

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
AUGUST 2011

08

www.taxlex.at

277 – 316

Top Thema

Wirtschaftliche Anknüpfung bei der Anteilsvereinigung im Sinne der Grunderwerbsteuer

Unternehmenssteuerrecht/Umsatzsteuer
Zur USt-Pflicht von Sponsorengeldern für Sportler

Fortsetzung zu
taxlex 2011, 214

Betriebsprüfung in der Praxis
Muster eines Auskunftsbescdeids
iSd § 118 BAO

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Vereinbarung von Elternteilzeit

Legislative WKO
Pflegefondsgesetz und Pflegegeldreformgesetz 2012

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr-
Schliesselberger

Redaktion:

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

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMERN ÖSTERREICH

Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr
Günter Steinlechner

EU Tax Update – August 2011

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER-STEFFEL / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

taxlex-EU 2011/115

Rat

Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Litauens, eine abweichende Regelung anzuwenden

Mit dem Durchführungsbeschluss des Rates v 30. 5. 2011 wird die bestehende Ermächtigung für Litauen zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung (Jahresumsatz unter € 45.000,-) verlängert. Die Ermächtigung gilt bis zu dem Tag, an dem eine Richtlinie zur Änderung der Höchstgrenzen für den Jahresumsatz, bis zu dem die Steuerpflichtigen von der Steuer befreit werden können, in Kraft tritt oder bis zum 31. 12. 2014.¹⁾

taxlex-EU 2011/116

Rat

Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Rumäniens, eine abweichende Regelung anzuwenden

Mit dem Durchführungsbeschluss des Rates v 20. 6. 2011 wird Rumänien ermächtigt, bei der Lieferung bestimmter Waren (Hartweizen, Roggen, Gerste, Mais, Sojabohnen etc) den Leistungsempfänger als Steuerschuldner zu bestimmen. Die Ermächtigung gilt vom 1. 6. 2011 bis zum 31. 5. 2013.²⁾

taxlex-EU 2011/117

Kommission

Vertragsverletzungsverfahren

Die Kommission hat in den vergangenen Wochen mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten fortgeführt.³⁾ Diese Verfahren betreffen im direkten Steuerrecht

- die estnischen Vorschriften, wonach inländische Investmentfonds Anspruch auf eine Steuerbefreiung ihrer Einkommen aus Immobilienbesitz haben, während vergleichbare Fonds in anderen EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten steuerpflichtig sind, so dass letztere eine höhere Steuerlast tragen müssen (Verstoß gegen EU- bzw EWR-Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);⁴⁾
- die niederländischen Gruppenbesteuerungsregeln, wonach zwei niederländische Tochtergesellschaften einer gebietsfremden Muttergesellschaft untereinander keine Organschaft (zur Verwaltungsvereinfachung und zum Ausgleich von Gewinnen und Verlusten) bilden können (Verstoß gegen die EU- bzw EWR-Niederlassungsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens);⁵⁾

- die polnischen Regelungen, wonach inländische Investment- und Pensionsfonds generell von der Körperschaftsteuer befreit sind, außerhalb Polens ansässige Fonds hingegen diese Befreiung nur unter bestimmten Bedingungen in Anspruch nehmen können (Verstoß gegen EU- bzw EWR-Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit – 2. Stufe des Verfahrens).⁶⁾

Die Verfahren betreffen im indirekten Steuerrecht

- die niederländischen Bestimmungen für Reisebüros, da diese die Differenzbesteuerungsregelung auch bei Verkäufen zwischen Reisebüros vorsehen (Klage beim EuGH);⁷⁾
- die ungarischen Bestimmungen, die es Leasingnehmern nicht erlauben, beim Restwertleasing von Personenkraftwagen den Vorsteuerabzug zu nutzen (2. Stufe des Verfahrens).⁸⁾

Dr. Hannes Gurtner WP/StB, ist Partner bei LeitnerLeitner; Dr. Ines Hofbauer-Steffel, StB, ist Managerin bei LeitnerLeitner und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsprofessor an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) Durchführungsbeschluss des Rates v 30. 5. 2011 zur Ermächtigung der Republik Litauen, eine von Artikel 287 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden, ABl L 2011/150, 6 (9. 6. 2011).
- 2) Durchführungsbeschluss des Rates vom 20. 6. 2011 zur Ermächtigung Rumäniens, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen, ABl L 2011/163, 26 (23. 6. 2011).
- 3) In den Klammerausdrücken in der folgenden Aufzählung ist der Stand des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art 258 AEUV (früher: Art 226 EG) angegeben (die 1. Stufe besteht in einem förmlichen Aufforderungsschreiben, die 2. Stufe in einer mit Gründen versehenen Stellungnahme; sollten sodann die einschlägigen nationalen Bestimmungen nicht binnen zwei Monaten im Sinne der Kommission geändert werden, hat diese die Möglichkeit, die Angelegenheit an den EuGH zu verweisen).
- 4) Steuern: Kommission fordert Estland auf, benachteiligende Steuervorschriften für gebietsfremde Investmentfonds zu ändern, IP/11/718 (16. 6. 2011).
- 5) Steuern: Kommission fordert die Niederlande auf, benachteiligende Steuervorschriften für Organschaften zu ändern, IP/11/719 (16. 6. 2011).
- 6) Steuern: Kommission fordert Polen auf, benachteiligende Steuervorschriften für gebietsfremde Investment- und Pensionsfonds zu ändern, IP/11/720 (16. 6. 2011).
- 7) Steuern: Kommission verklagt die Niederlande wegen ihrer MwSt-Vorschriften für Reisebüros, IP/11/716 (16. 6. 2011).
- 8) Steuern: Kommission fordert Ungarn auf, seine MwSt-Vorschriften über Restwertleasing von Pkw zu ändern, IP/11/717 (16. 6. 2011).

URTEILE UND BESCHLÜSSE DES EUGH

taxlex-EU 2011/118

C-285/10, *Campsa de Estaciones de Servicio***Besteuerungsgrundlage bei Unterschreiten des Marktpreises**

1993 veräußerte *Campsa* an ein mit ihm verbundenes Unternehmen Tankstellen, die sich in Spanien befinden. Da der dem Veräußerungsgeschäft zugrunde liegende Kaufpreis (und damit die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer) unter dem Marktpreis lag, wurde dieser nicht anerkannt, sondern von Amts wegen auf jene (höhere) Bemessungsgrundlage hochgeschleust, die bei den einer Lieferung oder sonstigen Leistung gleichgestellten Vorgängen (Entnahme- oder Verwendungsgegenverbrauch) zur Anwendung kommt. Da Spanien zu diesem Zeitpunkt über keine Ermächtigung (iSd Art 395 der RL 2006/112) zur Einführung einer von der allgemeinen Regel des Art 11 Teil A Abs 1 lit a der 6. MwSt-RL (= Art 73 der RL 2006/112) abweichenden Maßnahme verfügte, war insb fraglich, ob die Erhöhung der Bemessungsgrundlage erlaubt ist. Der EuGH kommt in seinem Urteil vom 9. 6. 2011⁹⁾ zu folgendem Ergebnis:

Die (6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat verwehrt, auf Umsätze der im Ausgangsverfahren fraglichen Art zwischen verbundenen Parteien, die einen erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegenden Preis vereinbart haben, eine andere Regel für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage als die in Art 11 Teil A Abs 1 Buchst. a dieser Richtlinie vorgesehene allgemeine Regel anzuwenden, indem er die Anwendung der Regeln für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die Entnahme oder die Verwendung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen für private Zwecke des Steuerpflichtigen im Sinne von Art 5 Abs 6 und Art 6 Abs 2 dieser Richtlinie auf diese Umsätze erstreckt, obwohl dieser Mitgliedsstaat nicht das Verfahren nach Art 27 dieser Richtlinie befolgt hat, um die Ermächtigung zur Einführung einer solchen von der allgemeinen Regel abweichenden Maßnahme zu erhalten.

Anmerkung: Der EuGH stellt mit Hinweis auf das Urteil in der Rs *Hotel Scandic Gasabäck*¹⁰⁾ klar, dass ein „Umsatz gegen Entgelt“ dann vorliegt, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht, auch wenn dieser unter dem Marktpreis oder sogar unter den Selbstkosten liegt.¹¹⁾ Folglich ist als Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen Bestimmungen des Art 73 der RL 2006/112 das hierfür tatsächlich geleistete Entgelt heranzuziehen. Eine Anwendung der Bemessungsgrundlage des Art 74 der RL 2006/112 für einen einer Lieferung oder sonstigen Leistung gleichgestellten Vorgang fände nur dann Anwendung, wenn unentgeltliche Umsätze iSd Art 16 und 18 der RL 2006/112 vorliegen würden, was aber aufgrund des tatsächlich geleisteten (wenn auch unter dem Marktpreis liegenden) Entgelts nicht der Fall ist.¹²⁾

Ein Hochschleusen des tatsächlichen Entgelts auf den Marktpreis wäre bei verbundenen Unternehmen nach Art 80 ff der RL 2006/112 (Mindestbemessungsgrundlage bei verbundenen Unternehmen, was

aber der Unterrichtung des Mehrwertsteuerausschusses bedarf) oder nach Art 395 der RL 2006/112 (allgemeine Ausnahmeregelung im Mehrwertsteuersystem, was aber einer Ermächtigung durch den Rat bedarf) möglich. Da Spanien über keine entsprechende Ermächtigung verfügte, ist folglich als Bemessungsgrundlage das tatsächlich geleistete Entgelt heranzuziehen.

taxlex-EU 2011/119

C-10/10, *Kommission/Österreich***Diskriminierende Spendenabzugsfähigkeit**

Die Europäische Kommission hat Österreich wegen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 AEUV bzw Art 40 EWR-A) geklagt, weil nach österreichischem Recht lediglich Spenden, die an Forschungs- und Lehrinrichtungen im Inland geleistet werden, steuerlich abzugsfähig sind (nunmehr § 4 a Z 1 EStG).¹³⁾ Das österreichische Argument, dass es sich um eine zulässige Einschränkung der Spendenbegünstigung auf Sachebene handle, die den Staat iS der Rs *Stauffer*¹⁴⁾ von seiner ihm sonst zufallenden Finanzierungsverpflichtung entlastet, lässt die Kommission nicht gelten, da die streitgegenständlichen Vorschriften rein nach geografischen Kriterien und unabhängig vom Zweck der dadurch geförderten Einrichtungen unterscheiden. Überdies sei die von der Republik Österreich behauptete Wechselwirkung zwischen direkter staatlicher Finanzierung und steuerlich geförderten Zuwendungen Privater nicht belegt.¹⁵⁾

Nach Ansicht des EuGH nimmt Österreich eine Unterscheidung allein nach dem Kriterium der Ansässigkeit des Spendenempfängers vor. Das Vorbringen Österreichs beschränkt sich auf die Befürchtung, dass eine räumliche Ausdehnung steuerlich abzugsfähiger Spenden zu einer Verlagerung der derzeit den österreichischen Einrichtungen zufließenden Spenden führen würde. Dies stellt jedoch keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar. Der EuGH stellte daher in seinem Urteil v 16. 6. 2011¹⁶⁾ fest, dass

[d]ie Republik Österreich dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art 56 EG und Art 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 verstoßen [hat], dass sie die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben nur im Fall von in Österreich ansässigen Einrichtungen zugelassen hat.

Anmerkung: Erwartungsgemäß folgte der EuGH den Schlussanträgen von GA *Trstenjak*¹⁷⁾ und stellte die Vertragsverletzung Österreichs fest. Österreich

9) EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Campsa de Estaciones de Servicio*.

10) EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck*, Slg 2005, I-743.

11) Rz 27 des Urteils.

12) Rz 26 des Urteils.

13) Die Klage umfasst ausschließlich § 4 a Z 1 lit a–d EStG, nicht jedoch Z 1 lit e oder Z 2 EStG.

14) EuGH 14. 9. 2006, C-386/04, *Stauffer*, Slg 2006, I-8203.

15) Vgl auch *Kühbacher*, ÖStZ 2010/99, 51 ff.

16) EuGH 16. 6. 2011, C-10/10, *Kommission/Österreich*.

17) Schlussanträge GA *Trstenjak* 8. 3. 2011, C-10/10, *Kommission/Österreich*.

hat nunmehr die Spendenabzugsfähigkeit in europarechtskonformer Weise neu zu regeln. In der Neufassung des § 4 a EStG durch das AbgÄG 2011 ist dies noch nicht enthalten. Bis zu einer Neuregelung gilt die in § 4 a Z 1 lit a–d EStG normierte Abzugsfähigkeit auch für an äquivalente Einrichtungen im EU- und EWR-Raum gegebene Spenden.

taxlex-EU 2011/120

C-212/10, *Logstor*

Wiedereinführung der Gesellschaftsteuer

Die Rs *Logstor* geht der Frage nach, ob ein Land bei zwischenzeitiger Nichterhebung der Gesellschaftsteuer für bestimmte Zuführungen von Kapital an Gesellschaften diese zu einem späteren Zeitpunkt wieder einführen darf. Polen erhob zwischen 1. 1. 2007 und 31. 12. 2008 keine Gesellschaftsteuer auf bestimmte Gesellschafterdarlehen. Gemäß dem Urteil des EuGH v 16. 6. 2011¹⁸⁾ verwehrt es jedoch Art 4 Abs 2 der Kapitalansammlungsrichtlinie,¹⁹⁾ eine Gesellschaftsteuer wieder einzuführen, die auf die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft erhoben wird, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat, falls dieser Mitgliedstaat zuvor auf die Erhebung dieser Steuer verzichtet hatte. Gemäß dem EuGH ist auch für Beitrittsländer auf die Rechtslage zum 1. 7. 1984 abzustellen, nicht jedoch auf den Beitrittszeitpunkt, sofern die Beitrittsakte oder ein anderer Unionsrechtsakt nichts anderes bestimmen, selbst wenn dieser Zeitpunkt vor dem Beitrittszeitpunkt liegt.²⁰⁾

taxlex-EU 2011/121

C-262/09, *Meilicke ua*

Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer – Verfahrensfragen

In seinem im Jahr 2007 ergangenen Urteil in der Rs *Meilicke*²¹⁾ erachtete der EuGH das Verbot der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern auf die auf Dividendenerträge erhobene Einkommensteuer natürlicher Personen im Zuge eines wie in Deutschland früher bestehenden körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems – Deutschland sah eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von $\frac{3}{7}$ der Dividendenausschüttung vor, was einem Körperschaftsteuersatz von 30% entspricht – als mit dem Unionsrecht unvereinbar. Vielmehr seien auch die auf grenzüberschreitende Ausschüttungen erhobenen ausländischen Körperschaftsteuern anrechnungsfähig. Hierzu traten im Anschluss Umsetzungsfragen iZm der tatsächlichen Ermittlung der im Ausland angefallenen Körperschaftsteuer und der erforderlichen Form der Nachweisführung auf. Das FG Köln stellte nämlich fest, dass sich die Höhe der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer in der Praxis nicht bestimmen lasse, sodass sich das FG Köln wiederum an den EuGH wandte. In seinem Urteil v 30. 6. 2011 kommt dieser zu folgendem Ergebnis:²²⁾

1. Die Art 56 EG und 58 EG stehen bei der Berechnung der Höhe der Steuergutschrift, auf die ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner in Verbin-

dung mit von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlten Dividenden Anspruch hat, in dem Fall, dass die nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Mitgliedstaats erforderlichen Nachweise nicht vorgelegt wurden, der Anwendung einer Vorschrift wie § 36 Abs 2 Satz 2 Nr 3 des Einkommensteuergesetzes vom 7. September 1990 in der Fassung des Gesetzes vom 13. September 1993 entgegen, wonach die auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer in Höhe des Bruchteils, der der Körperschaftsteuer auf von Gesellschaften des erstgenannten Mitgliedstaats ausgeschüttete Bruttodividenden entspricht, auf die von dem Anteilseigner zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet wird.

Die Steuergutschrift ist nach Maßgabe des Körperschaftsteuersatzes zu berechnen, der nach dem Recht des Sitzmitgliedstaats der ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Dividenden angewandt wird, wobei der gutzuschreibende Betrag indessen nicht den Betrag der Einkommensteuer übersteigen kann, den der begünstigte Anteilseigner in dem Mitgliedstaat, in dem er unbeschränkt steuerpflichtig ist, auf die bezogenen Dividenden zu entrichten hat.

2. Die Art 56 EG und 58 EG stehen in Bezug auf das Maß an Präzision, das die Nachweise aufweisen müssen, die erforderlich sind, um in den Genuss einer Steuergutschrift in Verbindung mit Dividenden zu kommen, die von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem gezahlt werden, in dem der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist, der Anwendung einer Vorschrift wie § 36 Abs 2 Satz 2 Nr 3 Satz 4 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes vom 7. September 1990 in der Fassung des Gesetzes vom 13. September 1993 entgegen, wonach die Detailliertheit und die Präsentationsform der Nachweise, die ein solcher Empfänger beizubringen hat, der Detailliertheit und der Präsentationsform entsprechen müssen, die verlangt werden, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im Besteuerungsmitgliedstaat des Empfängers hat.

Die Steuerbehörden des letztgenannten Mitgliedstaats sind befugt, von dem Empfänger die Vorlage von Belegen zu verlangen, anhand deren sie eindeutig und genau überprüfen können, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift vorliegen, ohne dass sie dabei die Steuergutschrift schätzen dürfen.

3. Der Effektivitätsgrundsatz steht einer nationalen Regelung – wie sie sich aus § 175 Abs 2 Satz 2 der Abgabenordnung in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften in Verbindung mit Art 97 § 9 Abs 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 in seiner geänderten Fassung ergibt – entgegen, die es rückwirkend und ohne Einräumung einer Übergangsfrist verwehrt, eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf Dividenden, die von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt wurden, dadurch zu erlangen, dass entweder eine den Anforderungen des Mitgliedstaats, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigung über diese Steuer oder Belege vorgelegt werden, anhand deren die Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines

18) EuGH 16. 6. 2011, C-212/10, *Logstor*.

19) RL 69/335/EWG des Rates v 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die RL 85/303/EWG des Rates v 10. 6. 1985 geänderten Fassung.

20) Rz 33 des Urteils. Vgl auch EuGH 21. 6. 2007, C-366/05, *Optimus – Telecomunicações*, Slg 2007, I-4985.

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

22) EuGH 30. 6. 2011, C-262/09, *Meilicke ua*. Vgl auch Schlussanträge GA Trstenjak 13. 1. 2011, C-262/09, *Meilicke ua*.

Steuervorteils vorliegen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu bestimmen, welche Frist für die Vorlage dieser Bescheinigung oder dieser Belege angemessen ist.

Anmerkung: Das vorlegende Gericht wollte wissen, ob es der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, dass es zu einer Körperschaftsteueranrechnung in Höhe von $\frac{3}{7}$ der Dividendenausschüttung – das heißt im Ausmaß eines rein inländischen Sachverhalts – kommt, wenn die erforderlichen Nachweise für die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift nicht vorgelegt wurden. Dem hat der EuGH zugestimmt. Die Steuergutschrift ist nämlich nach Maßgabe des Körperschaftsteuersatzes zu berechnen, der im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft zur Anwendung kommt. Die Körperschaftsteuergutschrift kann aber nicht die Einkommensteuer übersteigen, die der Gesellschafter in seinem Ansässigkeitsstaat auf die bezogenen Dividenden zu entrichten hat. Der Ansässigkeitsstaat ist nicht dazu verpflichtet, eine Steuer rückzuerstatten, die ihren Ursprung im Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats hat; andernfalls wäre die Steuerautonomie des Ansässigkeitsstaates durch die Ausübung der Steuerhoheit eines anderen Mitgliedstaats beschränkt.²³⁾

Schätzungen lehnt der EuGH als Nachweisform für eine Steuergutschrift ab. Andererseits dürfen die Anforderungen an die Nachweisführung nicht zu formalistisch sein, sofern gewährleistet ist, dass aus den vorgelegten Unterlagen klar und genau – iS der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle – ersichtlich ist, ob die Anwendungsvoraussetzungen für die Steuergutschrift erfüllt sind. Der Steuerpflichtige darf daher nicht absolut daran gehindert werden, äquivalente Nachweise zu erbringen, die formalrechtlich anderen Kriterien entsprechen als jenen Nachweisen, die im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen vorgesehen sind.²⁴⁾ Entsprechend der Rspr des EuGH in der Rs *Haribo und Salinen*²⁵⁾ liegen die Beweislast und das Risiko, keine ausreichenden Dokumente vorlegen zu können, ausschließlich beim Steuerpflichtigen. Der Mitgliedstaat ist nicht verpflichtet, sich die erforderlichen Unterlagen im Wege eines Amtshilfverfahrens zu besorgen.²⁶⁾

Nach dem ersten *Meilicke*-Urteil hatte Deutschland seine Rechtslage rückwirkend geändert, ohne den betroffenen Anteilseignern durch eine Übergangsregelung zu ermöglichen, ihren Anspruch auf eine Steuergutschrift geltend zu machen. Einer solchen Gesetzesänderung steht aber der Effektivitätsgrundsatz entgegen. Den Steuerpflichtigen muss vielmehr eine angemessene Frist zur Geltendmachung ihres Anspruchs eingeräumt werden. Was im konkreten Fall als angemessen anzusehen ist, ist vom nationalen Gericht festzusetzen.

23) Rz 33 f des Urteils. Vgl auch EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Slg 2006, I-11753 Rz 47 und 52.

24) Vgl auch schon EuGH 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Slg 2005, I-2057 Rz 25; 27. 1. 2009, C-318/07, *Persche*, Slg 2009, I-359 Rz 53.

25) EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, insb Rz 98.

26) EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rz 101 f mwN.

SCHLUSSANTRÄGE

taxlex-EU 2011/122

C-240/10, *Schulz-Delzers und Schulz*

Inlandsbezogene Steuerfreiheit von Bezügen

§ 3 Nr 64 dEStG begünstigt gewisse Bezugsbestandteile eines Arbeitnehmers, wobei im Ergebnis die Begünstigung nicht zusteht, wenn der Steuerpflichtige zu einer ausländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis steht, dafür Arbeitslohn aus einer ausländischen öffentlichen Kasse bezieht und die Bezüge für eine Tätigkeit im Inland geleistet werden.

Frau *Schulz-Delzers* lebte in den relevanten Veranlagungsjahren mit ihrem Ehemann in Deutschland, arbeitete jedoch als Beamtin (Lehrerin) in einer deutsch-französischen Schule in Deutschland. Neben ihren Bezügen erhielt sie Wohnortzulagen als Kaufkraftausgleich bzw für unterhaltsberechtignte Kinder. Sie beantragte als in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige eine gemeinsame Veranlagung mit ihrem Ehemann („Ehegatten-Splitting“). Die Zulagen wurden hierbei progressionserhöhend berücksichtigt, während vom deutschen Staat für seine Auslandsbeamten bezahlte Zulagen steuerfrei behandelt werden. GA *Mengozzi* verneinte in seinen Schlussanträgen v 26. 5. 2011 eine Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 45 AEUV).²⁷⁾

Art 45 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer mitgliedstaatlichen Rechtsvorschrift wie § 3 Nr 64 des deutschen Einkommensteuergesetzes, durch die bestimmte zusätzliche Einkünfte, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehende Arbeitnehmer aufgrund einer außerhalb dieses Mitgliedstaats ausgeübten Tätigkeit beziehen, von der Steuer befreit werden, nicht entgegensteht, auch wenn die Anwendung dieser Vorschrift nicht auf zusätzliche Einkünfte erstreckt wird, die zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eines anderen Mitgliedstaats in einem Dienstverhältnis stehende Arbeitnehmer aufgrund einer in dem erstgenannten Mitgliedstaat ausgeübten Tätigkeit beziehen.

Anmerkung: Nach Ansicht des GA wird Frau *Schulz-Delzers* nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert, da sie nicht mit einem deutschen Staatsangehörigen vergleichbar sei, der aufgrund seiner im Ausland in einem Dienstverhältnis zu Deutschland ausgeübten Tätigkeit Wohnortzulagen beziehe. Eine Situation iS der *Schumacker*-Doktrin liege nämlich nicht vor, da Frau *Schulz-Delzers* keine Gebietsfremde sei, die begehrt, in derselben Weise behandelt zu werden wie ein Gebietsansässiger. Darüber hinaus beziehe sie – nicht wie ein deutscher Auslandsbeamte – ihre Zulagen von Frankreich. Anders als in der Rs *Schumacker*²⁸⁾ sind also der Beschäftigungsstaat des Gebietsansässigen und der des Gebietsfremden verschieden. Die Steuerpflichtige werde daher derselben steuerlichen Behandlung unterworfen wie alle anderen in Deutschland ansässigen Personen.

Es liege auch keine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit vor, da sie keine Einkunftseinbußen

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

28) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225.

erlitten hat. Ohne ihre Tätigkeit außerhalb Frankreichs hätte sie keine Wohnortzulagen bezogen. Weiters kam es zur Berücksichtigung dieser Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts nur, weil sie mit ihrem Ehemann eine gemeinsame Veranlagung beantragt hat. Ohne diese Veranlagung wäre es zu keiner Progressionserhöhung gekommen, da ihre einzigen Einkünfte, die sie von Frankreich bezogen hat, gemäß dem DBA in Deutschland nicht steuerpflichtig waren.

taxlex-EU 2011/123

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 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*, befindet. *ADV Allround* stellte daher nachträglich Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis 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. Unklar war in dieser Rechtssache einerseits der Leistungsort, und andererseits stellte sich die Frage, 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 wird, auch wenn für beide Unternehmer verschiedene Finanzbehörden zuständig sind. In seinen Schlussanträgen v. 28. 6. 2011²⁹⁾ kommt GA Mazák zu folgendem Ergebnis:

– Art 9 Abs 2 Buchst. e (der 6. MwSt-RL) ist dahin auszulegen, dass die „Gestellung von Personal“ auch die Gestellung von selbständigem, nicht beim Dienstleistenden abhängig beschäftigtem Personal umfasst;

– (die 6. MwSt-RL) und insbesondere die Vorschriften über das Vorsteuerabzugsrecht, verlangen nicht, dass das nationale Verfahrensrecht besondere Vorkehrungen trifft, um zu gewährleisten, dass unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles die Steuerbarkeit und Steuerpflicht ein und derselben Leistung beim leistenden und beim Leistungsempfangenden Unternehmer gleich beurteilt wird, auch wenn für beide Unternehmer verschiedene Finanzbehörden zuständig sind.

Anmerkung: GA Mazák stellt zunächst klar, dass Art 59 der RL 2006/112 anstelle eines spezifischeren

Begriffs wie „Arbeitnehmer“ oder „abhängig Beschäftigter“ den allgemeinen Begriff „Personal“ verwendet, welcher sich daher nicht notwendigerweise auf Personen in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis bezieht. Hauptmerkmal einer Personalgestellung ist vielmehr, dass der Leistungsempfänger Personal oder Arbeitskräfte erhält, unabhängig davon, wie das vertragliche Verhältnis zwischen dem Dienstleistenden und den gestellten Personen ist.³⁰⁾

Wird der Begriff „Personal“ in der RL 2006/112 verwendet, kommt ihm dabei nicht notwendigerweise stets die gleiche Bedeutung zu. So verfolgen etwa die Art 16 und 26 der RL 2006/112 einen anderen Zweck (Besteuerung des Letztverbrauchs) als Art 59, welcher zur Ortsbestimmung heranzuziehen ist. Folglich ist der Kontext der einzelnen Bestimmungen zu berücksichtigen, in denen dieser Begriff verwendet wird.³¹⁾

Bezüglich der Auffassungsunterschiede der beiden Finanzbehörden stellt der GA klar, dass zwar das Vorabentscheidungsverfahren eine einheitliche Auslegung des Unionsrechts gewährleisten soll, darüber hinaus jedoch keine Verpflichtung besteht, Verwaltungsverfahren so zu koordinieren, dass in jedem Fall von den betroffenen Behörden eine einheitliche Haltung in Bezug auf Bestimmungen des Unionsrechts eingenommen wird (vorausgesetzt, dass ein wirksamer gerichtlicher Rechtsschutz gegen Entscheidungen von Verwaltungsbehörden gewährleistet wird).³²⁾

VORLAGEFRAGEN UND VERTRAGSVERLETZUNGSVERFAHREN

taxlex-EU 2011/124

C-80/11, *Mahagében*

Vorsteuerabzug und innergemeinschaftlicher Erwerb

Die Rs *Mahagében* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des *Baranya Megyei Bíróság* (Ungarn).³³⁾ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist (die RL 2006/112) dahin auszulegen, dass einem Mehrwertsteuerpflichtigen, der die materiellen Voraussetzungen der Richtlinie für den Vorsteuerabzug erfüllt, sein Recht auf Vorsteuerabzug durch nationale Vorschriften oder Praktiken entzogen werden kann, die den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen gezahlten Vorsteuer untersagen, wenn die Rechnung das einzige wahrheitsgemäße Dokument für den Nachweis der Lieferung der Gegenstände ist und der Steuerpflichtige kein vom Aussteller der Rechnung ausgestelltes Dokument besitzt, das dem Nachweis dient, dass dieser über die Gegenstände verfügte, sie liefern konnte und seinen Erklärungs-pflichten nachgekommen ist? Kann ein Mitgliedstaat, um die ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, auf der Grundlage von Art 273 der Richtlinie verlangen, dass der Empfänger der Rechnung im Besitz eines weiteren Dokuments ist, das dem Nachweis dient, dass der Aussteller der Rechnung über die Ge-

29) Schlussanträge GA Mazák, 28. 6. 2011, C-218/10, *ADV Allround*.

30) Rz 26 f der Schlussanträge.

31) Rz 28 der Schlussanträge.

32) Rz 68 f der Schlussanträge.

33) ABI C 2011/179, 7 (18. 6. 2011).

gegenstände verfügte und dass diese an den Rechnungsempfänger geliefert oder zu ihm befördert wurden?

2. Ist der Begriff der Sorgfaltspflicht in § 44 Abs 5 des ungarischen Mehrwertsteuergesetzes, auf dessen Grundlage die Steuerbehörde und die Rechtsprechung vom Rechnungsempfänger verlangen, dass er sich vergewissern muss, ob der Rechnungsaussteller mehrwertsteuerpflichtig ist, er die Gegenstände in seinen Büchern erfasst hat und er seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, mit den Grundsätzen der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, die der Gerichtshof wiederholt im Zusammenhang mit der Durchführung der Richtlinie anerkannt hat, vereinbar?

3. Sind die Art 167 und 178 Buchst. a (der RL 2006/112) dahin auszulegen, dass sie nationalen Vorschriften oder Praktiken entgegenstehen, die das Recht auf Vorsteuerabzug von der Voraussetzung abhängig machen, dass der Steuerpflichtige, der die Rechnung empfängt, nachweisen kann, dass die Gesellschaft, die die Rechnung ausgestellt hat, vorschriftsmäßig handelt?

taxlex-EU 2011/125

C-142/11, *Dávid*

Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Die Rs *Dávid* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungarn).³⁴ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist die Regelung über den Vorsteuerabzug in (der 6. MwSt-RL) oder in der im Jahr 2007 anzuwendenden (RL 2006/112) dahin auszulegen, dass die Steuerverwaltung – auf der Grundlage einer verschuldensunabhängigen Haftung – das Recht auf Vorsteuerabzug, das der Steuerpflichtige ausüben will, beschränken oder entziehen kann, wenn der Aussteller der Rechnung nicht nachweisen kann, dass ein Einsatz von weiteren Subunternehmern rechtmäßig erfolgt war?

2. Kann die Steuerverwaltung, wenn sie die Durchführung des wirtschaftlichen Vorgangs, der in der Rechnung niedergelegt ist, nicht anzweifelt und diese Rechnung auch die formellen gesetzlichen Anforderungen erfüllt, rechtmäßig die Erstattung der Mehrwertsteuer ablehnen, wenn es nicht möglich ist, die Identität der übrigen Subunternehmer festzustellen, deren sich der Aussteller der Rechnung bedient hat, oder wenn die Subunternehmer bei der Ausstellung der Rechnungen die einschlägigen Vorschriften nicht beachtet haben?

3. Ist die Steuerverwaltung, die die Erstattung der Mehrwertsteuer unter den in der zweiten Frage dargestellten Umständen ablehnt, verpflichtet, im Verwaltungsverfahren nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige, der von dem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch macht, wusste, dass die Unternehmen, die in der Kette der Subunternehmer hinter ihm stehen, rechtswidrig handelten und dabei möglicherweise das Ziel verfolgten, die Steuer zu umgehen, oder dass der Steuerpflichtige sogar kollusiv mit ihnen zusammenwirkte?

taxlex-EU 2011/126

C-95/11, *Kommission/Dänemark*

Teilnahme von Nichtsteuerpflichtigen an einer Organschaft

Die Rs *Kommission/Dänemark* betrifft die Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in eine Mehrwert-

steuergruppe (Organschaft).³⁵ Die Kommission beantragt

festzustellen, dass das Königreich Dänemark dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art 9 und 11 (der RL 2006/112) verstoßen hat, dass es Nichtsteuerpflichtigen erlaubt, einer Mehrwertsteuergruppe beizutreten.

taxlex-EU 2011/127

C-153/11, *OOD Klub*

Unternehmerische Nutzung und Vorsteuerabzug

Die Rs *OOD Klub* betrifft ein Vorabentscheidungsverfahren des Administrativen Sad Varna (Bulgarien).³⁶ Dem Gerichtshof werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist Art 168 Abs 1 Buchst. a (der Richtlinie 2006/112) dahin auszulegen, dass – nachdem der Steuerpflichtige sein Wahlrecht ausgeübt und eine Immobilie, die ein Investitionsgut darstellt, dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat – zu vermuten ist (dh bis zum Beweis des Gegenteils anzunehmen ist), dass dieser Gegenstand für die Zwecke der vom Steuerpflichtigen bewirkten steuerbaren Umsätze verwendet wird?

2. Ist Art 168 Abs 1 Buchst. a (der RL 2006/112) dahin auszulegen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug beim Kauf einer Immobilie, die dem Unternehmensvermögen eines Steuerpflichtigen zugeordnet wurde, sofort in dem Steuerzeitraum entsteht, in dem die Steuer fällig geworden ist, und zwar ungeachtet des Umstands, dass die Immobilie angesichts des Fehlens der vom Gesetz verpflichtend vorgesehenen Bewilligung ihrer Inbetriebnahme nicht genutzt werden kann?

3. Steht eine Verwaltungspraxis wie die der Natsionalna Agentsia po Prihodite, wonach das von mehrwertsteuerpflichtigen Personen hinsichtlich von ihnen gekaufter Investitionsgüter geltend gemachte Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt wird, dass diese Güter für den privaten Bedarf der Eigentümer der Gesellschaften verwendet werden, ohne dass bei dieser Nutzung Mehrwertsteuer erhoben wird, mit der Richtlinie und der Rechtsprechung zu ihrer Auslegung im Einklang?

4. Steht in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens der Gesellschaft, der Klägerin, ein Recht auf Vorsteuerabzug beim Kauf einer Immobilie – einer Maisonette in Sofia – zu?

taxlex-EU 2011/128

C-189/11, *Kommission/Königreich Spanien*

Sonderregelungen für Reisebüros

Die Rs *Kommission/Königreich Spanien* betrifft die spanische Umsetzung der Sonderregelung für Reisebüros.³⁷ Die Kommission beantragt

festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art 306 bis 310, 226, 168, 169 und 73 (der RL 2006/112) verstoßen hat,

dass es die Sonderregelung für Reisebüros in den Fällen anwendet, in denen die Reiseleistungen einer vom Reisenden verschiedenen Person verkauft worden sind;

34) ABl C 2011/179, 10 (18. 6. 2011).

35) ABl C 2011/186, 11 (25. 6. 2011).

36) ABl C 2011/186, 12 (25. 6. 2011).

37) ABl C 2011/186, 16 (25. 6. 2011).

dass es von der Anwendung dieser Sonderregelung die Verkäufe der Reisen ausschließt, die von Reiseveranstaltern organisiert und durch Reisebüros, die im eigenen Namen auftreten, an die Öffentlichkeit verkauft werden;

dass es Reisebüros unter bestimmten Umständen gestattet, in der Rechnung einen globalen Betrag auszuweisen, der nicht in Beziehung zu der tatsächlichen an den Kunden weitergege-

benen Mehrwertsteuer steht, und diesem gestattet, obwohl er steuerpflichtig ist, diesen globalen Betrag von der zu zahlenden Mehrwertsteuer abzuziehen, und

dass es Reisebüros, soweit sie von der Sonderregelung Gebrauch machen, erlaubt, die Steuerbemessungsgrundlage global für jeden Besteuerungszeitraum festsetzen.