

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Schwerpunkt
Umsatzsteuer

Der Kauf „notleidender Forderungen“

Photovoltaikanlagen in einem
pauschalierten LuF-Betrieb

NoVA doch gemeinschaftskonform?

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis
Vortragende und Lehrende in Einkommensteuer
und Sozialversicherung Teil II

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Die Dienstverhinderung im Arbeitsrecht

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
JUNI 2010

06

www.taxlex.at

217–260

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr-
Schliesselberger

Redaktion:

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

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Rainer Thomas
Günter Steinlechner

EU Tax Update – Juni 2010

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2010/68

Kommission

Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung Deutschlands und Luxemburgs, eine abweichende Regelung anzuwenden

Von der Kommission wurde am 6. 4. 2010 ein Vorschlag¹⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates verabschiedet, in dem Deutschland und Luxemburg ermächtigt werden sollen, bei der Erneuerung und Erhaltung einer Grenzbrücke zwischen diesen beiden Ländern vom Grundsatz des räumlichen Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer abzuweichen. Lieferungen und sonstige Leistungen, die für die Erneuerung oder anschließende Erhaltung dieser Brücke bestimmt sind, sollen als ausschließlich im Hoheitsgebiet des Großherzogtums Luxemburg gelegen angesehen werden. Diese Sondermaßnahme wird als notwendig erachtet, denn ohne sie müsste jeweils festgestellt werden, ob der Besteuerungsort in Deutschland oder in Luxemburg liegt.

taxlex-EU 2010/69

Kommission

Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung der Niederlande, eine abweichende Regelung anzuwenden

Von der Kommission wurde am 6. 4. 2010 ein Vorschlag²⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates verabschiedet, in dem die Niederlande weiterhin ermächtigt werden sollen, die Steuerschuldnerschaft für bestimmte Umsätze im Bekleidungssektor auf den Leistungsempfänger zu verlagern. Diese Maßnahme soll dazu dienen, die Steuerhinterziehung im Bekleidungssektor, der oftmals von kleinen und nur vorübergehend bestehenden Unternehmen beliefert wird, vorzubeugen.

taxlex-EU 2010/70

Kommission

Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss zur Ermächtigung Deutschlands, Italiens und Österreichs und des Vereinigten Königreichs, eine abweichende Regelung anzuwenden

Von der Kommission wurde am 26. 4. 2010 ein Vorschlag³⁾ für einen Durchführungsbeschluss des Rates verabschiedet, in dem Deutschland, Italien und Österreich ermächtigt werden sollen, eine abweichende Regelung in Bezug auf die Verlagerung der

Steuerschuldnerschaft bei inländischen Lieferungen bestimmter elektronischer Geräte (wie etwa Mobilfunkgeräte, integrierte Schaltkreise wie Mikroprozessoren und Zentraleinheiten vor Einbau in Endprodukte) anzuwenden. Das Vereinigte Königreich soll ermächtigt werden, eine solche Regelung weiterhin anzuwenden. Die Geltungsdauer der Ermächtigung soll am 31. 12. 2014 enden.

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2010/71

C-96/08, CIBA

Doppelbesteuerung bei einer von den Lohnkosten abhängigen Abgabe

In Ungarn wird eine Berufsausbildungsabgabe zur Förderung der Arbeitnehmersausbildung erhoben. Bemessungsgrundlage hierfür sind die Lohn- und Gehaltskosten. Der zu entrichtende Betrag kann durch die Organisation einer praktischen Ausbildung, den Abschluss eines Ausbildungsvertrags zugunsten der Mitarbeiter des Abgabepflichtigen oder die Gewährung einer Förderung an eine Hochschul- oder Berufsausbildungseinrichtung verringert werden, wobei jeweils ein Bezug zu Ungarn Voraussetzung für die Anrechnungsmöglichkeit ist. Die Abgabe wird auch auf die Lohn- und Gehaltskosten der in ausländischen Zweigniederlassungen tätigen Arbeitnehmer erhoben. Diesfalls kam es zu einer Doppelbesteuerung, da auch die Tschechische Republik eine ähnliche Abgabe auf die in ihrem Land tätigen Arbeitnehmer des ungarischen Unternehmens erhob. Die Abgabe war jedoch vom Anwendungsbereich des bilateralen DBA nicht erfasst. Ebenso wie GA *Sharpston*⁴⁾ erachtete der EuGH in seinem Urteil

Dr. Hannes Gurtner, WP und 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; DDr. Georg Kofler, LL. M. (NYU), ist Universitätsprofessor an der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland und des Großherzogtums Luxemburg, eine von Art 5 der RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2010)111 endg.
- 2) Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung des Königreichs der Niederlande, eine von Art 193 der RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, KOM(2010)129 endg.
- 3) Vorschlag für einen Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Deutschlands, Italiens und Österreichs, eine von Art 193 der RL 2006/112/EG abweichende Regelung einzuführen, und zur Änderung der Entscheidung 2007/250/EG, um die Geltungsdauer der Ermächtigung des Vereinigten Königreichs zu verlängern, KOM(2010)175 endg.
- 4) Schlussanträge GA *Sharpston* v 17. 12. 2009, C-96/08, CIBA.

v 15. 4. 2010⁵⁾ diese Regelung als mit dem Unionsrecht unvereinbar:

Die Art 43 und 48 EGV stehen einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der ein Unternehmen mit Sitz in diesem Mitgliedstaat verpflichtet ist, eine Abgabe wie die Berufsausbildungsabgabe zu zahlen, deren Höhe auf der Grundlage seiner Lohn- und Gehaltskosten, einschließlich derjenigen, die auf eine Zweigniederlassung des Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat entfallen, berechnet wird, wenn dieses Unternehmen in der Praxis hinsichtlich dieser Zweigniederlassung daran gehindert ist, die nach der betreffenden Regelung vorgesehenen Möglichkeiten zur Verringerung des Betrags der genannten Abgabe in Anspruch zu nehmen oder Zugang zu ihnen zu erhalten.

Anmerkung: Der EuGH hatte hinsichtlich der vorliegenden Regelung keine unionsrechtlichen Bedenken, dass die Lohn- und Gehaltskosten aller Arbeitnehmer eines Unternehmens, unabhängig von deren Tätigkeitsort, in die Bemessungsgrundlage der Abgabe einzubeziehen sind, auch wenn nicht ungarische Arbeitnehmer keinen Zugang zu den vom ungarischen Arbeitsmarktfonds finanzierten Ausbildungen haben. Dies sei vielmehr Konsequenz daraus, dass die Abgabe nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des bilateralen DBA fällt und diesbezüglich keine unionsrechtliche Harmonisierung vorliegt.⁶⁾ Die Verletzung der Niederlassungsfreiheit ergibt sich jedoch daraus, dass die die Abgabe verringernden Ausbildungsdienstleistungen in Ungarn erbracht werden müssen. Die Teilnahme ausländischer Arbeitnehmer sei zwar grundsätzlich zulässig, ist jedoch für den Unternehmer mit wirtschaftlichen Nachteilen (bspw Reisekosten) verbunden, sofern die Ausbildungsmaßnahme für ausländische Arbeitnehmer überhaupt von Nutzen ist.⁷⁾

taxlex-EU 2010/72

C-538/08 und C-33/09, X Holding und Oracle Nederland

Stand-Still-Klausel

Die Ausgangssachverhalte der Rs *X Holding* und *Oracle Nederland*, welche miteinander verbunden wurden, betrafen jeweils die Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern auf gewisse Gegenstände und Dienstleistungen. Die niederländische Finanzverwaltung hatte den Vorsteuerabzug in beiden Fällen mit einem Hinweis auf das Beibehaltungsrecht des Vorsteuer-ausschlusses iSd Art 17 Abs 6 der 6. MwSt-RL (= Art 176 der RL 2006/112/EG) verhindert. Bei beiden Rechtssachen war diesbezüglich strittig, ob die Gegenstände und Dienstleistungen durch das niederländische Umsatzsteuergesetz hinreichend genau bestimmt waren und somit der Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht gerechtfertigt war.

Weiters war bei beiden Rechtssachen unklar, ob Art 176 der RL 2006/112/EG es gestattet, das Vorsteuerabzugsrecht nur teilweise einzuschränken. Zusätzlich stellte sich in der Rs *Oracle Nederland* die Frage, ob Art 176 der RL 2006/112/EG einer Änderung des Vorsteuer-ausschlusses entgegensteht, wenn bei dieser Änderung davon ausgegangen werden kann, dass grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt wird, dabei jedoch nicht ausgeschlossen

werden kann, dass in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insb durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung der Anwendungsbereich der Beschränkung des Abzugs erweitert wird. Der EuGH kommt in seinem Urteil v 15. 4. 2010⁸⁾ zu folgendem Ergebnis:

1. Art 11 Abs 4 (der 2. MwSt-RL) und Art 17 Abs 6 (der 6. MwSt-RL) sind dahin auszulegen, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von „privaten Transportmöglichkeiten“, „Speisen“ und „Getränken“, „Wohnraum“ sowie von „Sport und Vergnügungen“ für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen „Werbegeschenke“ oder „andere Zuwendungen“ vorsieht.

2. Art 17 Abs 6 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

3. Art 17 Abs 6 (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass er einer Änderung eines bestehenden Ausschlusses des Vorsteuerabzugs durch einen Mitgliedstaat nach Inkrafttreten der Richtlinie nicht entgegensteht, mit der grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt werden soll, dabei jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insbesondere durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung der Anwendungsbereich der Beschränkung des Abzugs erweitert wird.

Anmerkung: Der EuGH verweist in seinem Urteil zunächst auf die Rs *Royscot*,⁹⁾ in der festgehalten wurde, dass die Mitgliedstaaten kein uneingeschränktes Ermessen haben, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen.¹⁰⁾ Die Mitgliedstaaten haben vielmehr die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, die vom Vorsteuerabzug gem Art 176 der RL 2006/112/EG ausgeschlossen sind, hinreichend bestimmt zu definieren. Bei Prüfung der streitgegenständlichen Ausschlussatbestände kommt der EuGH – im Gegensatz zu GA *Mengozzi*¹¹⁾ – jedoch zum Ergebnis, dass Ausgabenarten wie die „Möglichkeit, an Sport und Vergnügungen teilzunehmen“, sowie „Werbegeschenke“ oder „andere Zuwendungen“ als hinreichend bestimmt anzusehen sind. Dies ist im Übrigen durch Art 176 der RL 2006/112/EG gedeckt, da nach dieser Bestimmung auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen werden, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.¹²⁾

5) EuGH 15. 4. 2010, C-96/08, *CIBA*.

6) Rz 37 ff des Urteils.

7) Rz 40 ff des Urteils.

8) EuGH 15. 4. 2010, C-538/08 und C-33/09, *X Holding* und *Oracle Nederland*.

9) EuGH 5. 10. 1999, C-305/97, *Royscot*.

10) Siehe Rz 40 ff des Urteils.

11) Schlussanträge GA *Mengozzi* v 28. 1. 2010, C-538/08 und C-33/09, *X Holding* und *Oracle Nederland*.

12) Rz 55 des Urteils.

taxlex-EU 2010/73

C-510/08, Mattner**Abweichende Freibeträge zwischen beschränkter und unbeschränkter Schenkungssteuerpflicht**

In der vorliegenden Rechtssache kam es zu einer Schenkung eines deutschen Grundstücks durch eine Mutter an ihre Tochter, wobei beide in den Niederlanden ansässig waren. Der Sachverhalt wurde in Deutschland der beschränkten Schenkungssteuerpflicht unterworfen, wobei lediglich ein Freibetrag von € 1.100,- aufgrund der beschränkten Steuerpflicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen wurde. Würde der Sachverhalt der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen werden, wäre der Freibetrag wesentlich höher, sodass – bei grundsätzlich gleichen Progressionsstufen – eine wesentlich geringere Schenkungssteuer angefallen wäre. Der EuGH stellte in seinem Urteil v 22. 4. 2010¹³⁾ die Unionsrechtswidrigkeit dieser Bestimmung fest.

Art 56 iVm Art 58 EGV ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die hinsichtlich der Berechnung der Schenkungssteuer vorsteht, dass der Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage im Fall der Schenkung eines im Inland belegenen Grundstücks dann, wenn Schenker und Schenkungsempfänger zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hatten, niedriger ist als der Freibetrag, der zur Anwendung gekommen wäre, wenn zumindest einer von ihnen zu diesem Zeitpunkt seinen Wohnsitz im erstgenannten Mitgliedstaat gehabt hätte.

Anmerkung: Der BFH will seine Vorlagefrage explizit nicht auf die Erbschaftssteuer übertragbar sehen. Während nämlich bei unbeschränkt Erbschaftssteuerpflichtigen der gesamte Vermögensanfall der Erbschaftssteuer unterliege, sei die sachliche Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen auf das Inlandsvermögen beschränkt. Die Bemessungsgrundlage unterscheide sich bei unbeschränkter Erbschaftssteuerpflicht daher im Regelfall erheblich von der Bemessungsgrundlage, die sich bei einer beschränkten Steuerpflicht ergebe. Diesem Umstand könne daher durch eine unterschiedliche Gewährung der persönlichen Freibeträge Rechnung getragen werden.¹⁴⁾ Bei der Schenkung unterliegt jedoch regelmäßig nur der zugewendete Vermögensgegenstand einer Besteuerung, sodass sich hierfür die Bemessungsgrundlagen für beschränkt und unbeschränkt Schenkungssteuerpflichtige angleichen. Analog sieht dies der EuGH. Die Schenkungssteuer bemisst sich vom Wert der Immobilie und der familienrechtlichen Beziehung. Beide Kriterien sind aber nicht abhängig vom Wohnort der beteiligten Parteien. Daher kann es nach Auffassung des EuGH in Bezug auf die Höhe der Schenkungssteuer, die auf die Schenkung einer in Deutschland belegenen Immobilie erhoben wird, keinen objektiven Unterschied geben, der eine ungleiche Behandlung rechtfertigen würde.¹⁵⁾ Inwieweit der An-

sässigkeitsstaat der beteiligten Parteien den Vorgang besteuert, sei hierbei unerheblich.¹⁶⁾

taxlex-EU 2010/74

C-536/08 und C-539/08, X und Facet**Nachweispflichten bei Dreiecksgeschäften**

X und Facet sind Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden, welche Computer, Computerteile und Computerzubehör vertreiben. Dafür kaufen sie die entsprechenden Waren in anderen Mitgliedstaaten als den Niederlanden ein und verkaufen diese an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten weiter.

In den Rechnungen wurde keine Mehrwertsteuer ausgewiesen und auf die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte iSd Art 28 c Teil E Abs 3 der 6. MwSt-RL (= Art 141 der RL 2006/112/EG) hingewiesen. Allerdings erfolgte keine Abgabe einer ZM, was jedoch in Art 28 b Teil A Abs 2 der 6. MwSt-RL (= Art 42 der RL 2006/112/EG) iZm innergemeinschaftlichen Erwerben gefordert wird. Da sowohl *X* als auch *Facet* ihren Nachweispflichten nicht nachgekommen sind, hat die niederländische Steuerwaltung innergemeinschaftliche Erwerbe in den Niederlanden angenommen, zugleich aber den Vorsteuerabzug versagt. Da unklar war, ob dieses Vorgehen zulässig ist, wurde der EuGH diesbezüglich befragt. In seinem Urteil v 22. 4. 2010¹⁷⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

Art 17 Abs 2 und 3 sowie Art 28 b Teil A Abs 2 (der 6. MwSt-RL) sind dahin auszulegen, dass der Erwerber in dem in Art 28 b Teil A Abs 2 UAbs 1 genannten Fall nicht zum sofortigen Abzug der auf einen innergemeinschaftlichen Erwerb entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer berechtigt ist.

Anmerkung: Der EuGH stellt entsprechend dem Wortlaut der Richtlinie ganz allgemein fest, dass der innergemeinschaftliche Erwerb neben dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung/Versendung endet, auch in dem Mitgliedstaat, dessen UID-Nummer verwendet wurde, der Besteuerung unterliegt. Um diese doppelte Besteuerung zu vermeiden, hat ein Nachweis zu erfolgen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland der Ware besteuert worden ist. Bei Dreiecksgeschäften ist dieser Nachweis erfüllt, wenn die Voraussetzungen des Vorliegens eines Dreiecksgeschäfts iSd Art 141 der RL 2006/112/EG nachgewiesen werden *und* die im Anschluss an den innergemeinschaftlichen Erwerb erfolgte Lieferung in die ZM aufgenommen und erklärt wird (Art 42 der RL 2006/112/EG).

In den gegenständlichen Fällen wurden aber gerade diese Nachweispflichten nicht erfüllt. Der innergemeinschaftliche Erwerb galt daher zusätzlich als in den Niederlanden bewirkt, allerdings wurde dort der Vorsteuerabzug verweigert, da dieser voraussetzt, dass diese Gegenstände auch für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden. Der EuGH erklärt jedoch, dass dies in den gegenständlichen Fällen nicht gegeben war, da die Gegenstände tatsächlich nicht in den Niederlanden einge-

13) EuGH 22. 4. 2010, C-510/08, *Vera Mattner*.

14) Rz 13 des Urteils unter Verweis auf BFH 21. 9. 2005.

15) Rz 36 des Urteils.

16) Rz 41 ff des Urteils.

17) EuGH 22. 4. 2010, C-536/08 und C-539/08, *X und Facet*.

führt worden sind.¹⁸⁾ Darüber hinaus erklärt der EuGH, dass die „sofortige“ Gewährung eines Vorsteuerabzugs trotz fehlender Nachweise die praktische Wirkung der Nachweisverpflichtungen beeinträchtigen würde, da „kein Anreiz mehr bestünde, die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung nachzuweisen“.¹⁹⁾

Nicht geklärt wurde vom EuGH, ob beim vorliegenden Dreiecksgeschäft die Versagung des „sofortigen“ Vorsteuerabzugs dann nachgeholt werden kann, wenn neben dem allgemeinen Nachweis, dass es sich um ein Dreiecksgeschäft iSd Art 141 der RL 2006/112/EG handelt, auch der Erklärungspflicht durch Aufnahme der Lieferung in die ZM nachgekommen wird oder ob darüber hinaus nachgewiesen werden muss, dass der Empfänger tatsächlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuert hat.

taxlex-EU 2010/75

C-230/08, Dansk Transport og Logistik

Vorschriftswidriges Verbringen von Waren und Entstehen der Mehrwertsteuerschuld

Transportunternehmen, die Inhaber von Carnets TIR waren, schmuggelten Zigaretten über den Landweg in die Europäische Union. Die geschmuggelten Zigaretten gelangten über Deutschland, wo sie von den deutschen Behörden nicht entdeckt wurden, nach Dänemark. Die dänischen Behörden stellten den Schmuggel fest und schrieben den Transportunternehmen Zoll, Verbrauchsteuer und Mehrwertsteuer vor. Da diese Unternehmen nicht auf diese Schreiben reagierten, erließen die Behörden Zahlungsbescheide gegen *Dansk Transport og Logistik* (im Folgenden: *DTL*) als Bürge. Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer war fraglich, ob Waren, die beschlagnahmt und gleichzeitig oder später vernichtet werden, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, als einem Zolllagerverfahren unterliegend anzusehen sind, sodass der Mehrwertsteuertatbestand nicht eintritt und der Mehrwertsteueranspruch nicht entsteht. Außerdem war fraglich, ob die Zollbehörden des Mitgliedstaats, in dem eine vorschriftswidrige Einfuhr von Waren im Rahmen eines Transports mit Carnet TIR festgestellt worden ist, für die Erhebung von Zoll, Verbrauchsteuer und Mehrwertsteuer iZm Schmuggelware zuständig sind. In seinem Urteil v 29. 4. 2010²⁰⁾ kommt der EuGH zu folgendem Ergebnis:

1. Die Waren, die bei ihrem Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft von den örtlichen Zoll- und Steuerbehörden in der Zone, in der sich die erste an einer Außengrenze der Gemeinschaft liegende Zollstelle befindet, in Verwahrung genommen und gleichzeitig oder später von diesen Behörden vernichtet werden, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, fallen unter den Tatbestand „beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezo-gen“ des Art 233 Abs 1 lit d der VO (EWG) 1992/2913 des Rates v 12. 10. 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die VO (EG) 1999/955 des Europäischen Parlaments und des Rates v 13. 4. 1999 geänderten Fassung, so dass die Zollschild gemäß dieser Bestimmung erlischt.

2. Die Art 5 Abs 1 UAbs 3 und Art 6 Abs 1 der RL 92/12/EWG des Rates v 25. 2. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren in der durch die RL 96/99/EG des Rates v 30. 12. 1996 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass Waren, die von den örtlichen Zoll- und Steuerbehörden bei ihrem Verbringen in das Gebiet der Gemeinschaft beschlagnahmt und gleichzeitig oder später von diesen Behörden vernichtet werden, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, als nicht in die Gemeinschaft eingeführt anzusehen sind, sodass für diese Waren der Steuertatbestand nicht eintritt. Die Waren, die nach ihrem vorschriftswidrigen Verbringen in dieses Gebiet, dh nach dem Verlassen der Zone, in der sich die erste innerhalb dieses Gebiets liegende Zollstelle befindet, von diesen Behörden beschlagnahmt und gleichzeitig oder später vernichtet worden sind, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, gelten nicht als „unter Steueraussetzung stehend“ iSd Art 5 Abs 2 UAbs 1 und Art 6 Abs 1 lit c dieser Richtlinie iVm Art 84 Abs 1 lit a und Art 98 der VO 1992/2913 in der durch die VO 1999/955 geänderten Fassung und Art 867 a der VO (EWG) 1993/2454 der Kommission v 2. 7. 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der VO 1992/2913 in der durch die VO (EG) 1999/1662 der Kommission vom 28. 7. 1999 geänderten Fassung, so dass hinsichtlich dieser Waren der Steuertatbestand eintritt und der Verbrauchsteueranspruch entsteht.

3. Die Art 2 Nr 2, Art 7 und 10 Abs 3 (der 6. MwSt-RL) sind dahin auszulegen, dass Waren, die von den örtlichen Zoll- und Steuerbehörden bei ihrem vorschriftswidrigen Verbringen in das Gebiet der Gemeinschaft beschlagnahmt und gleichzeitig oder später von diesen Behörden vernichtet worden sind, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, als nicht in die Gemeinschaft eingeführt anzusehen sind, so dass der Mehrwertsteuertatbestand hinsichtlich dieser Waren nicht eingetreten und der Mehrwertsteueranspruch daher nicht entstanden ist. Die Bestimmungen der Art 10 Abs 3 UAbs 2 iVm Art 16 Abs 1 Teil B lit c dieser Richtlinie sowie Art 867 a der VO 1993/2454 in der durch die VO 1999/1662 geänderten Fassung sind jedoch dahin auszulegen, dass hinsichtlich der Waren, die nach ihrem vorschriftswidrigen Verbringen in dieses Gebiet, dh von dem Zeitpunkt an, zu dem sie die Zone verlassen haben, in der sich die erste innerhalb der Gemeinschaft liegende Zollstelle befindet, von diesen Behörden beschlagnahmt und gleichzeitig oder später vernichtet worden sind, ohne dass sie dem Besitz der Behörden entzogen gewesen sind, der Mehrwertsteuertatbestand und der Mehrwertsteueranspruch eingetreten sind, auch wenn die Waren später einer Zollregelung unterstellt werden.

4. Die Art 202, 215 Abs 1 und 3 und Art 217 der VO 1992/2913 in der durch die VO 1999/955 geänderten Fassung sowie die Art 7 Abs 2 und Art 10 Abs 3 (der 6. MwSt-RL) sind dahin auszulegen, dass die Behörden des Mitgliedstaats, der an der Außengrenze der Gemeinschaft gelegen ist, über welche Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind, für die Erhebung der Zölle und der Mehrwertsteuer zuständig sind, auch wenn diese Waren später in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind, wo sie entdeckt und dann beschlagnahmt worden sind. Die Art 6 Abs 1 und Art 7 Abs 1 der RL 92/12 in der durch die RL 1999/96 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass die Behörden des letztgenannten Mitgliedstaats für die Erhebung der Verbrauchsteuern zuständig sind, vorausgesetzt, dass diese Waren sich dort zu gewerblichen Zwecken befinden. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, zu entscheiden, ob

18) Rz 41 des Urteils.

19) Rz 44 des Urteils.

20) EuGH 29. 4. 2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*.

diese Bedingung in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit erfüllt ist.

Anmerkung: Der EuGH stellt zunächst fest, dass durch die Beschlagnahmung und Vernichtung vorschriftswidrig verbrachter (dh geschmuggelter) Waren die Zollschuld erlischt. Wird jedoch eine Ware im Anschluss an das vorschriftswidrige Verbringen in die Gemeinschaft (dh von dem Zeitpunkt an, zu dem die Ware die Zone verlassen hat, in der sich die erste Zollstelle befindet) von den Behörden beschlagnahmt und vernichtet, so entsteht dennoch der Anspruch der Mitgliedstaaten in Hinblick auf die Einfuhrumsatzsteuer und die Verbrauchsteuern. Zuständig für die Erhebung der Mehrwertsteuer (und der Zölle) sind aber die Behörden jenes Mitgliedstaats, in das die Waren vorschriftswidrig in die Gemeinschaft verbracht wurden, und nicht jene Behörden, die in der Folge in einem anderen Mitgliedstaat den Schmuggel entdeckt und die Ware beschlagnahmt haben. Zuständig für die Erhebung der Verbrauchsteuern sind hingegen die Behörden jenes Mitgliedstaats, in dem der Schmuggel entdeckt wurde, vorausgesetzt, dass diese Waren sich dort zu gewerblichen Zwecken befinden.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTE

taxlex-EU 2010/76

C-581/08, EMI

Geschenke von geringem Wert

Die *EMI Group Limited* (im Folgenden: *EMI*) verteilt Gratisproben von Musikaufnahmen auf Datenträgern an verschiedene Personen zur Bewerbung neu erscheinender Musik. Da unklar war, ob es sich bei der Weitergabe dieser Datenträger um die Entnahme für Warenmuster bzw um die Entnahme für Geschenke von geringem Wert handelt, welche als nicht steuerbare Lieferungen zu betrachten sind, wurde der EuGH angerufen. GA *Jääskinen* kommt in seinen Schlussanträgen v 15. 4. 2010²¹) zu folgendem Ergebnis:

1. Unter „Entnahmen für Warenmuster“ nach Art 5 Abs 6 Satz 2 (der 6. MwSt-RL) sind zu verstehen

- von einem Steuerpflichtigen durchgeführte Lieferungen,
- die die Förderung des zukünftigen Absatzes eines Produkts (das mehrwertsteuerlich als Gegenstand eingestuft wird) bezwecken,

- die an tatsächliche oder potenzielle Kunden oder an Personen erfolgen, die aufgrund ihrer besonderen Stellung in der Lage sind, die Beachtung des Produkts auf dem Markt zu beeinflussen,

- die in einem oder mehreren Einzelstücken bestehen, die als Beispielsexemplar für das Produkt dienen, da in ihnen noch alle wesentlichen Qualitätsmerkmale und Eigenschaften des Produkts vorhanden sind, und die damit dem Empfänger, dessen Kunden bzw anderen Personen, mit denen der Empfänger kommuniziert, die Beurteilung oder Prüfung des Wesens, der Eigenschaften und der Qualität des Produkts ermöglichen.

2. Die Mitgliedstaaten können eine Obergrenze für den Geldwert eines „Geschenks von geringem Wert“ iSv Art 5 Abs 6 Satz 2 (der 6. MwSt-RL) unter Berücksichtigung des allgemeinen Preis- und Einkommensniveaus sowie der sonstigen

wirtschaftlichen Verhältnisse in dem betreffenden Mitgliedstaat festlegen, vorausgesetzt, die Obergrenze ist weder so niedrig, dass Art 5 Abs 6 bedeutungslos oder unanwendbar wird, noch so hoch, dass nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht mehr von einem „geringen Wert“ die Rede sein kann, und vorausgesetzt, dass einzelne Ausnahmen von der Obergrenze in Fällen zugelassen werden, in denen dies objektiv gerechtfertigt ist. Unter Entnahmen für Geschenke von geringem Wert iS der genannten Vorschrift sind die individuellen Lieferungen eines Steuerpflichtigen zu verstehen. Die Mitgliedstaaten dürfen bei der Bestimmung, ob die vorgenannten Obergrenzen erreicht sind, nicht mehrere Geschenke zusammenrechnen, die innerhalb eines definierten Zeitraums gemacht werden.

3. Es ist Sache des nationalen Gerichts, unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen, wer als Empfänger eines entnommenen Gegenstands iSv Art 5 Abs 6 Satz 2 (der 6. MwSt-RL) anzusehen ist. Für die mehrwertsteuerliche Behandlung einer Entnahme nach Art 5 Abs 6 Satz 2 dieser Richtlinie ist es unerheblich, ob der Empfänger des entnommenen Gegenstands zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

taxlex-EU 2010/77

C-40/09, Astra Zeneca

Abgabe von Gutscheinen als Teil des Arbeitslohns eine steuerpflichtige Leistung

Astra Zeneca bietet seinen Arbeitnehmern an, anstelle von Gehaltszahlungen teilweise Einkaufsgutscheine als Vergütung zu gewähren, die bei bestimmten Einzelhändlern eingelöst werden können. Bei der Gehaltsabrechnung werden die Einkaufsgutscheine mit einem geringeren Wert als dem Nominalwert berücksichtigt. Unklar war, ob die Abgabe von Einkaufsgutscheinen durch *Astra Zeneca* eine umsatzsteuerpflichtige Leistung darstellt und ob *Astra Zeneca* zum Abzug der (beim Erwerb der Gutscheine von einem Zwischenhändler in Rechnung) gestellten Vorsteuer berechtigt sei. GA *Mengozzi* kommt in seinen Schlussanträgen v 22. 4. 2010²²) zu folgendem Ergebnis:

Aufgrund der dargestellten Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom VAT and Duties Tribunal, Manchester, vorgelegten Fragen dahin zu beantworten, dass die vollständige oder teilweise Gehaltszahlung in Form von Einkaufsgutscheinen unter den Umständen des vorliegenden Falls eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung (iSd 6. MwSt-RL) ist.

Anmerkung: Gutscheine stellen nach Ansicht des GA kein alternatives Zahlungsmittel dar. Die Weitergabe von erworbenen Gutscheinen stellt vielmehr eine eigenständige (steuerpflichtige) Dienstleistung in Form der Übertragung eines Rechts an noch zu erwerbenden Gegenständen dar. Dies würde sich auch mit der Rsp des VwGH²³) decken, wonach die Anschaffung und entgeltliche Weitergabe von Gutscheinen – anders als die originäre Gutscheinausgabe – eine steuerpflichtige sonstige Leistung darstellt.

21) Schlussanträge GA *Jääskinen* v 15. 4. 2010, C-581/08, *EMI*.

22) Schlussanträge GA *Mengozzi* v 22. 4. 2010, C-40/09, *Astra Zeneca*.

23) VwGH 16. 2. 1984, 83/15/0011 VwSlg 5858 F/1984.

taxlex-EU 2010/78

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

Der vorliegenden Rechtssache liegt derselbe Sachverhalt wie der Rs *Elisa*²⁴⁾ zugrunde mit der Abweichung, dass statt eines zweiten Mitgliedstaats Liechtenstein als EWR-Mitgliedstaat involviert ist. Die in Liechtenstein ansässige *Établissements Rimbaud* ist Eigentümerin eines französischen Grundstücks, auf dessen Verkehrswert eine Vermögensteuer von 3% erhoben wird. Eine Steuerbefreiung käme ua zur Anwendung, wenn Frankreich mit Liechtenstein ein Amtshilfeabkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht oder einen Staatsvertrag mit Staatsangehörigendiskriminierungsverbot geschlossen hätte. Die *Cour de cassation* möchte nunmehr wissen, ob die Verknüpfung zwischen der Gewährung der Steuerbefreiung und dem Vorliegen bestimmter bilateraler Vereinbarungen der Kapitalverkehrsfreiheit (Art 40 EWR-A) widerspricht, was GA *Jääskinen* in seinen Schlussanträgen v 29. 4. 2010²⁵⁾ verneint:

Art 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum v 2. 5. 1992 steht einer Regelung wie den Art 990 Dff des französischen Code général des impôts in ihrer seinerzeit geltenden Fassung, wonach in Frankreich belegene Immobilien von Gesellschaften mit Sitz in Frankreich von der Verkehrsteuer iHv 3% befreit sind, während diese Befreiung für eine Gesellschaft, die in einem nicht zur Europäischen Union gehörenden Staat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig ist, vom Bestehen eines zwischen der Französischen Republik und diesem Staat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossenen Amtshilfeabkommens oder davon abhängig ist, dass diese juristischen Personen aufgrund eines Staatsvertrags, der eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als in Frankreich ansässige Gesellschaften, nicht entgegen.

Anmerkung: Die fragliche nationale Bestimmung zielt darauf ab, bestimmte Formen der Steuerflucht zu bekämpfen. In der Rs *Elisa* hat der EuGH geurteilt, dass mangels Vorliegen bilateraler Vereinbarungen Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden muss, die für die Gewährung der Steuerbefreiung erforderlichen Unterlagen vorlegen zu können, oder die Finanzbehörden sich die nötigen Informationen über den Auskunftverkehr im Rahmen der Amtshilfe-RL²⁶⁾ beschaffen.²⁷⁾ In der vorliegenden Rs *Établissements Rimbaud* war nunmehr weder die Amtshilfe-RL anwendbar, noch gab es ein entsprechendes bilaterales Abkommen zwischen Frankreich und Liechtenstein. Das Vorbringen hinsichtlich einer Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art 40 EWR-A) wurde daher insb darauf gestützt, dass dessen ungeachtet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet werden muss, Beweise vorzulegen, aus denen das Nichtvorliegen einer Steuerflucht hervorgeht.²⁸⁾ Dies hat der GA abgelehnt, da es dem Grundsatz der Verhält-

nismäßigkeit entspricht, dass die Behörden jedenfalls auch in der Lage sein müssen, die vorgelegten Unterlagen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Mangels Vorliegen einer solchen völkervertraglichen Grundlage lag für den GA keine Verletzung des EWR-Vertrags vor.

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2010/79

C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach e. V.***Territoriale Beschränkung eines begünstigten Steuersatzes**

Mit seiner Vorlagefrage in der Rs *Missionswerk Werner Heukelbach* möchte das belgische *Tribunal de première instance de Liège* vom EuGH Folgendes in Erfahrung bringen:²⁹⁾

Sind die Art 18 (früher Art 12 EG), 45 (früher Art 39 EG), 49 (früher Art 43 EG) und 54 (früher Art 48 EG) des Vertrags von Lissabon v 17. 12. 2007 dahin auszulegen, dass sie den Erlass oder die Beibehaltung einer Bestimmung durch den Gesetzgeber eines Mitgliedstaats untersagen, mit der eine Besteuerung zum ermäßigten Satz von 7% Vereinigungen ohne Gewinnzweck, Genossenschaften oder nationalen Genossenschaftsverbänden, Berufsverbänden und internationalen Vereinigungen ohne Gewinnzweck, privaten Stiftungen und gemeinnützigen Stiftungen vorbehalten wird, die einem Mitgliedstaat angehören, wo der Erblasser – der in Wallonien ansässig ist – zum Zeitpunkt seines Todes tatsächlich wohnt oder seinen Arbeitsort hat, oder wo er vorher tatsächlich gewohnt oder seinen Arbeitsort gehabt hat?

taxlex-EU 2010/80

C-31/10, *Minerva Kulturreisen***Verkauf von Opernkarten durch Reisebüro**

Die Rs *Minerva Kulturreisen* betrifft ein Vorabentscheidungsersuchen des *Bundesfinanzhofs* (Deutschland).³⁰⁾ Dem Gerichtshof wird folgende Frage vorgelegt:

Gilt die „Sonderregelung für Reisebüros“ in Art 26 (der 6. MwSt-RL) auch für den isolierten Verkauf von Opernkarten durch ein Reisebüro ohne zusätzlich erbrachte Leistungen?

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

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

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

27) EuGH 11. 10. 2007, C-451/05, *Elisa*, Slg 2007, I-8251, Rz 92 ff.

28) Rz 21 f der Schlussanträge.

29) ABI C 2010/100, 17 (17. 4. 2010).

30) ABI C 2010/100, 18 (17. 4. 2010).