

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
FEBRUAR 2009

02

37 – 76

Top Thema

Aktionsplan der Europäischen Kommission zur Bekämpfung des MwSt-Betrugs

Internationales Steuerrecht
Reform der deutschen Erbschaftsteuer

Verkehrssteuern & Gebühren
Übergabe bzw Schenkung eines land- und
forstwirtschaftlichen Betriebs

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis
Neuerungen bei den Vortragenden im Jahr 2009

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Zustimmungspflicht des Betriebsrats
bei Zielvereinbarungen

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

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



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

EC Tax Update – Februar 2009

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EC 2009/9

Mehrwertsteuer

Aktuelle Entwicklungen zur Bekämpfung des Steuerbetrugs

1. Mitteilung der Kommission über eine Strategie zur Bekämpfung des MwSt-Betrugs

Von der Kommission wurde am 1. 12. 2008 eine Mitteilung an den Rat¹⁾ verabschiedet, welche einen kurzfristigen Aktionsplan mit einer Liste zukünftiger Legislativmaßnahmen umfasst, die die Möglichkeiten der Steuerverwaltungen verbessern sollen, MwSt-Betrug und insb Fälle von Karussellbetrug in verschiedenen Phasen zu bekämpfen.²⁾

Als Maßnahmen zur Verhütung von Mehrwertsteuerbetrug wird insb vorgeschlagen, ein gemeinsames Konzept bei der Registerein- und -austragung mehrwertsteuerpflichtiger Personen in der EU umzusetzen, Wirtschaftsbeteiligten die Möglichkeit einzuräumen, die Richtigkeit der MwSt-Identifikationsnummer samt zugehöriger Namen und Anschriften ihrer Kunden online prüfen zu können und die derzeit geltenden Regeln zur Ausstellung von Rechnungen zu vereinfachen, zu modernisieren und zu harmonisieren. Die Aufdeckung von Mehrwertsteuerbetrug soll darüber hinaus durch die Schaffung eines Europäischen Netzwerks (Eurofisc) verbessert werden, welches zu einer engeren operativen Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten beitragen soll. Weiters soll zur wirksameren Steuereinzahlung und -beitreibung die Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten ver-

bessert und eine gemeinsame Verantwortung für den Schutz aller MwSt-Einkünfte, unabhängig vom Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, eingeführt werden.

2. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr und anderen grenzüberschreitenden Umsätzen

Weiters wurde von der Kommission ein Richtlinien-vorschlag zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr und anderen grenzüberschreitenden Umsätzen angenommen.³⁾ Der Vorschlag sieht vor, die bestehende RL 2006/112 in zwei Bereichen zu ändern.⁴⁾

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner; Dr. *Ines Hofbauer-Steffel*, Steuerberaterin, ist Managerin bei Leitner + Leitner 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 und Mitarbeiter im Bundesministerium für Finanzen.

- 1) Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM(2008)807 endg; vgl auch *D. Aigner*, Aktionsplan der Europäischen Kommission zur Bekämpfung des MwSt-Betrugs (in diesem Heft 2009, 46).
- 2) Siehe auch „MwSt-Betrug: Europäische Kommission stellt Aktionsplan zur wirksameren Bekämpfung des MwSt-Betrugs vor“, IP/08/1846 (1. 12. 2008).
- 3) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr und anderen grenzüberschreitenden Umsätzen, KOM(2008)805 endg.
- 4) Siehe auch „MwSt-Betrug: Europäische Kommission stellt Aktionsplan zur wirksameren Bekämpfung des MwSt-Betrugs vor“, IP/08/1846 (1. 12. 2008).

- Zum einen soll die Steuerbefreiung für die Einfuhr von Gegenständen zum Zweck einer anschließenden Lieferung an einen StPfl in einem anderen Mitgliedstaat nur dann gewährt werden, wenn zum Zeitpunkt der Einfuhr dem Einfuhrmitgliedstaat die MwSt-Identifikationsnummern des Einführenden und seines Kunden im anderen Mitgliedstaat angegeben werden und ein Nachweis erfolgt, dass die eingeführten Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden.
- Zum anderen sieht der Richtlinienvorschlag vor, dass Lieferanten von innergemeinschaftlichen Umsätzen für den MwSt-Ausfall aufgrund der Nichterklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ihres Kunden in einem anderen Mitgliedstaat gesamtschuldnerisch haften sollen. Der Lieferant soll jedoch nur dann zur Haftung herangezogen werden, wenn er zum Steuerausfall beigetragen hat, indem er die Lieferung in seiner Zusammenfassenden Meldung nicht, falsch, verspätet oder unvollständig gemeldet hat und wenn der Erwerber für den betreffenden Erwerb gegenüber seiner Steuerbehörde keine MwSt-Erklärung abgegeben hat. Der Lieferant soll darüber hinaus von der Haftung ausgeschlossen sein, wenn er nachweisen kann, dass sein Versäumnis hinreichend begründet ist und dass es sich bei der Nichterfüllung seiner Meldepflichten um nicht beabsichtigte sachliche Irrtümer handelt.

taxlex-EC 2009/10

Rat

EntschlieÙung zur Wegzugsbesteuerung

Der Rat der Europäischen Union hat im Hinblick auf die Arbeiten der Kommission⁵⁾ am 2. 12. 2008 eine EntschlieÙung zur Koordinierung der Wegzugsbesteuerung verabschiedet.⁶⁾ Darin wies der Rat sowohl darauf hin, dass im Hinblick auf die Verlagerung wirtschaftlicher Aktivitäten je nachdem unterschiedlich behandelt werden, ob der Transfer innerhalb einer Steuerjurisdiktion oder grenzüberschreitend erfolgt, als auch auf die Angebrachtheit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung in grenzüberschreitenden Situationen. Basierend auf einem pragmatischen Ansatz, der auf bestehenden Instrumenten beruht, den administrativen Aufwand für Steuerpflichtige und Verwaltungen reduziert und die legitimen fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten berücksichtigt, hat der Rat daher – als politische Verpflichtung zu verstehende – Richtlinien („guiding principles“) vorgeschlagen, die die Problematik der Wegzugsbesteuerung aufgreifen.

Erfasst sollen einerseits Fälle des Wegzugs sein, bei denen eine natürliche oder juristische Person aus der Steuerhoheit eines Mitgliedstaats ausscheidet und zugleich in die Steuerhoheit eines anderen Mitgliedstaats eintritt, andererseits die Überführung von Wirtschaftsgütern und Verbindlichkeiten zwischen Stammhaus und Betriebsstätten zweier Mitgliedstaaten. In diesen Fällen sehen die „guiding principles“ sowohl Regeln hinsichtlich Rücklagen und Rückstellungen vor, als auch eine Verpflichtung des Zuzugsstaates, im Fall einer Wegzugsbesteuerung eine Auf-

wertung auf den Verkehrswert für den Fall einer späteren Veräußerung zuzugestehen. Allfällige Konflikte im Hinblick auf den Verkehrswert im Wegzugszeitpunkt sollen von den Mitgliedstaaten im Verständigungsweg gelöst werden. Der Zuzugsstaat soll überdies berechtigt sein, vom StPfl Nachweise zur Besteuerung im Wegzugsstaat und im Hinblick auf die dortige Bewertung zu verlangen. Überdies soll die AmtshilfeRL dazu dienen, dass der Zuzugsstaat den Wegzugsstaat unterstützt, va im Hinblick auf die Feststellung des Veräußerungszeitpunkts.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EC 2009/11

C-330/07, *Jobra*

Inlandsbeschränkte

Investitionszuwachsprämie

Jobra verleiaste 2003 neu angeschaffte Lkw an ihre 100%ige österr Tochtergesellschaft. Diese setzte die Lkw überwiegend in ihrer deutschen Zweigniederlassung zur Ausübung des Transportgewerbes ein. Die österr Finanzverwaltung forderte von *Jobra* die gutgeschriebene Investitionszuwachsprämie (IZP) gem § 108 e EStG zurück, weil die verleaste Vermögensgegenstände nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wurden.⁷⁾ Der EuGH urteilte am 4. 12. 2008⁸⁾ über die Gemeinschaftskonformität von § 108 e Abs 2 letzter TS EStG wie folgt:

Art 49 EG steht einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach Unternehmen die Gewährung einer Investitionsprämie für die Anschaffung körperlicher Wirtschaftsgüter allein aus dem Grund versagt wird, dass die entgeltlich überlassenen Wirtschaftsgüter, für die diese Prämie geltend gemacht wird, überwiegend in anderen Mitgliedstaaten eingesetzt werden.

Anmerkung: Eingangs sei angemerkt, dass der EuGH nicht zwischen dem Betriebsstätten-Fall (§ 108 e Abs 2 letzter TS Satz 1 EStG) und dem Leasing-Fall (§ 108 e Abs 2 letzter TS Satz 2 EStG) unterscheidet. Offen bleibt daher, ob beide Varianten unterschiedlichen Rechtfertigungsgründen zugänglich wären.⁹⁾ Die österr Regierung versuchte, die Einschränkung auf im Inland eingesetzte Vermögensgegenstände insofern zu rechtfertigen, als die Gewährung der IZP an rein künstliche, jeder wirtschaftli-

5) Siehe die Mitteilung der Kommission betreffend Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt, KOM(2006)823 endg, und die Mitteilung der Kommission betreffend Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten, KOM(2006)825 endg.

6) Council Resolution on coordinating exit taxation, 2911th Economic and Financial Affairs Council meeting, Brussels, 2 December 2008; s zuvor auch die Council Conclusions on Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, 2792nd Economic and Financial Affairs Council meeting, Brussels, 27 March 2007.

7) Vgl näher *Staringer* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 9 (11 f).

8) EuGH 4. 12. 2008, C-330/07, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH*.

9) *Staringer* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, 14 ff.

chen Realität bare Gestaltungen vermieden werden sollte. Gemäß der stRsp¹⁰⁾ kann nach Ansicht des EuGH die Überlassung von Wirtschaftsgütern allein jedoch keine allgemeine Vermutung für das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis begründen. Ebenso wenig sieht der EuGH einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der IZP, die dem Vermieter für die von ihm angeschafften körperlichen Wirtschaftsgüter gewährt wird, und der späteren Besteuerung der Einkünfte des Mieters (Kohärenzargument). Aktuell ist noch nicht bekannt, wie der Gesetzgeber auf dieses Urteil reagieren möchte.

taxlex-EC 2009/12

C-285/07, A.T.

Widerspricht die doppelte Buchwertverknüpfung der Fusionsrichtlinie?

§ 20 Abs 4 dUmwStG idF vor dem SEStEG¹¹⁾ sah eine doppelte Buchwertverknüpfung vor. Die Einbringung von Kapitalanteilen an einer EU-Kapitalgesellschaft in eine andere EU-Kapitalgesellschaft zu Buchwerten war daher davon abhängig, dass die erwerbende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ihrerseits mit den Buchwerten angesetzt hat. In der vorliegenden Rs brachte die deutsche Gesellschaft A. T. eine Kontrollbeteiligung an einer deutschen GmbH in eine französische Gesellschaft gegen Gewährung von neuen Anteilen ein. Die übernehmende Gesellschaft setzte die Anteile jedoch mit dem höheren Verkehrswert an. Das deutsche Finanzamt nahm dies zum Anlass, um die in den übertragenen Anteilen enthaltenen stillen Reserven zu besteuern. Bereits GA Sharpston kam in ihren Schlussanträgen zu dem Erkenntnis, dass es den Mitgliedstaaten nicht freisteht, weitere Voraussetzungen für die Gewährung steuerlicher Neutralität aufzustellen als jene, die die Fusionsrichtlinie¹²⁾ vorsieht.¹³⁾ Auch der EuGH stellte fest, dass Art 8 Abs 1 und 2 der Fusionsrichtlinie den Mitgliedstaaten keinen Umsetzungsspielraum lässt, sodass sein Urteil v 11. 12. 2008¹⁴⁾ wie folgt lautet:

Art 8 Abs 1 und 2 der RL 90/434/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, steht einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der ein Austausch von Anteilen dazu führt, dass bei den Gesellschaftern der erworbenen Gesellschaft der Einbringungsgewinn in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen den ursprünglichen Anschaffungskosten der eingebrachten Anteile und ihrem Verkehrswert besteuert wird, sofern die erwerbende Gesellschaft nicht den historischen Buchwert der eingebrachten Anteile in ihrer eigenen Steuerbilanz ansetzt.

taxlex-EC 2009/13

C-407/07, Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse steuerbefreiter Personen

In der Rs *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* (in der Folge: *Stichting*) geht es um folgenden Sachverhalt: *Stichting* ist eine Stiftung, zu deren Mitgliedern verschiedene Krankenversiche-

rungsanstalten und deren Einrichtungen (zB Krankenhäuser) gehören, deren Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit sind. Ziel der Stiftung ist, die Qualität der ärztlichen Heilbehandlung zu verbessern. Zu diesem Zweck erbringt sie ihren Mitgliedern gegenüber verschiedene Dienstleistungen (zB betreffend die Aufrechterhaltung beruflicher Standards für Ärzte und Pflegepersonal), wobei die dabei anfallenden Kosten auf die Mitglieder anteilig (zB anhand der Bettenzahl der Krankenhäuser) umgelegt werden. Von den niederländischen Steuerbehörden werden diese Dienstleistungen gem Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL (Art 132 Abs 1 lit f RL 2006/112) als steuerfrei behandelt.

Vereinzelt werden jedoch auch Leistungen aus dem Aufgabenbereich der Stiftung nur an einzelne Mitglieder erbracht, deren Kosten nicht unter den Mitgliedern aufgeteilt, sondern direkt mit der jeweiligen Einrichtung abgerechnet werden. Fraglich war, ob auch für diese Dienstleistungen die Steuerbefreiung anwendbar ist. Den Schlussanträgen von GA Sharpston¹⁵⁾ folgend kam der EuGH in seinem Urteil v 11. 12. 2008¹⁶⁾ zu folgendem Ergebnis:

Art 13 Teil A Abs 1 lit f (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass die von selbständigen Zusammenschlüssen ihren Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen nach der genannten Bestimmung auch von der Steuer befreit sind, wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren der Mitglieder erbracht werden, sofern die anderen in dieser Bestimmung vorgesehenen Bedingungen erfüllt sind.

Anmerkung: In seiner Begründung führt der Gerichtshof aus, dass die Anwendung der Steuerbefreiung nach Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL (Art 132 Abs 1 lit f RL 2006/112) nicht erfordert, dass Dienstleistungen vom selbständigen Zusammenschluss an alle seine Mitglieder erbracht werden müssen. Dem Wortlaut folgend wird in dieser Regelung nur festgelegt, dass Dienstleistungen von selbständigen Zusammenschlüssen von der Mehrwertsteuer zu befreien sind, soweit diese von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern.¹⁷⁾

10) EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg 2006, I-7995; EuGH 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg 2007, I-2107.

11) Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften.

12) RL 90/434/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen.

13) Schlussanträge GA Sharpston 6. 11. 2008, C-285/07, A.T.

14) EuGH 11. 12. 2008, C-285/07, A.T.

15) Schlussanträge GA Sharpston 9. 10. 2008, C-407/07, *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*.

16) EuGH 11. 12. 2008, C-407/07, *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*.

17) EuGH 11. 12. 2008, C-407/07, *Stichting Centraal Begleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, Rz 31 f.

taxlex-EC 2009/14

C-371/07, Danfoss und AstraZeneca**Vorsteuerabzug und Besteuerung unentgeltlicher Bewirtung von Personal und Geschäftspartnern**

Die beiden dänischen Unternehmen *Danfoss* und *AstraZeneca* bewirten in ihren Kantinen Geschäftspartner und Personal anlässlich von Sitzungen unentgeltlich. Fraglich war, ob eine derartige Bewirtung als einer Dienstleistung iSd Art 6 Abs 2 der 6. MwSt-RL (Art 26 RL 2006/112) gleichgestellte Leistung anzusehen ist. Darüber hinaus stellte sich die Frage, ob Dänemark auf Basis der „Stand-still-Klausel“ des Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL (Art 176 RL 2006/112) den Vorsteuerabzug aus Einkäufen für die unentgeltliche Bewirtung von Geschäftspartnern und/oder Personal anlässlich von Sitzungen versagen darf. In Anlehnung an die Schlussanträge von GA *Sharpston*¹⁸⁾ kommt der EuGH in seinem Urteil v 11. 12. 2008¹⁹⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Art 17 Abs 6 Uabs 2 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass es ihm zuwiderläuft, dass ein Mitgliedstaat einen Ausschluss des Rechts auf Abzug der Vorsteuer, mit der die Ausgaben für Mahlzeiten belastet sind, die von Betriebskantinen anlässlich von Arbeitssitzungen unentgeltlich an Geschäftspartner und an das Personal geliefert werden, nach Inkrafttreten dieser Richtlinie anwendet, obgleich dieser Ausschlussbestand zum Zeitpunkt dieses Inkrafttretens auf diese Ausgaben nicht tatsächlich anwendbar war, da eine Verwaltungspraxis galt, nach der die Leistungen dieser Kantinen gegen das Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug in Höhe ihres Selbstkostenpreises besteuert wurden, dh in Höhe eines nach den Herstellungskosten errechneten Preises, der dem Preis der Rohwaren und den Lohnkosten für die Zubereitung und den Verkauf der Speisen und Getränke sowie die Verwaltung der Kantine entsprach.

2. Art 6 Abs 2 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass unter diese Vorschrift nicht die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten in Betriebskantinen an Geschäftspartner anlässlich von in den Räumlichkeiten der fraglichen Unternehmen stattfindenden Sitzungen fällt, wenn sich – was vom vorliegenden Gericht festzustellen ist – aus objektiven Umständen ergibt, dass diese Mahlzeiten für strikt geschäftliche Zwecke abgegeben werden. Hingegen fällt die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch ein Unternehmen an sein Personal in seinen Räumlichkeiten grundsätzlich unter diese Vorschrift, es sei denn, dass die Erfordernisse des Unternehmens wie die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßen Ablaufs von Arbeitssitzungen es – was ebenfalls vom vorliegenden Gericht zu beurteilen ist – notwendig machen, dass die Lieferung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber sichergestellt wird.

Anmerkung: In seiner Urteilsbegründung führt der Gerichtshof aus, dass Dänemark iSd „Stand-still-Klausel“ des Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL (Art 176 RL 2006/112) grundsätzlich berechtigt ist, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL geltenden Regelungen bezüglich der vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Umsätze beizubehalten. Wie der EuGH bereits in den Rs *Kommission/Frankreich*²⁰⁾ bzw *Metropol und Stadler*²¹⁾ ausgeführt hat, ist darüber hinaus jede nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL in Bezug auf die Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug erfolgte Regel-

änderung zulässig, welche zur Annäherung an die Ziele der 6. MwSt-RL beiträgt. Führt eine diesbezügliche Regeländerung jedoch zur Entfernung von der 6. MwSt-RL, so ist diese nicht zulässig. Da Dänemark unter Berücksichtigung der Rechtssetzungsakte sowie der Verwaltungsakte und der Verwaltungspraktiken der Behörden im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL auf den Verkauf von Speisen und Getränken in Betriebskantinen den vollen Vorsteuerabzug zuließ, hat sich Dänemark die Möglichkeit genommen, später eine Beschränkung dieses Rechts einzuführen.²²⁾

Zur weiteren Frage, ob die unentgeltliche Bewirtung von Geschäftspartnern im Rahmen von Sitzungen einer mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistung iSd Art 6 Abs 2 der 6. MwSt-RL (Art 26 RL 2006/112) gleichzustellen ist, hält der Gerichtshof fest, dass im Einzelfall anhand objektiver Kriterien zu prüfen ist, ob diese Leistungen unternehmensfremden oder streng geschäftlichen Zwecken dienen.²³⁾ Bezüglich der unentgeltlichen Bewirtung von Personal stellte der EuGH fest, dass diese in der Regel eine Dienstleistung darstellen wird, die der StPfl für den privaten Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke erbringt. Unter besonderen Umständen, um zB die Kontinuität und den ordnungsgemäßen Ablauf von Sitzungen zu gewährleisten, erfolgt die Bewirtung, bei der der Arbeitnehmer weder Ort noch Uhrzeit noch Art der Mahlzeit selbst wählen kann, zu Zwecken, die nicht unternehmensfremd sind. Ob es jedoch im vorliegenden Fall notwendig ist, dass die Geschäftspartner und das Personal im Rahmen von Sitzungen unentgeltlich bewirtet werden, ist anhand der vom Gerichtshof genannten Kriterien vom nationalen Gericht zu prüfen.²⁴⁾

Hinzuweisen ist schließlich darauf, dass auch die Entscheidung des UFS²⁵⁾ zur kostenlosen Verköstigung von Mitarbeitern eines Liftbetreibers auf dieser Linie liegt, wonach die Essenseinnahme am Arbeitsplatz zur Verhinderung von Betriebsunterbrechungen im überwiegenden betrieblichen Interesse liegt und daher keine Besteuerung eines einer Lieferung oder Dienstleistung gleichgestellten Vorgangs auslöst.

taxlex-EC 2009/15

C-210/06, Cartesio**Sitztheorie vs Gründungstheorie – Abgehen von der Rechtsprechung in der Rs *Daily Mail*?**

Die ungarische Kommanditgesellschaft *Cartesio* wollte ihren operativen Geschäftssitz von Ungarn nach Italien verlegen, jedoch weiterhin im ungarischen Han-

18) Schlussanträge GA *Sharpston* 23. 10. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*.

19) EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*.

20) EuGH 14. 6. 2001, C-345/99, *Kommission/Frankreich*, Rz 17 und 22.

21) EuGH 8. 1. 2002, C-409/99, *Metropol und Stadler*, Rz 45 f.

22) EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, Rz 38 und 42.

23) EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, Rz 51 ff.

24) EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, Rz 56 ff.

25) UFS 12. 6. 2006, RV/0389-KJ/05.

delsregister eingetragen sein, damit ihr Rechtsstatus auch künftig ungarischem Recht unterliegen kann. Das nationale Gericht weigerte sich jedoch, die neue Adresse in das örtliche Handelsregister einzutragen, da die Verlegung des Sitzes nach ungarischem Recht nicht möglich sei. Ein Unternehmen, das seinen operativen Geschäftssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen wolle, müsse zuerst in Ungarn abgewickelt und anschließend nach dem Recht des anderen Mitgliedstaats neu gegründet werden. Neben der Beantwortung verfahrensrechtlicher Vorlagefragen, die sich mit der Berechtigung zur Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens auseinandersetzen,²⁶⁾ stimmte der EuGH – entgegen GA *Maduro*²⁷⁾ – in seinem Urteil v 16. 12. 2008²⁸⁾ dem Versagen der Sitzverlegung durch das nationale Gericht zu:

1. Ein Gericht wie das vorliegende, bei dem eine Berufung gegen die Entscheidung eines mit der Führung des Handelsregisters betrauten Gerichts anhängig ist, das einen Antrag auf Änderung einer Angabe in diesem Register abgelehnt hat, ist als Gericht anzusehen, das nach Art 234 EG zur Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens befugt ist, obwohl weder die Entscheidung des Handelsregistergerichts in einem streitigen Verfahren ergeht, noch die Prüfung der Berufung durch das vorliegende Gericht in einem solchen erfolgt.

2. Ein Gericht wie das vorliegende, dessen in einem Rechtsstreit wie dem des Ausgangsverfahrens ergangene Entscheidung Gegenstand einer Revision sein können, kann nicht als Gericht iSv Art 234 Abs 3 EG angesehen werden, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können.

3. Art 234 Abs 2 EG ist bei nationalen Rechtsvorschriften über das Recht, gegen eine Entscheidung, mit der ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt wird, Rechtsmittel einzulegen, die dadurch gekennzeichnet sind, dass das Ausgangsverfahren insgesamt beim vorlegenden Gericht anhängig bleibt und nur die Vorlageentscheidung Gegenstand eines beschränkten Rechtsmittels ist, dahin auszulegen, dass die mit dieser Vertragsbestimmung den nationalen Gerichten eingeräumte Befugnis zur Anrufung des Gerichtshofs nicht durch die Anwendung dieser Rechtsvorschriften in Frage gestellt werden darf, nach denen das Rechtsmittelgericht die Entscheidung, mit der die Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens an den Gerichtshof beschlossen wird, abändern, außer Kraft setzen und dem Gericht, das diese Entscheidung erlassen hat, aufgeben kann, das nationale Verfahren, das aufgesetzt worden war, fortzusetzen.

4. Die Art 43 EG und 48 EG sind beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die es einer nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaft verwehren, ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen und dabei ihre Eigenschaft als Gesellschaft des nationalen Rechts des Mitgliedstaats, nach dessen Recht sie gegründet wurde, zu behalten.

Anmerkung: Das Urteil in der Rs *Cartesio* hat nun doch nicht die von vielen erhoffte – und auch vom Generalanwalt vertretene – Abkehr von den in der Rs *Daily Mail*²⁹⁾ entwickelten Grundsätzen gebracht. Der EuGH unterscheidet bei einer Sitzverlegung zwischen zwei Varianten: Verlegt eine nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat (i) ohne Änderung des für sie maßgeblichen Rechts oder (ii) unter Umwandlung in eine dem nationalen Recht des anderen Mitgliedstaats unterliegende Gesellschaftsform, so sollen die nach dem Gemeinschaftsrecht erforderlichen

Rechtsfolgen unterschiedlich sein. Im letzteren Fall stellt die Verweigerung der Umwandlung durch den ersten Mitgliedstaat, indem dieser die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft verlangt, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, sofern keine Rechtfertigungsgründe vorliegen. Im ersten Fall ist es einem Mitgliedstaat jedoch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht gestattet, die Auflösung der Gesellschaft zu verlangen. Ein Mitgliedstaat kann nämlich die Anknüpfung bestimmen, die eine Gesellschaft aufweisen muss, um sowohl als nach seinem innerstaatlichen Recht gegründet angesehen zu werden, als auch als solche zu bestehen. Einem Mitgliedstaat ist es nach Auffassung des EuGH daher gestattet, einer Gesellschaft zu verbieten, die Eigenschaft als Gesellschaft eines Mitgliedstaats zu behalten, wenn diese ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen möchte. Explizit hat der EuGH darauf verwiesen, dass die gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen auf Gemeinschaftsebene seit dem Urteil in der Rs *Daily Mail* insb nicht in einem solchen Umfang stattgefunden haben, um abweichend vom vorgenannten Urteil zu entscheiden.³⁰⁾

taxlex-EC 2009/16

C-488/07, *Royal Bank of Scotland*

Rundung des Pro-rata-Satzes

Die *Royal Bank of Scotland* erbringt im Rahmen von Bank- und Finanzdienstleistungen sowohl besteuerte als auch befreite Umsätze. Die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer auf Eingangsleistungen, welche nicht ausschließlich den besteuerten oder befreiten Umsätzen zugeordnet werden können, wurde anhand eines Pro-rata-Satzes vorgenommen. In der Folge wurden dem Gerichtshof die Fragen vorgelegt, ob die Mitgliedstaaten nach Art 19 Abs 1 UAbs 2 der 6. MwSt-RL (Art 175 RL 2006/112) verpflichtet sind, den Pro-rata-Satz auf volle Prozent aufzurunden, wenn dieser nach einer besonderen Methode des Art 17 Abs 5 UAbs 3 lit a, b, c oder d 6. MwSt-RL (Art 173 Abs 2 lit a, b, c oder d der RL 2006/112) berechnet wird, und ob die Mitgliedstaaten ermächtigt sind, in diesem Fall eine andere Rundung vorzusehen. In seinem Urteil v 18. 12. 2008³¹⁾ kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Die Mitgliedstaaten sind nicht verpflichtet, die Rundungsregel des Art 19 Abs 1 Uabs 2 (der 6. MwSt-RL) anzuwenden, wenn der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach einer der besonderen Methoden des Art 17 Abs 5 Unterabs 3 lit a, b, c oder d dieser Richtlinie berechnet wird.

Anmerkung: Der Gerichtshof führt zur Begründung aus, dass sich die Regelung in Art 19 Abs 1 der 6. MwSt-RL, nach der der Pro-rata-Satz des

26) Vgl näher *Kolozs* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, 241 (244 ff).

27) Schlussanträge GA *Maduro* 22. 5. 2008, C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató* bt.

28) EuGH 16. 12. 2008, C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató* bt.

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

30) Rz 110 ff des Urteils.

31) EuGH 18. 12. 2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*.

Vorsteuerabzugs auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet werden muss, ausschließlich auf den in Art 17 Abs 5 UAbs 1 der 6. MwSt-RL geregelten Pro-rata-Satz bezieht. Für die in Art 17 Abs 5 UAbs 3 der 6. MwSt-RL vorgesehenen besonderen Methoden betreffend die Anwendung eines Pro-rata-Satzes sind jedoch keine speziellen Rundungsvorschriften vorgesehen.³²⁾

taxlex-EC 2009/17

C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*

Dividendenerträge aus einem Fruchtgenuss

Die Gesellschaft *Les Vergers du Vieux Tauves* besaß ein Fruchtgenussrecht an Gesellschaftsanteilen für einen Zeitraum von zehn Jahren. Das belgische nationale Recht unterwirft Dividendenerträge eines Fruchtgenussberechtigten der Körperschaftsteuer.³³⁾ GA *Sharpston* vertrat in ihren Schlussanträgen die Auffassung, dass Dividendenerträge einer Gesellschaft, die bloß Fruchtgenussberechtigte der ausschüttenden Gesellschaft ist, in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL³⁴⁾ fallen.³⁵⁾ Der EuGH teilt in seinem Urteil v 22. 12. 2008³⁶⁾ diese Auffassung nicht, sondern legt Art 3 Mutter-Tochter-RL derart aus, dass der Begriff des „Anteils am Kapital“ nicht ein Fruchtgenussrecht an den Anteilen umfasst. Der EuGH tritt jedoch für eine Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage um die Dividendenerträge auf Grundlage der Verkehrsfreiheiten ein.

Der Begriff des Anteils am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats iSv Art 3 der RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten umfasst nicht die Innehabung des Nießbrauchs an Anteilen.

Wenn ein Mitgliedstaat jedoch zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der bezogenen Dividenden sowohl die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Volleigentum hält, als auch die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Nießbrauch hält, von der Steuer befreit, muss er gemäß dem von EG-Vertrag garantierten, für grenzüberschreitende Sachverhalte geltenden Verkehrsfreiheiten für die Zwecke der Steuerbefreiung der bezogenen Dividenden dieselbe steuerliche Behandlung den Dividenden zuteil werden lassen, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Volleigentum hält, und solchen Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, die Anteile in Nießbrauch hält.

Anmerkung: Diese Rs wurde insofern in Österreich mit großem Interesse verfolgt, weil § 10 Abs 1 KStG eine Beteiligungsertragsbefreiung an fruchtgenussberechtigte Dividendenempfänger gewährt,³⁷⁾ während die Finanzverwaltung im Anwendungsbereich des § 10 Abs 2 KStG ein Volleigentum an den Gesellschaftsanteilen für eine Subsumtion unter das internationale Schachtelprivileg fordert.³⁸⁾ Begründet wird dies damit, dass für das Bestehen einer internationalen Schachtelbeteiligung eine Beteiligung an der Unternehmenssubstanz erforderlich ist.³⁹⁾ Wie bereits mehrfach in der Literatur angemerkt, hat nunmehr der

EuGH ausgesprochen, dass eine solche Differenzierung dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.⁴⁰⁾

taxlex-EC 2009/18

C-282/07, *Truck Center*

Inlandsbeschränkte Quellensteuerbefreiung

Darlehenszinsen, die eine in Belgien ansässige Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat entrichtet, unterliegen in Belgien (unabhängig von einer tatsächlichen Zahlung) einer Quellensteuer, dem Mobiliensteuervorabzug. Entsprechende Zinszahlungen an inländische Empfänger sind dagegen vom Mobiliensteuervorabzug befreit, werden aber beim Empfänger der Körperschaftsteuer unterworfen. In Luxemburg, dem Ansässigkeitsstaat des Darlehensgebers, geht die in Belgien erhobene Quellensteuer aufgrund eines DBA steuermindernd in die Bemessungsgrundlage für die geschuldete Körperschaftsteuer ein. Die Doppelbesteuerung wird hierdurch jedoch nicht vollständig beseitigt.⁴¹⁾ Ebenso wie GA *Kokott*⁴²⁾ erachtet auch der EuGH in seinem Urteil v 22. 12. 2008⁴³⁾ eine solche Bestimmung als nicht gemeinschaftswidrig:

Die Art 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art 43 EG), 58 EG-Vertrag (jetzt Art 48 EG), 73 b EG-Vertrag und 73 d EG-Vertrag (jetzt Art 56 EG und 58 EG) sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsstreit fraglichen nicht entgegenstehen, nach der die Steuer auf die von einer Gesellschaft mit Sitz in diesem Staat an eine Empfängergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Zinsen an der Quelle einbehalten wird, während die Zinsen, die an eine Empfängergesellschaft mit Sitz im ersten Mitgliedstaat fließen, deren Einkünfte dort der Körperschaftsteuer unterliegen, von diesem Einbehalt freigestellt sind.

32) EuGH 18. 12. 2008, C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, Rz 19 ff.

33) Vgl näher *Wathelet/De Broe* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, 21 (27 ff).

34) RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

35) Schlussanträge GA *Sharpston* 3. 7. 2008, C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*.

36) EuGH 22. 12. 2008, C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves SA*.

37) Der fruchtgenussberechtigten Körperschaft sind Ausschüttungen als originäre Einkünfte zuzurechnen, wenn (i) der Zuwendungsfruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt wird und (ii) dem Fruchtgenussberechtigten die Disposition über die Einkünfterzielung überlassen wird (va Stimmrecht bei Hauptversammlungsbeschlüssen); vgl Rz 522 KStR 2001; vgl ausführlich *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG-Kommentar (in Druck) § 10 Rz 28.

38) KStR 2001 Rz 560.

39) Hierzu krit *Kofler*, SWI 2008, 514 f; *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG-Kommentar (in Druck) § 10 Rz 85.

40) *Kofler*, SWI 2008, 515; *Kristen/Passeyer*, SWI 2003, 279; *Hügel*, JBl 2003, 796; *Staringer* in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, in FS Wiesner (2004) 425 (436 f).

41) Vgl näher *Wathelet/De Broe* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, 41 f.

42) Schlussanträge GA *Kokott* 18. 9. 2008, C-282/07, *Truck Center SA*. Krit *Wathelet/De Broe* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, 47 ff.

43) EuGH 22. 12. 2008, C-282/07, *Truck Center SA*.

Anmerkung: Der EuGH geht im vorliegenden Fall davon aus, dass Zinszahlungen zwischen zwei gebietsansässigen Gesellschaften und Zinszahlungen einer gebietsansässigen an eine gebietsfremde Gesellschaft objektiv nicht miteinander vergleichbar sind. Weiters berechtigt das bilaterale DBA zu einem Quellensteuerabzug, woraus sich unterschiedliche Steuererhebungsmodalitäten ergeben. Ebenso würde eine Zwangsbeitreibung der Steuer von Gebietsfremden die Unterstützung der Steuerverwaltung ihres Sitzstaats erfordern. Da im entscheidungserheblichen Zeitraum weder die Zinsen-Lizenzgebühren-RL⁴⁴⁾ noch die Beitreibungs-RL⁴⁵⁾ betreffend direkte Steuern in Kraft war, ging der EuGH mit keinem Wort auf die hierin eröffneten Möglichkeiten ein. GA *Ko-kott* hatte in ihren Schlussanträgen noch die in einem bilateralen Übereinkommen⁴⁶⁾ zwischen Belgien und Luxemburg eröffnete Möglichkeit zur Unterstützung in Beitreibungsangelegenheiten in ihre Überlegungen miteinbezogen.⁴⁷⁾ Dieser Auffassung folgte der EuGH offensichtlich nicht. Ebenso wie die GA⁴⁸⁾ bezweifelt der EuGH aber in der vorliegenden Rs, dass eine gebietsfremde Gesellschaft durch den Quellensteuerabzug nicht zwangsläufig benachteiligt ist, da gebietsansässige Gesellschaften im Gegenzug zur Leistung von Körperschaftsteuervorauszahlungen verpflichtet sind und der Quellensteuersatz zusätzlich deutlich niedriger ist als der Körperschaftsteuersatz, der auf die Einkünfte der zinsempfangenden gebietsansässigen Gesellschaften erhoben wird. Neben der Vergleichbarkeit verneinte der EuGH somit auch das Vorliegen eines beschränkenden Nachteils.

taxlex-EC 2009/19

C-414/07, *Magoora*

Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf Treibstofflieferungen

Die gegenständliche polnische Rs betrifft die Frage, ob *Magoora* für den Kauf von Kraftstoff für ein Fahrzeug, das sie im Rahmen eines Leasingvertrags geschäftlich nutzt, den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Fraglich war insb, ob es nach Art 17 Abs 2 und 6 der 6. MwSt-RL (Art 168 und 176 RL 2006/112) zulässig ist, dass ein Mitgliedstaat am Tag des Inkrafttretens der 6. MwSt-RL (= Beitrittsdatum zur EU) die Beschränkung des Vorsteuerabzugs beim Kauf von Kraftstoff für Fahrzeuge, die für eine steuerpflichtige Tätigkeit verwendet werden, durch eine neue Regelung mit neuen Kriterien ersetzt, wobei die Kriterien in der Folge erneut geändert werden, was zu einer Ausweitung der erwähnten Beschränkung führt. In seinem Urteil v 22. 12. 2008⁴⁹⁾ kam der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Art 17 Abs 6 UAbs 2 (der 6. MwSt-RL) hindert einen Mitgliedstaat daran, bei der Umsetzung dieser Richtlinie in das nationale Recht die nationalen Vorschriften über die Beschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug beim Kauf von Kraftstoff für Fahrzeuge, die für eine steuerpflichtige Tätigkeit verwendet werden, in ihrer Gesamtheit aufzuheben, indem er sie im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie in seinem Gebiet durch solche ersetzt, in denen hierzu neue Kriterien festgesetzt werden, sofern – was vom vorlegenden Gericht zu beurteilen ist – die letztgenannten Vorschriften eine Aus-

dehnung des Anwendungsbereichs dieser Beschränkungen bewirken. Der betreffende Artikel hindert einen Mitgliedstaat auf jeden Fall daran, seine im genannten Zeitpunkt in Kraft getretenen Rechtsvorschriften später derartig zu ändern, dass der Anwendungsbereich dieser Beschränkungen gegenüber der Situation, die vor diesem Zeitpunkt bestand, ausgedehnt wird.

Anmerkung: In seiner Begründung verweist der Gerichtshof auf die „Stand-still-Klausel“ nach Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL (Art 176 RL 2006/112), wonach die Mitgliedstaaten berechtigt sind, in Bezug auf die Beschränkung des Vorsteuerabzugs jene nationale Rechtslage beizubehalten, die im Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union (Beitrittsdatum Polen: 1. 5. 2004) bestanden hat.⁵⁰⁾ Wie der Gerichtshof bereits in der Rs *Danfoss und AstraZeneca* ausgeführt hat,⁵¹⁾ ist eine nachträgliche Änderung der Rechtslage, welche zur Einschränkung der Ausschlussstatbestände für den Vorsteuerabzug führt, durch Art 17 Abs 6 UAbs 2 der 6. MwSt-RL (Art 176 RL 2006/112) gedeckt, während eine nachträgliche Erweiterung der Ausschlussstatbestände nicht zulässig ist.⁵²⁾ Ob es durch die Regeländerungen nach Inkrafttreten der 6. MwSt-RL in Polen im Konkreten zu einer Erweiterung der Vorsteuerabzugsbeschränkungen gekommen ist, ist vom nationalen Gericht zu prüfen.⁵³⁾

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EC 2009/20

C-572/07, *RLRE Tellmer Property*

Reinigung von Gemeinschaftsräumen als Nebenleistung zur Vermietung

RLRE Tellmer Property ist Eigentümerin mehrerer Mietwohnungen und erhält von ihren Mietern neben den regulären Mietzahlungen eine gesonderte Zahlung für die in Rechnung gestellte Reinigung von Gemeinschaftsräumen. Da nach Ansicht von *RLRE Tellmer Property* die nach nationalem Recht vorgesehene steuerfreie Vermietung von Gemeinschaftsräumen und deren Reinigung eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellen, wurden auch die Reinigungsleistungen der Steuerbefreiung unterworfen. Die tsche-

44) RL 2003/49/EG des Rates v 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl L 157, 49).

45) RL 76/308/EWG des Rates v 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen (ABl L 73, 18).

46) Benelux-Übereinkommen über die gegenseitige Unterstützung auf dem Gebiet der Beitreibung von Steuerforderungen v 5. 9. 1952.

47) Rz 42 ff der Schlussanträge.

48) Rz 45 ff der Schlussanträge.

49) EuGH 22. 12. 2008, C-414/07, *Magoora*.

50) EuGH 22. 12. 2008, C-414/07, *Magoora*, Rz 30 und 35.

51) EuGH 11. 12. 2008, C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*, Rz 30 ff.

52) EuGH 22. 12. 2008, C-414/07, *Magoora*, Rz 36 f.

53) EuGH 22. 12. 2008, C-414/07, *Magoora*, Rz 32 und 42.

chischen Behörden gingen jedoch davon aus, dass es sich bei den Reinigungsleistungen um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit handelt, wonach die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung kommt.

Dem EuGH wurden in der Folge im Wesentlichen die Fragen vorgelegt, ob die Vermietung einer Wohnung und die mit ihr zusammenhängende Reinigung von Gemeinschaftsräumen als selbständige, voneinander trennbare Umsätze angesehen werden können und falls nicht, ob die Reinigungsleistungen der Umsatzsteuer unterliegen. In ihren Schlussanträgen v 9. 12. 2008⁵⁴) kommt GA *Trstenjak* zu folgendem Ergebnis:

1. Art 6 und 13 (der 6. MwSt-RL) sind dahin auszulegen, dass die Vermietung einer Wohnung (gegebenenfalls eines nicht zu Wohnzwecken genutzten Raums) auf der einen und die mit ihr zusammenhängende Reinigung von Gemeinschaftsräumen auf der anderen Seite grundsätzlich als selbständige, voneinander trennbare Umsätze anzusehen sind.

Es ist allerdings Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, inwiefern insbesondere die vertragliche Ausgestaltung des jeweiligen Mietvertrags, die Hausordnung des jeweiligen Mietobjekts und die etablierte Rechtspraxis im jeweiligen Mitgliedstaat ausnahmsweise eine andere Bewertung zulassen.

2. Sollte das nationale Gericht davon ausgehen, dass beide wirtschaftliche Tätigkeiten nicht als selbständige, voneinander trennbare Umsätze angesehen werden können, so ist die Reinigung von Gemeinschaftsräumen als Teil einer „Vermietung von Grundstücken“ gem Art 13 Teil B lit b (der 6. MwSt-RL) anzusehen, mit der Folge, dass die Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vergütung für diese Tätigkeit ausgeschlossen ist.

Anmerkung: Zur Begründung ihrer Ergebnisse führt GA *Trstenjak* aus, dass eine Aufspaltung zulässig ist, weil diese Tätigkeiten nicht so eng miteinander verbunden sind, dass eine Abgrenzung wirklichkeitsfremd erschiene.⁵⁵) Gegen die Vorlage einer einheitlichen Leistung spricht auch, dass dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer folgend, gleichartige Umsätze nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. In Anbetracht der Tatsache, dass die Reinigungsleistung von Gemeinschaftsräumen auch von einer dritten Person durchgeführt werden könnte, wodurch jedenfalls eine selbständige steuerpflichtige Leistung anzunehmen wäre, würde die Behandlung der Reinigungsleistung als steuerfreie Nebenleistung zur Vermietung eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Leistungen bedeuten.⁵⁶)

Selbst wenn eine einheitliche Leistung vorliegen würde, scheidet die in Art 13 Teil B lit b der 6. MwSt-RL (Art 135 Abs 1 lit l RL 2006/112) normierte Steuerbefreiung für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken aus, da diese nach stRsp des EuGH so zu definieren ist, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Daraus folgt, dass Reinigungsleistungen, im Hinblick auf das Prinzip der engen Auslegung von Steuerbefreiungen, von der Steuerbefreiung für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken schon allein begrifflich nicht umfasst sind.⁵⁷)

taxlex-EC 2009/21

C-303/07, *Aberdeen Property*

Vergleichbarkeit ausländischer Gesellschaftsformen und Quellenbesteuerung

Die finnische AG *Aberdeen Property* schüttete Dividenden an ihre 100%ige Muttergesellschaft, eine SICAV luxemburgischen Rechts, aus. Da eine solche Gesellschaft nicht in der Liste der Gesellschaften genannt ist, die unter Art 2 lit a Mutter-Tochter-RL⁵⁸) fallen, verlangte das finnische nationale Recht die Abfuhr von Quellensteuern. *Aberdeen Property* ist jedoch der Auffassung, dass eine SICAV luxemburgischen Rechts mit einer finnischen AG vergleichbar ist. Käme es zu einer Gewinnausschüttung an eine solche Gesellschaft, wäre ein Quellensteuerabzug nicht vorzunehmen, sodass eine Gleichbehandlung aufgrund der Grundfreiheiten geboten wäre. GA *Mazák* folgte dieser Rechtsansicht und erachtete in seinen Schlussanträgen v 18. 12. 2008⁵⁹) eine solche Bestimmung als im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit stehend:

Die Art 43 EG und 48 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen Dividenden, die von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, unabhängig von der Rechtsform der Muttergesellschaft keine steuerpflichtigen Einkünfte sind, während Dividenden, die an eine gebietsfremde Muttergesellschaft, die eine Rechtsform hat, die dem Recht des Staates der Tochtergesellschaft unbekannt ist, und die nicht in den Anwendungsbereich der RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten fällt, selbst dann steuerpflichtige Einkünfte darstellen und der Quellensteuer unterliegen, wenn die gebietsfremde Muttergesellschaft in dem Staat, in dem sie ansässig ist, von der Einkommensteuer befreit ist.

Anmerkung: Das finnische Gesellschaftsrecht kennt keine Gesellschaftsform, die einer SICAV vollständig entsprechen würde. Dieser Umstand spielte für den GA jedoch keine Rolle. Da Finnland Dividendenausschüttungen an inländische Gesellschaften jeglicher Rechtsform von der Besteuerung freistellt, hinsichtlich ausländischer Gesellschaften dies jedoch davon abhängig macht, dass die Gewinne an eine Gesellschaft iSd Mutter-Tochter-RL ausgeschüttet werden, liegt aus Sicht des GA eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit vor.⁶⁰) Die vorliegende Rs ist daher auch aus österr Sicht von Interesse, da es auch zu einer ähnlichen Differenzierung im Verhältnis zwischen

54) Schlussanträge GA *Trstenjak* 9. 12. 2008, C-572/07, RLRE *Tellmer Property*.

55) Schlussanträge GA *Trstenjak* 9. 12. 2008, C-572/07, RLRE *Tellmer Property*, Rz 41.

56) Schlussanträge GA *Trstenjak* 9. 12. 2008, C-572/07, RLRE *Tellmer Property*, Rz 43 und 45.

57) Schlussanträge GA *Trstenjak* 9. 12. 2008, C-572/07, RLRE *Tellmer Property*, Rz 32.

58) RL 90/435/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

59) Schlussanträge GA *Mazák* 18. 12. 2008, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*.

60) Vgl auch *Helminen* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, 79 (87 ff).

§ 94 Abs 2 Z 2 und § 94a EStG sowie § 10 Abs 1 und Abs 2 KStG kommt.

taxlex-EC 2009/22

C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*

Vorsteuerabzug bei teilweiser nichtwirtschaftlicher Verwendung eines Investitionsguts

Die *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (in der Folge: VNLTO) ist eine Organisation, welche allgemeine Interessen ihrer Mitglieder im Agrarsektor fördert, wofür sie ein Entgelt bekommt. Darüber hinaus erbringt sie zugunsten ihrer Mitglieder und zugunsten Dritter eine Reihe individueller Dienstleistungen, für die sie eine gesonderte Vergütung erhebt. Unstreitig ist, dass die VNLTO für letztere Leistungen als mehrwertsteuerpflichtig angesehen werden kann, jedoch die allgemeine Interessenswahrung ihrer Mitglieder eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

Im Jahr 2000 erwarb die VNLTO Gegenstände und nahm Dienstleistungen in Anspruch, die sie sowohl für ihre wirtschaftlichen als auch für ihre nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten verwendete und machte den vollen Vorsteuerabzug geltend. Dem Gerichtshof wurden in der Folge im Wesentlichen die Fragen vorgelegt, ob Art 6 Abs 2 und Art 17 Abs 2 und 6 der 6. MwSt-RL (Art 26, 168 und 176 RL 2006/112) so auszulegen sind, dass ein StPfl nicht nur Investitionsgüter, sondern alle Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, insgesamt dem Unternehmen zugeordnet und der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann und falls dies zutrifft, über welchen Zeitraum die Mehrwertsteuer für die Verwendung für nichtwirtschaftliche Tätigkeit erhoben wird (einmalig oder gestaffelt) und wie die Besteuerungsgrundlage in diesem Fall zu bestimmen ist. In seinen Schlussanträgen v 22. 12. 2008⁶¹) kommt GA Mengozzi zu folgendem Ergebnis:

Art 6 Abs 2 Uabs 1 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er auf die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, nicht anwendbar ist.

Anmerkung: In seiner Begründung führt GA Mengozzi aus, dass die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen unter Inanspruchnahme des vollen Vorsteuerabzugs bei gleichzeitiger Neutralisierung der abgezogenen Vorsteuer durch eine Besteuerung eines einer Lieferung oder Dienstleistung gleichgestellten Vorgangs nur dann zulässig ist, wenn der Gegenstand für „nichtunternehmerische Zwecke“ verwendet wird. Wird der Gegenstand allerdings für den „nichtwirtschaftlichen Bereich“ eines Unternehmens verwendet, so steht im Hinblick auf das Urteil in der Rs *Securenta*⁶²) von vornherein nur ein anteiliger Vorsteuerabzug zu.⁶³) Die hier von GA Mengozzi vorgenommene Abgrenzung und Unterscheidung zwischen einem „nichtunternehmerischen“ und ei-

nem „nichtbetrieblichen“ Bereich⁶⁴) ist leider nicht eindeutig nachvollziehbar. Konsequenz zu Ende gedacht würde dies einer Drei-Sphären-Theorie gleichkommen (1. Sphäre: nichtwirtschaftlicher Bereich, der nicht der MwSt unterliegt; 2. Sphäre: wirtschaftlicher, der MwSt unterliegender Bereich; 3. Sphäre: nichtunternehmerischer Bereich). Folgt der EuGH dem GA, wäre die „Seeling-Problematik“ betreffend die Zuordnung von Gegenständen unter Vorsteuerabzug bei gleichzeitiger Besteuerung um eine Facette reicher.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EC 2009/23

C-433/08, *Yaesu Europe*

Auslegung des Begriffs „Unterschrift“ für Vergütungsantrag

Die Rs *Yaesu Europe* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs.⁶⁵) Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist der Begriff der „Unterschrift“, der in dem Muster lt Anhang A (der 8. MwSt-RL) zur Stellung eines Antrags auf Vergütung der Umsatzsteuer gem Art 3 lit a dieser Richtlinie verwendet wird, ein einheitlich auszulegender gemeinschaftsrechtlicher Begriff?

2. Falls die Frage zu 1. bejaht wird: Ist der Begriff der „Unterschrift“ dahin zu verstehen, dass der Vergütungsantrag zwingend von dem Steuerpflichtigen persönlich oder bei einer juristischen Person von dem gesetzlichen Vertreter unterschrieben werden muss, oder genügt die Unterschrift eines Bevollmächtigten (zB eines steuerlichen Vertreters oder Arbeitnehmers des Steuerpflichtigen)?

taxlex-EC 2009/24

C-440/08, *Gielen*

Relevanz einer Optionsmöglichkeit zur nichtdiskriminierenden Besteuerung?

Mit seiner Vorlage in der Rs *Gielen* möchte der niederländische *Hoge Raad* vom EuGH in Erfahrung bringen, ob eine Vorschrift auch dann als diskriminierend zu bewerten ist, wenn der StPfl die vorhandene Optionsmöglichkeit zur nichtdiskriminierenden Besteuerung aus individuellen Erwägungen nicht ausübt hat.⁶⁶)

Ist Art 43 EG dahin auszulegen, dass dieser Artikel nicht der Anwendung einer Vorschrift des Steuerrechts eines Mitgliedstaats auf den Gewinn, den ein Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaats (ausländischer Steuerpflichtiger) aus einem im ersten Mitgliedstaat geführten Teil seines Unternehmens erzielt, entgegensteht, wenn diese Vorschrift in einer be-

61) Schlussanträge GA Mengozzi 22. 12. 2008, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*.

62) EuGH 13. 3. 2008, C-437/06, *Securenta*, Rz 30 f.

63) Schlussanträge GA Mengozzi 22. 12. 2008, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, Rz 49 ff.

64) Schlussanträge GA Mengozzi 22. 12. 2008, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, Rz 53 ff.

65) ABI C 2008/313, 18 (6. 12. 2008).

66) ABI C 2008/327, 14 (20. 12. 2008).

stimmten Auslegung zwar – für sich genommen – einen Art 43 EG zuwiderlaufenden Unterschied zwischen inländischen und ausländischen Steuerpflichtigen macht, der betroffene Steuerpflichtige jedoch die Möglichkeit hatte, die Behandlung als inländischer Steuerpflichtiger zu wählen, von der er aus individuellen Erwägungen keinen Gebrauch gemacht hat?

taxlex-EC 2009/25

C-472/08, Alstom Power Hydro

Zeitliche Begrenzung der Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses

Die Rs *Alstom Power Hydro* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Augstākās tiesas Senāta Administra-*

tīvo lietu departaments (Republik Lettland).⁶⁷⁾ Dem Gerichtshof wird folgende Frage vorgelegt:

Ist Art 18 Abs 4 (der 6. MwSt-RL) dahingehend auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die eine Ausschlussfrist von drei Jahren für die Geltendmachung des Rechts auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses (die Differenz zwischen geschuldeter Steuer und abziehbarer Steuer) vorsieht?

⁶⁷⁾ ABl C 2008/327, 21 (20. 12. 2008).