum betrügerischen Inhalt einer Rechnung geführt haben, in der die Mehrwertsteuer als von diesem Lieferer geschuldet ausgewiesen wurde?

38) ABl C 2012/25, 33 (28. 1. 2012).

39) ABl C 2012/25, 36 (28. 1. 2012).