

<b>I. EINLEITUNG</b>	<b>1</b>
<b>II. DIE RECHTSGRUNDLAGEN DER RECHTSANGLEICHUNG BEI DEN INDIREKTEN STEUERN</b>	<b>3</b>
II.1 Das steuerliche Diskriminierungsverbot – Artikel 90-92 EGV.....	3
II.2 Die Grundfreiheiten der Europäischen Gemeinschaft.....	9
II.3 Der Harmonisierungsauftrag des EGV für die indirekten Steuern- Art 93 EGV .....	14
II.4 Die Beihilfen .....	16
<b>III. HARMONISIERUNG DER UMSATZSTEUER</b>	<b>21</b>
III.1 Rechtsgrundlage: Auszug aus der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG .....	21
III.2 Die Prinzipien der europäischen Umsatzsteuer .....	37
III.3 Die Rechtsprechung des EuGH zur 6. MwSt-Richtlinie .....	41
III.4 Das Binnenmarktkonzept .....	59
III.5 Die sonstigen Richtlinien zur Umsatzsteuer .....	74
<b>IV. HARMONISIERUNG DER VERSICHERUNGSSTEUER</b>	<b>80</b>
<b>V. HARMONISIERUNG DER GESELLSCHAFTSTEUER</b>	<b>87</b>
V.1 Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.....	87
V.2 Die Rechtsprechung des EuGH zur Gesellschaftsteuer.....	94
V.3 Die gesellschaftssteuerliche Behandlung von Großmutterzuschüssen.....	97
<b>VI. HARMONISIERUNG DER VERBRAUCHSTEUERN</b>	<b>99</b>
<b>VII. HARMONISIERUNG DER ENERGIEBESTEUERUNG</b>	<b>107</b>

# Europäisches Steuerrecht

## I. Einleitung

Eine der Ideen der europäischen Nachkriegsordnung war, die wirtschaftlichen Beziehungen der einzelnen Staaten durch die Schaffung eines einheitlichen europäischen Wirtschaftsraumes so eng miteinander zu verflechten, dass die einzelnen Staaten kein Interesse und wohl auch gar keine Möglichkeit zu kriegerischen Auseinandersetzungen mehr haben konnten.

Der Anfang des mitunter mühsamen Weges zu diesem einheitlichen Wirtschaftsraum wurde durch die Unterzeichnung des Pariser Vertrages über die Errichtung der europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (Montanunion/EGKS) im Jahr 1951 gesetzt.<sup>1</sup> Dieser Vertrag basiert auf dem Schumannplan, der über den Weg einer wirtschaftlichen Union eine politische Integration erreichen wollte. Mit der Unterzeichnung der Verträge von Rom, die zur Gründung der europäischen Atomgemeinschaft (EURATOM/EAG) sowie der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) führten, wurde dieser Weg fortgesetzt.

Die Wandlung zu einer politischen Union wurde im Jahr 1992 durch die Unterzeichnung des Vertrages von Maastricht, der zur Gründung der europäischen Union führte, eingeleitet und durch den Vertrag von Amsterdam weiter vorangetrieben. Die Voraussetzungen für die Osterweiterung der Europäischen Union wurde im Dezember 2000 durch den Vertrag von Nizza geschaffen.

Ein weiterer Meilenstein der Europäischen Integration wurde mit der Schaffung des Binnenmarktes zum 1. Jänner 1993 gesetzt. Durch den Binnenmarkt wurden zwar die Zollgrenzen zwischen den Mitgliedsstaaten aufgehoben, nicht jedoch die jeweiligen Steuergrenzen.

Der am 1. Jänner 1995 erfolgte Beitritt Österreichs zur Europäischen Union hatte auch Auswirkungen auf das österreichische Steuerrecht, wobei sich diese Auswirkungen aufgrund des Regelungsinhaltes des EGV hinsichtlich der direkten und indirekten Steuern unterschiedlich gestalteten.

Die Unterscheidung in direkte und indirekte Steuern richtet sich danach, ob der Steuerschuldner die Steuerlast auf einen Dritten überwälzen kann.

- Unter direkten Steuern versteht man diejenigen Steuern, bei denen der Steuerschuldner und der Steuerträger ident sind, wie zB bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer.
- Unter indirekten Steuern werden all jene Steuern verstanden, bei denen davon ausgegangen wird, dass der Steuerschuldner die Steuerlast auf einen Dritten überwälzen kann, sodass Steuerschuldner und Steuerträger auseinander fallen. Zu den indirekten Steuern zählen die Umsatzsteuer und die Verbrauchsteuer.

Die unterschiedliche Behandlung der direkten und der indirekten Steuern zeigt sich ua daran, dass sich für die Harmonisierung der indirekten Steuern ein eigener Kompetenztatbestand im EGV findet, wohingegen zur Harmonisierung der direkten Steuern auf die allgemeine Regelung des Artikels 94 EGV zurückgegriffen werden muss. Weiters gibt es für die indirekten Steuern ein eigenes Diskriminierungsverbot im EGV, während der EuGH bei Diskriminierung

---

<sup>1</sup> Die Geltungsdauer der EGKS endete gem Art 97 EGKSV mit 23. Juli 2002.

gen aufgrund von direkten Steuern das allgemeine Diskriminierungsverbot sowie die einzelnen Grundfreiheiten anzuwenden hat. Ein großer Unterschied zwischen den direkten und den indirekten Steuern zeigt sich auch beim Stand der Steuerharmonisierung. Während es für die indirekten Steuern eine Vielzahl von Richtlinien gibt, erwähnenswert sind vor allem die diversen Richtlinien zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer bzw der Verbrauchsteuern, gibt es auf dem Gebiet der direkten Steuern bislang nur zwei bedeutende Richtlinien, nämlich die Fusionsrichtlinie, die die steuerneutrale Durchführung internationaler Umgründungsvorgänge gewährleisten soll und die Mutter-Tochter-Richtlinie, die bei Vorliegen von bestimmten Voraussetzungen die Einmalbesteuerung bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften der Mitgliedstaaten garantiert.

Obwohl es eine Vielzahl von europäischen Regelungen zum Steuerrecht gibt, ist die Europäische Union noch weit von einem einheitlichen Steuersystem entfernt. So konnte zB auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer – auf dem es die größte Regelungsdichte gibt – die Einführung eines Ursprungslandprinzips mit Vorsteuerabzug über die Grenze noch immer nicht verwirklicht werden und auf dem Gebiet der direkten Steuern verhindert vor allem die Furcht der Mitgliedstaaten vor einem noch größeren Souveränitätsverlust eine weitergehende Harmonisierung.

So wird es auch in Zukunft weiterhin Sache des Europäischen Gerichtshofes sein, den Europäischen Binnenmarkt durch seine Judikatur zu verwirklichen.

## Teil A: Die indirekten Steuern

### II. Die Rechtsgrundlagen der Rechtsangleichung bei den indirekten Steuern

#### II.1 Das steuerliche Diskriminierungsverbot – Artikel 90-92 EGV

<p>ARTIKEL 90 (ex Artikel 95)</p> <p>Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.</p> <p>Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.</p> <p>ARTIKEL 91 (ex Artikel 96)</p> <p>Werden Waren in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ausgeführt, so darf die Rückvergütung für inländische Abgaben nicht höher sein als die auf die ausgeführten Waren mittelbar oder unmittelbar erhobenen inländischen Abgaben.</p> <p>ARTIKEL 92 (ex Artikel 98)</p> <p>Für Abgaben außer Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern sind Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr nach anderen Mitgliedstaaten sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus den Mitgliedstaaten nur zulässig, soweit der Rat sie vorher mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission für eine begrenzte Frist genehmigt hat.</p>	<p>ARTICLE 90 (ex Article 95)</p> <p>No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of other Member States any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products. Furthermore, no Member State shall impose on the products of other Member States any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products.</p> <p>ARTICLE 91 (ex Article 96)</p> <p>Where products are exported to the territory of any Member State, any repayment of internal taxation shall not exceed the internal taxation imposed on them whether directly or indirectly.</p> <p>ARTICLE 92 (ex Article 98)</p> <p>In the case of charges other than turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation, remissions and repayments in respect of exports to other Member States may not be granted and countervailing charges in respect of imports from Member States may not be imposed unless the measures contemplated have been previously approved for a limited period by the Council acting by a qualified majority on a proposal from the Commission.</p>
--	--

##### II.1.1 Art 90-EGV Diskriminierungsverbot

#### Allgemeines zu Art 90

Das Diskriminierungsverbot des Art 90 EGV soll sicherstellen, dass inländische Besteuerungssysteme für die Besteuerung von Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine ungünstigeren Bedingungen vorsehen als für vergleichbare inländische Waren. Durch die Beseitigung steuerlicher Hindernisse soll der freie Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und somit die Verwirklichung des Binnenmarktes gewährleistet werden. Jede Form des Schutzes, die

aus der diskriminierenden Besteuerung der aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Waren folgen könnte, soll beseitigt werden. Das Diskriminierungsverbot greift prinzipiell dann ein, wenn eine Abgabe geeignet ist, die Einfuhr von Gütern aus anderen Mitgliedstaaten zu Gunsten inländischer Güter zu erschweren. Die Regelung des Art 90 EGV ist unmittelbar anwendbar.

### **Betroffene Abgaben:**

Aus der Formulierung „Abgaben gleich welcher Art“ ist zu schließen, dass der von der Regelung erfasste Abgabenkreis weit gezogen werden muss. Erfasst werden alle hoheitlich erhobenen Geldleistungen, die der Einnahmenerzielung dienen, wobei es nicht auf die Bezeichnung als Abgabe ankommt.

Da es sich dabei um Abgaben auf Waren handelt, also eine Produktbezogenheit der Abgabe gefordert wird, unterliegen vor allem die indirekten Steuern dem Diskriminierungsverbot des Art 90 EGV.

### **Inhalt des Diskriminierungsverbots:**

In Art 90 EGV finden sich zwei Diskriminierungstatbestände.

Art 90 Abs 1 EGV verbietet, dass gleichartige Waren alleine aufgrund der Tatsache, dass sie aus einem anderen Mitgliedstaat stammen anders als inländische Waren besteuert werden. Wenn eine Gleichartigkeit der Waren iSd Abs 1 vorliegt, genügt schon der geringste Nachweis einer unterschiedlichen Steuerlast zur Annahme einer Diskriminierung. Hierbei ist zu fragen, wie das jeweilige Produkt besteuert werden würde, wenn es inländischer Herkunft wäre. Wäre dann eine geringere Steuerlast gegeben, so liegt eine Diskriminierung vor. Da die Anwendung des Abs 1 den Nachweis der Gleichartigkeit der Waren und somit ein enges Wettbewerbsverhältnis zwischen diesen erfordert, der Nachweis eines solchen aber schwierig ist, wird diese Bestimmung durch die Regelung des Abs 2 vervollständigt.

In Art 90 Abs 2 EGV findet sich die Ergänzung, dass auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben erhoben werden dürfen, die geeignet sind andere – nämlich inländische – Produktionen zu schützen.

Dazu ist zuerst festzustellen, ob überhaupt ein Wettbewerbsverhältnis zwischen den betroffenen Waren vorliegt und danach ist zu prüfen, ob die Abgabe eine protektionistische Wirkung zu Gunsten des inländischen Produktes entfaltet.

### **Anwendungsbereich:**

Vom Schutzbereich des Art 90 EGV werden die sogenannten Gemeinschaftswaren umfasst. Unter Gemeinschaftswaren werden alle aus einem Mitgliedstaat stammenden Waren, sowie die Waren, die ihren Ursprung zwar außerhalb der Gemeinschaft haben, sich aber nach einer zollrechtlichen Einfuhrabfertigung im freien Warenverkehr befinden, verstanden.

Der Anwendungsbereich der Norm erstreckt sich auf den Handel im Binnenmarkt. Das bedeutet, dass die Regelung nur auf Sachverhalte, die den Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten betreffen, anwendbar ist. Im Verkehr zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland ist Art 90 EGV grundsätzlich nicht anwendbar. Es muss allerdings beachtet werden, ob vertragliche Regelungen mit Drittstaaten bestehen, die ein ähnliches Verbot wie Art 90 EGV vorsehen, wie zB das Freihandelsabkommen mit der Schweiz.

Art 90 EGV findet nicht nur, wie dem Wortlaut zu entnehmen sein könnte, auf Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten Anwendung, sondern er ist, wie sich aus der Systematik des EGV ergibt auch auf Ausfuhren in andere Mitgliedstaaten anzuwenden. Grund dafür ist, dass die Neutralität der inländischen Abgabensysteme in allen Fällen des grenzüberschreitenden Warenverkehrs gewährleistet werden soll.

## Das Diskriminierungsverbot des Art 90 Abs 1 EGV

### **Der Begriff der Gleichartigkeit:**

Der Abs 1 des Art 90 stellt auf die Gleichartigkeit der Waren ab, wobei der Begriff der gleichartigen Waren möglichst weit auszulegen ist. So kommt es bei der Gleichartigkeit von Waren nicht auf eine strenge Identität der betreffenden Produkte an, sondern die gleiche oder gleichartige Verwendung dieser Waren ist für die Gleichartigkeit ausschlaggebend. Es ist dabei darauf abzustellen, ob Waren der gleichen Produktions- und Vertriebsstufe aus der Sicht des Verbrauchers die selben Eigenschaften haben und den selben Bedürfnissen dienen.

Diese beiden Kriterien unterscheiden sich dadurch, dass die Beurteilung der Eigenschaften einen eher objektiven, die Beurteilung der Frage, ob die Waren den selben Bedürfnissen dienen, einen eher subjektiven Maßstab folgt. Nach dem EuGH ist zunächst das Kriterium der gleichen oder vergleichbaren Verwendung maßgeblich, bevor die subjektive Einstellung des Verbrauchers betrachtet werden soll.

### Beispiele:

Gleichartigkeit liegt vor bei Obstwein und Traubenwein (Tafelwein). Grund dafür ist, dass beide Produkte aus der selben Art von Grunderzeugnissen und im selben Verfahren, nämlich durch Gärung hergestellt werden. Auch ihr Geschmack und ihr Alkoholgehalt ist gleich. Darüber hinaus dienen die beiden Getränkegruppen in den Augen der Verbraucher angesichts ihrer gleichen Eigenschaften den selben Bedürfnissen, da sie beide sowohl als erfrischende als auch als durstlöschendes Getränke sowie als Getränk zu den Mahlzeiten Verwendung finden. (EuGH Rs 106/84, Slg 1986, 833)

Verneint wurde die Gleichartigkeit jedoch für Whisky und Likörwein. Als Argument dafür wurde angeführt, dass likörweinartige Obstweine durch natürliche Gärung aus Obst gewonnen werden, schottischer Whisky hingegen durch Destillation aus Getreide. Weiters unterscheiden sich auch die organoleptischen Eigenschaften der Elemente. Da beide Produkte den selben Stoff, etwa Weingeist enthalten, reicht alleine für das Vorliegen der Gleichartigkeit des Art 90 EGV nicht aus. Zur Gleichartigkeit ist es auch erforderlich, dass der Anteil dieses Stoffes in den Erzeugnissen mehr oder weniger gleich hoch ist. Selbst wenn man unterstellt, dass sich schottischer Whisky auf die selbe Art genießen lässt wie likörartige Obstweine, genügt dies nicht, um in den likörweinartigen Obstweinen gleichzustellen, deren natürlichen Eigenschaften grundverschieden sind. (EuGH Rs 243/84, Slg 1986, 875) Ebenso wurde eine Vergleichbarkeit von Bananen und italienischem Tafelobst abgelehnt, da letztere in gewissem Umfang eine durstlöschende Wirkung – im Gegensatz zu Bananen – zukommt. (EuGH Rs 184/85, Slg 1985, 2013)

Wie man aus obigen Beispielen erkennen kann, ist die Beurteilung, ob es sich bei Waren um gleichartige Waren iSd Art 90 Abs 1 EGV handelt, sehr kasuistisch geprägt. Daher war der EuGH bemüht, dem Tatbestand der Gleichartigkeit objektive Maßstäbe zu Grunde zu legen, um so einen gewissen Grad an Rechtssicherheit zu gewährleisten. So hatte der EuGH festgestellt, dass Gleichartigkeit normalerweise dann vorliegt, wenn Waren steuerrechtlich, zollrechtlich oder statistisch unter die gleiche Bezeichnung einzuordnen sind. (EuGH Rs 27/67, Slg 1968, 333) Angesichts der einsetzenden Kritik an diese Entscheidung hatte der EuGH in der Folge seinen Standpunkt dahingehend abgeschwächt, dass er feststellte, dass es ein wesentlicher Gesichtspunkt bei der Beurteilung sein könne, ob das inländische und das eingeführte Erzeugnis der selben Position des gemeinsamen Zolltarifs zugeordnet ist. (EuGH Rs 45/75, Slg 1976, 181) Schließlich kam der EuGH jedoch zur Einsicht, dass die Unterteilung der betreffenden Tarifstelle für den Außenhandel der Gemeinschaft gebildet sei, dass sie aber

keine angemessene Einteilung für die Anwendung des damaligen Art 95 EGV (jetzt Art 90 EGV) darstelle. Jedenfalls sind national unterschiedliche Trinkgewohnheiten als Beurteilungskriterium für Art 90 Abs 1 ungeeignet (EuGH Rs 168/78, Slg 1980, 347).

**Vorliegen einer Diskriminierung:**

Wie schon oben erwähnt, genügt bereits der geringste Nachweis einer effektiven unterschiedlichen Steuerlast, damit ein Verstoß gegen Art 90 Abs 1 EGV vorliegt. Daher ist bei gleichartigen Waren eine strikte formelle Gleichbehandlung zwischen den eingeführten und den heimischen Waren erforderlich. Ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art 90 EGV liegt bereits dann vor, wenn ein Steuersystem nicht so gestaltet ist, dass es eine Höherbelastung von eingeführten Waren unter allen Umständen ausschließt, eine Regelung ist also auch dann mit Art 90 EGV unvereinbar, wenn sie nur in ganz bestimmten Fällen zu einer höheren Belastung führt (EuGH Rs C-228/98, Slg 2000, I-557).

Auch rechtfertigt es die Besteuerung einer früheren Produktionsstufe einer einheimischen Ware, die bei der eingeführten Ware nicht mehr nachgeholt werden kann, nicht, diese Steuerbelastung der inländischen Ware bei der eingeführten Ware später durch eine höhere Besteuerung nachzuholen. Es ist ebenfalls unzulässig, ein eingeführtes Erzeugnis pauschal, das inländische Erzeugnis jedoch mit degressiven oder progressiven Abstufungen zu belasten. So ist die Anwendung eines undifferenzierten einheitlichen Steuersatzes auf eingeführte Elektrizität unzulässig, wenn auf inländische Elektrizität je nach Art der Erzeugung differenzierte Steuersätze zur Anwendung kommen. (EuGH Rs C-213/96, Slg 1998, I-1777) Es ist aber nicht nur auf den Steuersatz abzustellen, sondern es sind auch die Bemessungsgrundlagen sowie die Einzelheiten der Erhebung der Steuer zu berücksichtigen. Als Beispiel seien Stundungsmöglichkeiten angeführt, wobei die Diskriminierung trotz der im übrigen gleichen Abgabenbelastung allein im Zinsvorteil aufgrund der Steuerstundung liegen kann (EuGH Rs 42/83, Slg 1984, 2649).

**Die Regelung des Art 90 Abs 2 EGV**

Art 90 Abs 2 EGV ist immer dann zu prüfen, wenn die Regelung des Abs 1 aufgrund der fehlenden Gleichartigkeit von Waren nicht zur Anwendung kommen kann. Durch Art 90 Abs 2 soll jede Form einer mittelbaren steuerlichen Schutzpolitik bei Erzeugnissen, bei denen es sich zwar nicht um gleichartige Waren iSd Abs 1 handelt, die aber doch mit bestimmten Erzeugnissen des Einfuhrlandes in Wettbewerb stehen, erfasst werden.

Zuerst ist zu prüfen, ob zwischen den Produkten überhaupt ein Wettbewerbsverhältnis vorliegt, bevor als zweiter Schritt festzustellen ist, ob die Abgabe eine protektionistische Wirkung entfaltet.

**Wettbewerbsverhältnis:**

Damit Abs 2 überhaupt anwendbar ist, muss ein Wettbewerbsverhältnis zwischen der eingeführten und der einheimischen Ware bestehen. Im Interesse der Rechtssicherheit dürfen jedoch diese Beziehungen nicht nur gelegentlich, sondern es muss sich um dauerhafte und typische Verhältnisse handeln. (EuGH Rs 27/67, Slg 1968, 333) Dieses Wettbewerbsverhältnis kann aufgrund eines Substitutionsverhältnisses oder eines Komplementärverhältnisses gegeben sein.

### **Substitutionsverhältnis:**

Unter einem Substitutionsverhältnis versteht man die Austauschbarkeit von Waren aus der Sicht des Verbrauchers austauschbar sind. Dabei wird der Grad der Austauschbarkeit anhand der gleichartigen Verwendbarkeit, des Preises und der Wertschätzung durch den Verbraucher festgestellt. Ob Waren miteinander im Wettbewerb stehen, richtet sich nicht nur nach dem jeweiligen Stand des Marktes, sondern es ist auch auf die im Rahmen des freien Warenverkehrs gegebenen Entwicklungsmöglichkeiten abzustellen. (EuGH Rs 170/78, Slg 1980, 417) Nach Ansicht des EuGH liegt zB zwischen Bier und billigem Wein ein Austauschverhältnis vor. (EuGH Rs 356/85, Slg 1987, 3299)

### **Komplementärverhältnis:**

Ein Wettbewerb kann sich auch aufgrund eines Komplementärverhältnisses ergeben. Dabei handelt es sich um die Situation, dass es zwar an einen unmittelbaren Warenwettbewerb zwischen der eingeführten und der einheimischen Ware handelt, zwischen den verschiedenen Formen von eingeführten Waren ein solcher aber vorliegt und dass eine dieser Warenformen zum Nutzen eines einheimischen Produktionszweiges höher besteuert wird. Dies wäre zB der Fall, wenn ein Mitgliedstaat einen in Flaschen abgefüllten Wein höher besteuert, als einen nicht abgefüllten Wein, um so seine heimische Abfüllindustrie zu schützen. Damit Art 90 Abs 2 EGV erfüllt wird, ist es nicht nötig, dass ein einheimisches Konkurrenzprodukt zum Wein besteht, da durch die Diskriminierung von verschiedenen konkurrierenden Einfuhrprodukten, der Schutz einer einheimischen Produktion, nämlich der heimischen Abfüllproduktion bewirkt wird.

### **Protektionistische Wirkung:**

Nach dem EuGH kommt eine Verletzung des Art 90 Abs 2 nur in Betracht, wenn die Abgabenerhebung eine Schutzwirkung zu Gunsten einheimischer Produktion entfalten kann. (EuGH Rs 193/85, Slg 1987, 2085) Eine solche Wirkung ist nur anzunehmen, wenn die Abgabenbelastung dazu führen kann, dass der potentielle Verbrauch der eingeführten Ware zu Gunsten der mit ihnen im Wettbewerb stehenden Waren negativ beeinflusst wird, dass die Folgen der Besteuerung also Auswirkungen auf das Verbraucherverhalten haben können. (EuGH Rs 323/89, Slg 1989, 2275) Die Auswirkungen lassen sich im Einzelfall nur aufgrund eines Abwägungsprozesses prognostizieren. Man wird davon ausgehen müssen, dass die inländischen Waren durch eine ungleiche steuerliche Behandlung der ausländischen Produkte desto eher im Wettbewerb vor diesen geschützt werden, je austauschbarer diese Waren untereinander sind. Eine differenzierende Besteuerung hat jedoch dann keine Schutzwirkung zu Gunsten der einheimischen Produkte, wenn unter jede der Steuergruppen auch ein wesentlicher Teil der inländischen Erzeugung fällt. (EuGH Rs 243/84, Slg 1986, 875)

### **Zulässige Differenzierungen:**

Den Mitgliedstaaten ist es nicht verboten, Differenzierungen in der Besteuerung von Waren vorzunehmen, wenn diese legitimen wirtschaftlichen oder sozialen Zielen dienen und in gleicher Weise auf einheimische und eingeführte Waren angewendet wird. Diese Ziele können wirtschaftssozial oder umweltpolitischer Art sein. Diese Differenzierung darf allerdings keine versteckte Diskriminierung enthalten, wie es zB bei der französischen Zulassungsteuer war, in deren höchste Steuerklasse – deren Belastung fünf Mal so hoch war als die der darunter liegenden Klasse – nur im Ausland produzierte KFZ dienen und somit nur diese im Ausland produzierten Fahrzeuge mit dem Höchststeuersatz besteuert wurden. (EuGH Rs 112/84, Slg 1985, 1367) Den jede unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung der Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten und jeder Schutz inländischer konkurrierender Produkte muss unter allen Umständen ausgeschlossen bleiben.

### **Abgrenzung zu Zöllen und zollgleichen Abgaben (Art. 23, 25 EGV):**

Nach stRsp des EuGH (seit Rs 57/65, Slg 1966, 258) ist die gleichzeitige Erfüllung beider Tatbestände nicht denkbar. Das wesentliche Merkmal einer Abgabe mit gleicher Wirkung wie ein Zoll, das sie von einer inländischen Abgabe unterscheidet, liegt in dem Umstand, dass die erstere ausschließlich eingeführte Waren als solche erfasst, während die letztere sowohl für eingeführte Waren als auch für inländische Waren gilt. Zu beachten ist jedoch, dass eine Geldleistung, welche zwar formell inländische und importierte Produkte gleichermaßen erfasst, materiell jedoch wegen zu vernachlässigender heimischer Produktion größtenteils die ausländische Produktion belastet, grundsätzlich dennoch eine inländische Abgabe (Art. 90 EGV) darstellt, falls diese Teil eines allgemeinen inländischen Abgabensystems ist.

### **II.1.2 Verbot von überhöhten Rückvergütungen gemäß Art 91 EGV**

Art 91 EGV normiert ein Verbot von überhöhten Rückvergütungen bei der Warenausfuhr. Durch dieses Verbot soll die Wettbewerbsneutralität zwischen den Mitgliedstaaten gesichert werden. Während sich das Verbot des Art 90 EGV gegen den Vorteil einheimischer Produkte auf den nationalen Markt wendet, sollen durch das Verbot überhöhter Abgabenrückerstattung bei der Ausfuhr Marktverzerrungen in andere Mitgliedstaaten verhindert werden.

Art 91 behandelt somit den umgekehrten Fall zu Art 90 EGV – wobei die Zielsetzung der beiden Regelungen, die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen durch eine bevorzugte Behandlung einheimischer Unternehmer durch einen Mitgliedstaat – ident ist.

Art 91 betrifft ebenso wie Art 90 den Binnenhandel, es werden wiederum nur Gemeinschaftswaren von der Regelung erfasst und die Warenbezogenheit dieser Vorschrift macht deutlich, dass in die Rückerstattung nur indirekte Abgaben einfließen dürfen. Die Rückvergütung darf höchstens den Betrag aller indirekten Abgaben entsprechen, die mittelbar oder unmittelbar in den Preis der ausgeführten Ware eingegangen sind, gleichgültig auf welcher Stufe sie angefallen sind. Die Begriffe unmittelbar und mittelbar des Art 91 EGV sind so zu verstehen, dass das Wort unmittelbar diejenigen Abgaben bezeichnet, die das fertige Produkt betreffen, wohingegen durch das Wort mittelbar diejenigen Abgaben bezeichnet werden, mit denen die auf den einzelnen Fertigungsstufen für die Herstellung der Waren verwendeten Rohstoffe oder Halbfertigerzeugnisse besteuert werden. Nicht dem Anwendungsbereich des Art 91 EGV unterliegen Abgaben, soweit sie ihren Gegenstand oder ihrer Natur nach das Produktionsunternehmen, nicht aber die Waren selbst, betreffen.

Durch Art 91 EGV wird nur eine Obergrenze für die Rückvergütung von Abgaben festgelegt, eine Vorschrift, dass eine Rückvergütung von Abgaben stattzufinden hat, wird dadurch aber nicht statuiert. Die Mitgliedstaaten können demnach, soweit sich aus dem Sekundärrecht nichts Gegenteiliges ergibt, unter dieser Obergrenze bleiben. Die Rückerstattung kann auch im Rahmen einer Pauschalmethode erfolgen, dabei muss aber der Mitgliedstaat den Nachweis erbringen, dass er dabei sowohl nach der Art der erstatteten Abgabe als auch nach der Höhe der Erstattung bei jedem in das Pauschalsystem einbezogenen Erzeugnis die zwingenden Grenzen des Art 91 einhält. (EuGH Rs 45/64, Slg 1965, 1125)

Ob Art 91 EGV eine unmittelbare Wirkung entfaltet, ist umstritten. Es gibt die Ansicht, dass sich das Verbot an die Mitgliedstaaten richtet und die Durchsetzung im wesentlichen der Kommission obliegt, es also die Konkurrenten in anderen Mitgliedstaaten schützt, ohne diesen als einzelnen das Recht einzuräumen, gegen unzulässige Rückvergütungen anderer im Klagewege vorzugehen. Eine andere Ansicht kommt zu dem Ergebnis, dass Art 91 EGV eine unmittelbare Wirkung zu Gunsten des einzelnen entfaltet, da die Regelung klar, eindeutig und rechtlich vollkommen ist.

### II.1.3 Kompensationsverbot, Ausnahmen gemäß Art 92

Art 92 EGV sieht vor, dass für Abgaben außer Umsatzsteuer, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten, sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus den Mitgliedstaaten nur zulässig sind, soweit sie der Rat vorher mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission für eine bestimmte Zeit genehmigt hat. Die mangelnde praktische Relevanz dieser Norm zeigt sich dadurch, dass bisher kein einziger Genehmigungsantrag einlangte. Art 92 ist unmittelbar anwendbar.

## II.2 Die Grundfreiheiten der Europäischen Gemeinschaft

### II.2.1 Das allgemeine Diskriminierungsverbot - Artikel 12 EGV

<p>Artikel 12 (ex-Artikel 6)                  Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.                  Der Rat kann nach dem Verfahren des Artikels 251 Regelungen für das Verbot solcher Diskriminierungen treffen.</p>	<p>Article 12 (ex Article 6)                  Within the scope of application of this Treaty, and without prejudice to any special provisions contained therein, any discrimination on grounds of nationality shall be prohibited.                  The Council, acting in accordance with the procedure referred to in Article 251, may adopt rules designed to prohibit such discrimination.</p>
---	--

Im gesamten Anwendungsgebiet des Vertrages ist jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit verboten.

### II.2.2 Die Arbeitnehmerfreizügigkeit - Artikel 39 EGV

<p>ARTIKEL 39 (ex Artikel 48)</p> <p>(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.                  (2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.                  (3) Sie gibt - vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen - den Arbeitnehmern das Recht,                  a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;                  b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;                  c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;</p>	<p>ARTICLE 39 (ex Article 48)</p> <p>1. Freedom of movement for workers shall be secured within the Community.                  2. Such freedom of movement shall entail the abolition of any discrimination based on nationality between workers of the Member States as regards employment, remuneration and other conditions of work and employment.                  3. It shall entail the right, subject to limitations justified on grounds of public policy, public security or public health:                  (a) to accept offers of employment actually made;                  (b) to move freely within the territory of Member States for this purpose;                  (c) to stay in a Member State for the purpose of employment in accordance with the provisions governing the employment of nationals of that State laid down by law, regulation or administrative action;</p>
---	---

<p>d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt. (4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.</p>	<p>(d) to remain in the territory of a Member State after having been employed in that State, subject to conditions which shall be embodied in implementing regulations to be drawn up by the Commission. 4. The provisions of this Article shall not apply to employment in the public service.</p>
---	--

Dieser Artikel umfasst die Abschaffung der unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer bezüglich Beschäftigung, Entlohnung und sonstigen Arbeitsbedingungen aufgrund der Staatsangehörigkeit. Er beinhaltet weiter das Recht der Arbeitnehmer, sich in den Mitgliedstaaten frei zu bewegen sowie dort einer Beschäftigung nachzugehen. Keine Anwendung findet der Artikel auf die öffentliche Verwaltung

### **Weigel und Weigel, 29.4.2004 – Rs C-387/01**

Im Ausgangsfall ging es um ein deutsches Ehepaar, welches nach Österreich umzog und im Zuge dessen zwei PKW in Österreich anmeldete. Das Finanzamt setzte daraufhin die NoVA für diese Fahrzeuge gemäß § 1 Z 3 NoVAG fest. Die Beschwerdeführer sahen darin eine unzulässige Diskriminierung und einen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Der EuGH hat für Recht erkannt:

„1. Die Artikel 39 EG und 12 EG stehen dem nicht entgegen, dass einer Privatperson aus einem Mitgliedstaat, die sich aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels in einem anderen Mitgliedstaat niederlässt und dabei ihr Kraftfahrzeug in den letztgenannten Staat einführt, eine Verbrauchssteuer wie die im Ausgangsverfahren streitige Normverbrauchs-Grundabgabe auferlegt wird.

2. Eine Verbrauchsabgabe wie die im Ausgangsverfahren streitige Normverbrauchs-Grundabgabe ist eine inländische Abgabe, deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht nicht anhand der Artikel 23 EG und 25 EG, sondern anhand des Artikels 90 EG zu prüfen ist.

3. Artikel 90 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Verbrauchsabgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen Normverbrauchs-Grundabgabe nicht entgegensteht, soweit deren Beträge den tatsächlichen Wertverlust der von einer Privatperson eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeuge genau widerspiegeln und die Erreichung des Zieles ermöglichen, derartige Fahrzeuge so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist.

4. Artikel 90 EG ist dahin auszulegen, dass er im Fall der Einfuhr eines Gebrauchtfahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat durch eine Privatperson der Erhebung eines Zuschlags von 20% auf eine Abgabe mit den Merkmalen der im Ausgangsverfahren streitigen Normverbrauchs-Grundabgabe entgegensteht.“

### **II.2.3 Die Niederlassungsfreiheit - Artikel 43 EGV**

<p>ARTIKEL 43 (ex Artikel 52)</p> <p>Die Beschränkungen der freien Niederlassung von</p>	<p>ARTICLE 43 (ex Article 52)</p> <p>Within the framework of the provisions set out</p>
--	---

<p>Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.</p> <p>Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahme staats für seine eigenen Angehörigen.</p>	<p>below, restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibition shall also apply to restrictions on the setting up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.</p> <p>Freedom of establishment shall include the right to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings, in particular companies or firms within the meaning of the second paragraph of Article 48, under the conditions laid down for its own nationals by the law of the country where such establishment is effected, subject to the provisions of the Chapter relating to capital.</p>
--	---

Dieser Artikel führt zu einem Verbot der Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates. Untersagt sind auch Einschränkungen bei der Gründung von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaates.

#### II.2.4 Die Freiheit der Wohnsitznahme -Art 18 EGV

<p>Artikel 18 (ex-Artikel 8 a)</p> <p>(1) Jeder Unionsbürger hat das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in diesem Vertrag und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten.</p> <p>(2) Der Rat kann Vorschriften erlassen, mit denen die Ausübung der Rechte nach Absatz 1 erleichtert wird; sofern in diesem Vertrag nichts anderes bestimmt ist, beschließt er gemäß dem Verfahren des Artikels 251. Der Rat beschließt im Rahmen dieses Verfahrens einstimmig.</p>	<p>Article 18 (ex Article 8a)</p> <p>1. Every citizen of the Union shall have the right to move and reside freely within the territory of the Member States, subject to the limitations and conditions laid down in this Treaty and by the measures adopted to give it effect.</p> <p>2. The Council may adopt provisions with a view to facilitating the exercise of the rights referred to in paragraph 1; save as otherwise provided in this Treaty, the Council shall act in accordance with the procedure referred to in Article 251. The Council shall act unanimously throughout this procedure.</p>
---	---

Jeder Unionsbürger hat das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten.

#### II.2.5 Die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs – Artikel 49 EGV

<p>ARTIKEL 49 (ex Artikel 59)</p> <p>Die Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Ge-</p>	<p>ARTICLE 49 (ex Article 59)</p> <p>Within the framework of the provisions set out below, restrictions on freedom to provide services within the Community shall be prohibited in respect</p>
--	--

<p>meinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Der Rat kann mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission beschließen, dass dieses Kapitel auch auf Erbringer von Dienstleistungen Anwendung findet, welche die Staatsangehörigkeit eines dritten Landes besitzen und innerhalb der Gemeinschaft ansässig sind.</p>	<p>of nationals of Member States who are established in a State of the Community other than that of the person for whom the services are intended. The Council may, acting by a qualified majority on a proposal from the Commission, extend the provisions of the Chapter to nationals of a third country who provide services and who are established within the Community.</p>
--	---

Beschränkungen des Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind verboten. Als Dienstleistungen gelten insbesondere gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten.

### **Mobistar SA ua, 8.9.2005 - Rs C-544/03 und C-545/03**

Der Einführung einer Handymastensteuer steht das Gemeinschaftsrecht grundsätzlich nicht entgegen.

„1. Artikel 59 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 49 EG) ist dahin auszulegen, dass er der Regelung einer nationalen Behörde oder einer Gebietskörperschaft, mit der eine Abgabe auf die Infrastrukturen für Mobilkommunikation und Personal Communications eingeführt wird, die im Rahmen der durch Lizenzen und Genehmigungen gedeckten Tätigkeiten genutzt werden, nicht entgegensteht, sofern diese Regelung unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus der den anderen Mitgliedstaaten gilt und die Erbringung von Dienstleistungen innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats in gleicher Weise wie die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten berührt.

2. Abgabenrechtliche Maßnahmen, die auf Infrastrukturen für die Mobilkommunikation angewandt werden, fallen nur dann unter Artikel 3c der hinsichtlich der Einführung des vollständigen Wettbewerbs auf den Telekommunikationsmärkten durch die Richtlinie 96/19/EG der Kommission vom 13. März 1996 geänderten Richtlinie 90/388/EWG der Kommission vom 28. Juni 1990 über den Wettbewerb auf dem Markt für Telekommunikationsdienste, wenn sie Betreiber, die über besondere oder ausschließliche Rechte verfügen oder verfügen haben, gegenüber neuen Betreibern unmittelbar oder mittelbar begünstigen und die Wettbewerbssituation spürbar beeinträchtigen.“

### **II.2.6 Die Freiheit des Kapitalverkehrs – Artikel 56 und 58 EGV**

<p>ARTIKEL 56 (ex Artikel 73b)</p> <p>(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. (2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.</p>	<p>ARTICLE 56 (ex Article 73b)</p> <p>1. Within the framework of the provisions set out in this Chapter, all restrictions on the movement of capital between Member States and between Member States and third countries shall be prohibited. 2. Within the framework of the provisions set out in this Chapter, all restrictions on payments between Member States and between Member States and third countries shall be prohibited.</p>
--	--

<p>ARTIKEL 58 (ex Artikel 73d)</p> <p>(1) Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,</p> <p>a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,</p> <p>b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.</p> <p>(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit diesem Vertrag vereinbar sind.</p> <p>(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen</p>	<p>ARTICLE 58 (ex Article 73d)</p> <p>1. The provisions of Article 56 shall be without prejudice to the right of Member States:</p> <p>(a) to apply the relevant provisions of their tax law which distinguish between taxpayers who are not in the same situation with regard to their place of residence or with regard to the place where their capital is invested;</p> <p>(b) to take all requisite measures to prevent infringements of national law and regulations, in particular in the field of taxation and the prudential supervision of financial institutions, or to lay down procedures for the declaration of capital movements for purposes of administrative or statistical information, or to take measures which are justified on grounds of public policy or public security.</p> <p>2. The provisions of this Chapter shall be without prejudice to the applicability of restrictions on the right of establishment which are compatible with this Treaty..</p> <p>3. The measures and procedures referred to in paragraphs 1 and 2 shall not constitute a means of arbitrary discrimination or a disguised restriction on the free movement of capital and payments as defined in Article 56.</p>
--	--

Beschränkungen des Kapitalverkehrs und des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern sind verboten. Art 58 führt dazu ergänzend aus, dass Art 56 nicht das Recht der Mitgliedstaaten berührt, einschlägige Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Solche Ungleichbehandlungen dürfen jedoch weder eine willkürliche Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen.

Die Kapitalverkehrsfreiheit spielt dabei vor allem im Bereich der direkten Steuern eine Rolle. Im Gegensatz zur Harmonisierung bei den indirekten Steuern befinden sich die Anpassungen bei den direkten Steuern erst im Anfangsstadium. Die Bemühungen der Europäischen Kommission konzentrieren sich auf das politisch Machbare und das unter Wettbewerbsaspekten absolut Notwendige. Als Minimalziel mussten mit der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes steuerliche Hemmnisse für eine grenzüberschreitende Betätigung von Unternehmen beseitigt werden.

## II.3 Der Harmonisierungsauftrag des EGV für die indirekten Steuern- Art 93 EGV

<p>ARTIKEL 93 (ex Artikel 99)</p> <p>Der Rat erlässt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Artikel 14 gesetzten Frist notwendig ist.</p>	<p>ARTICLE 93 (ex Article 99)</p> <p>The Council shall, acting unanimously on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonisation of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation to the extent that such harmonisation is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market within the time limit laid down in Article 14.</p>
--	---

### Steuerharmonisierung

Die Ermächtigung der Harmonisierung der indirekten Steuern findet sich in Art 93 EGV (ex Art 99). Art 93 ermöglicht es dem Rat auf Vorschlag der Kommission, nach Anhörung des Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern zu erlassen. Dies ist jedoch nur insoweit möglich, als es für das Funktionieren des Binnenmarktes von Nöten ist.

Diese Regelung betrifft nur die Harmonisierung der indirekten Steuern, sie schafft keine Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der direkten Steuern. Für den Fall, dass direkte Steuern harmonisiert werden sollen, muss die Gemeinschaft auf die generelle Rechtsangleichungsnorm des Art 94 EGV (ex Art 100) zurückgreifen.<sup>2</sup>

Art 93 normiert zum einen die formellen Voraussetzungen (Vorschlagsrecht der Kommission, einstimmiger Ratsbeschluss), zum anderen wird der materielle Rahmen der Harmonisierungsbestimmungen (Steuerart, Regelungsumfang) festgelegt.

Unter Harmonisierung versteht man den Vorgang, durch den in einem geordneten Verfahren und mit dem Ziel der Schaffung des Binnenmarktes Gemeinschaftsrecht verabschiedet wird, dass den Maßstab für die daraufhin zu erlassenden innerstaatlichen Normen bildet.

Dabei muss der sich aus dem Wortlaut des Art 93 EGV ergebende Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Beachtung finden, wodurch der Regelungsumfang beschränkt wird. Unter notwendig für das Funktionieren des Binnenmarktes sind all jene Maßnahmen zu verstehen, die eine Vermeidung von Verzerrungen und Verlagerungen des Handels sowie eine Vermeidung von Behinderung des Wettbewerbs bezwecken. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stellt klar, dass die Steuerharmonisierung keinesfalls ein reiner Selbstzweck ist, sondern dass sie der Verwirklichung eines unverfälschten Wettbewerbs im Binnenmarkt dienen muss.

Da die Harmonisierung in den Integrationsprozess eingebunden, sie daher also dynamisch ist, kann die Harmonisierung umso intensiver und umfassender sein, je weiter die europäische

<sup>2</sup> Art 95 Abs 2 schließt expressis verbis die Harmonisierung von Steuernormen qua Binnenmarktkompetenz (Art 95 Abs 1) aus.

Integration voranschreitet. Wie weit die Integration schon vorangeschritten ist, muss dabei für den Einzelfall beurteilt werden, wobei die gemeinschaftsrechtlichen Ziele und deren aktuelle Bedeutung im Integrationsprozess zu berücksichtigen sind.

Es ist zu beachten, dass der Harmonisierungsauftrag des Art 93 an sich keine Befugnis für die Einführung einer neuen einheitlichen Steuer in den Mitgliedstaaten enthält. In der Literatur finden sich jedoch Stimmen, die eine steuerliche Harmonisierung dann ermöglichen wollen, wenn es in den Mitgliedstaaten Ansätze zu Regelungen gibt, die zu Wettbewerbsverzerrungen führen können, da es nicht sinnvoll erscheint, der Gemeinschaft erst dann eine Möglichkeit zum Eingreifen zu geben, wenn sich bereits eine schädliche Wettbewerbslage gebildet hat.

Weitere Grenzen für die Harmonisierung können sich aus dem Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip des Art 5 EGV (ex Art 3 b) ergeben.

Als Instrumente einer Harmonisierung gem Art 93 kommen alle in Art 249 EGV genannten Rechtsformen in Betracht, da es sich bei dem Begriff „Bestimmungen des Art 93“ um einen neutralen Ausdruck handelt, durch den die Form der Rechtsakte nicht beschränkt wird. Im Gegensatz zu Art 93 sieht Art 94, der als Rechtsgrundlage zur Harmonisierung direkter Steuern heranzuziehen ist, ausdrücklich die Rechtsform der Richtlinie als Mittel der Rechtsangleichung im gemeinsamen Markt vor.

**Zur Wahl stehen somit:**

- die Verordnung, die in all ihren Teilen verbindlich ist und in jedem Mitgliedstaat unmittelbar gilt.
- die Richtlinie, die für jeden Mitgliedstaat an den sie gerichtet ist, hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich ist, den innerstaatlichen Stellen jedoch die Wahl der Form und der Mittel überlässt.
- die Entscheidung, die in all ihren Teilen für diejenigen verbindlich ist, die sie bezeichnet.
- die Empfehlung.

Das typische Mittel zur Harmonisierung nach Art 93 EGV ist, obwohl die Organe der Gemeinschaft bei der Wahl der Rechtsform frei sind, die Richtlinie, die hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich ist, den Staat jedoch bei der Umsetzung des Richtlinieninhaltes in innerstaatliches Recht einen Gestaltungsspielraum belässt. In Österreich wird diese Umsetzung im Regelfall durch ein formelles Gesetz zu geschehen haben, da eine Umsetzung durch eine Verordnung iSd Art 18 Abs 2 B-VG nur dann in Betracht kommt, wenn eine hinreichend bestimmte Grundlage in einem formellen Gesetz vorliegt.

Nationale Regelungen müssen dem Zweck der Richtlinie entsprechend ausgelegt werden. Sofern die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, können sich die Einzelnen vor dem nationalen Gericht darauf berufen, wenn der Mitgliedstaat Richtlinienbestimmungen nicht fristgerecht oder unrichtig in nationales Recht umsetzt.

## II.4 Die Beihilfen

<p>ARTIKEL 87 (ex Artikel 92)</p> <p>(1) Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.</p> <p>(2) Mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind:</p> <p>a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt werden;</p> <p>b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind;</p> <p>c) Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete der Bundesrepublik Deutschland, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind.</p> <p>(3) Als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar können angesehen werden:</p> <p>a) Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht;</p> <p>b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats;</p> <p>c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;</p> <p>d) Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der Gemeinschaft nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft;</p> <p>e) sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch eine Entscheidung mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission bestimmt.</p> <p>ARTIKEL 88 (ex Artikel 93)</p> <p>(1) Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen. Sie schlägt ihnen die zweckdienlichen Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erfordern.</p> <p>(2) Stellt die Kommission fest, nachdem sie den Beteiligten eine Frist zur Äußerung gesetzt hat, dass</p>	<p>ARTICLE 87 (ex Article 92)</p> <p>1. Save as otherwise provided in this Treaty, any aid granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, insofar as it affects trade between Member States, be incompatible with the common market.</p> <p>2. The following shall be compatible with the common market:</p> <p>(a) aid having a social character, granted to individual consumers, provided that such aid is granted without discrimination related to the origin of the products concerned;</p> <p>(b) aid to make good the damage caused by natural disasters or exceptional occurrences;</p> <p>(c) aid granted to the economy of certain areas of the Federal Republic of Germany affected by the division of Germany, insofar as such aid is required in order to compensate for the economic disadvantages caused by that division.</p> <p>3. The following may be considered to be compatible with the common market:</p> <p>(a) aid to promote the economic development of areas where the standard of living is abnormally low or where there is serious underemployment;</p> <p>(b) aid to promote the execution of an important project of common European interest or to remedy a serious disturbance in the economy of a Member State;</p> <p>(c) aid to facilitate the development of certain economic activities or of certain economic areas, where such aid does not adversely affect trading conditions to an extent contrary to the common interest;</p> <p>(d) aid to promote culture and heritage conservation where such aid does not affect trading conditions and competition in the Community to an extent that is contrary to the common interest;</p> <p>(e) such other categories of aid as may be specified by decision of the Council acting by a qualified majority on a proposal from the Commission.</p> <p>ARTICLE 88 (ex Article 93)</p> <p>1. The Commission shall, in cooperation with Member States, keep under constant review all systems of aid existing in those States. It shall propose to the latter any appropriate measures required by the progressive development or by the functioning of the common market..</p> <p>2. If, after giving notice to the parties concerned to</p>
--	--

<p>eine von einem Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt nach Artikel 87 unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, so entscheidet sie, dass der betreffende Staat sie binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat. Kommt der betreffende Staat dieser Entscheidung innerhalb der festgesetzten Frist nicht nach, so kann die Kommission oder jeder betroffene Staat in Abweichung von den Artikeln 226 und 227 den Gerichtshof unmittelbar anrufen.</p> <p>Der Rat kann einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats entscheiden, dass eine von diesem Staat gewährte oder geplante Beihilfe in Abweichung von Artikel 87 oder von den nach Artikel 89 erlassenen Verordnungen als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar gilt, wenn außergewöhnliche Umstände eine solche Entscheidung rechtfertigen. Hat die Kommission bezüglich dieser Beihilfe das in Unterabsatz 1 dieses Absatzes vorgesehene Verfahren bereits eingeleitet, so bewirkt der Antrag des betreffenden Staates an den Rat die Aussetzung dieses Verfahrens, bis der Rat sich geäußert hat. Äußert sich der Rat nicht binnen drei Monaten nach Antragstellung, so entscheidet die Kommission.</p> <p>(3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 87 mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat.</p> <p>ARTIKEL 89 (ex Artikel 94)</p> <p>Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments mit qualifizierter Mehrheit alle zweckdienlichen Durchführungsverordnungen zu den Artikeln 87 und 88 erlassen und insbesondere die Bedingungen für die Anwendung des Artikels 88 Absatz 3 sowie diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die von diesem Verfahren ausgenommen sind.</p>	<p>submit their comments, the Commission finds that aid granted by a State or through State resources is not compatible with the common market having regard to Article 87, or that such aid is being misused, it shall decide that the State concerned shall abolish or alter such aid within a period of time to be determined by the Commission. If the State concerned does not comply with this decision within the prescribed time, the Commission or any other interested State may, in derogation from the provisions of Articles 226 and 227, refer the matter to the Court of Justice direct.</p> <p>On application by a Member State, the Council may, acting unanimously, decide that aid which that State is granting or intends to grant shall be considered to be compatible with the common market, in derogation from the provisions of Article 87 or from the regulations provided for in Article 89, if such a decision is justified by exceptional circumstances. If, as regards the aid in question, the Commission has already initiated the procedure provided for in the first subparagraph of this paragraph, the fact that the State concerned has made its application to the Council shall have the effect of suspending that procedure until the Council has made its attitude known. If, however, the Council has not made its attitude known within three months of the said application being made, the Commission shall give its decision on the case.</p> <p>3. The Commission shall be informed, in sufficient time to enable it to submit its comments, of any plans to grant or alter aid. If it considers that any such plan is not compatible with the common market having regard to Article 87, it shall without delay initiate the procedure provided for in paragraph 2. The Member State concerned shall not put its proposed measures into effect until this procedure has resulted in a final decision.</p> <p>ARTICLE 89 (ex Article 94)</p> <p>The Council, acting by a qualified majority on a proposal from the Commission and after consulting the European Parliament, may make any appropriate regulations for the application of Articles 87 and 88 and may in particular determine the conditions in which Article 88(3) shall apply and the categories of aid exempted from this procedure.</p>
--	---

## **Verbot von staatlichen Beihilfen**

Art 87 EGV trifft Regelungen in Bezug auf staatliche Beihilfen. Die Regeln über die Zulässigkeit von staatlichen Beihilfen zielen, ebenso wie das Diskriminierungsverbot des Art 90 EGV, darauf ab, Wettbewerbsverzerrungen im Handel zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten zu verhindern.

Da die Voraussetzungen und die Rechtsfolgen dieser beiden Regelungen unterschiedlich sind, sind sie gegebenenfalls nebeneinander anzuwenden. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn eine Abgabe, die Art 90 EGV verletzt, zur Finanzierung einer staatlichen Beihilfe eingesetzt wird. Es kann aber auch der Fall eintreten, dass eine Abgabe den Anforderungen des Art 90 EGV entspricht, gleichzeitig aber gegen die Regelung des Art 87 verstößt. Wird zum Beispiel eine Beihilfe durch eine von einem bestimmten Produktionszweig zu tragende Abgabe finanziert, ist sowohl die Vereinbarkeit mit Art 90 EGV als auch die Vereinbarkeit mit Art 87 EGV zu prüfen (EuGH Rs 47/69, Slg 1970, 487 ff).

Charakteristisch für Beihilfen ist

- die Freiwilligkeit der staatlichen Leistung
- die begünstigende Wirkung beim Empfänger
- das Fehlen einer äquivalenten Gegenleistung.

Die Beihilfe muss den Wettbewerb verfälschen oder zumindest zu verfälschen drohen. Die Verfälschung muss spürbar sein, da das Ziel die Bekämpfung wirksamer wettbewerbsverfälschender Maßnahmen ist (EuGH Rs 248/84 Slg 1987, 4013 ff). Schlussendlich muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

Der Begriff der Beihilfe muss weit ausgelegt werden, da der EGV von „Beihilfen gleich welcher Art“ spricht. Der EuGH versteht unter Beihilfen Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat. Unter den Beihilfenbegriff fällt somit auch die Befreiung von Steuern und Abgaben. Mit dem EGV unvereinbar wären allerdings nur Steuervergünstigungen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. Erfasst sind somit nicht nur Beihilfen für individuelle Unternehmen, sondern auch für Gruppen von Unternehmen, die durch gemeinsame Merkmale gekennzeichnet sind.

Die Kausalität einer Beihilfe für eine Wettbewerbsverfälschung wird von der Kommission an Hand von Plausibilitätserwägungen beurteilt, ein konkreter Nachweis ist nicht erforderlich.

### **Ausnahmen vom Verbot von staatlichen Beihilfen**

In Art 87 EGV ist eine Reihe von Ausnahmen vorgesehen wie zB die Möglichkeit von Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach Art der Herkunft der Waren gewährt werden. Art 87 Abs 3 lit e EGV sieht die Möglichkeit vor, dass der Rat mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission sonstige, dh nicht in lit a bis d aufgezählte Arten von Beihilfen bestimmt, die als mit dem gemeinsamen Markt vereinbar anzusehen sind.

### **Beihilfenaufsicht durch die Kommission**

Das Aufsichtsverfahren durch die Kommission kann man in ein repressives und in ein präventives Verfahren aufteilen.

Die Kommission prüft im Rahmen des repressiven Verfahrens fortlaufend die in den Mitgliedstaaten bestehenden Beihilfenregelungen. Durch die laufende Kontrolle wird sichergestellt, dass die Kommission rechtzeitig die nötigen Maßnahmen nach Art 88 Abs 2 EGV tref-

fen kann. Darüber hinaus muss die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen rechtzeitig unterrichtet werden.

Ein Verfahren bezüglich einer österreichischen Regelung war beim EuGH anhängig. Der VfGH (VfGH 10. 3. 1999, B 2251/97, B 2594/97) legte dem EuGH folgende zwei Fragen betreffend die Qualifikation einer Energieabgabevergütung als staatliche Beihilfe im Sinne des EG-Vertrages zur Vorabentscheidung vor.

- Sind gesetzliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die eine teilweise Vergütung von Energieabgaben auf Erdgas und elektrische Energie vorsehen, diese Vergütung aber nur Unternehmen gewähren, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht, als staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 92 EG-Vertrag anzusehen?
- Bei Bejahung der ersten Frage: Ist eine derartige gesetzliche Maßnahme auch dann als Beihilfe gemäß Artikel 92 EG-Vertrag anzusehen, wenn sie allen Unternehmen ohne Rücksicht darauf gewährt wird, ob deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter besteht?

Der EuGH traf zu diesen Fragen folgende Aussagen:

**Adria-Wien Pipeline GmbH, 8.11.2001 - Rs C-143/99**

"...Nationale Maßnahmen, die eine teilweise Vergütung von Energieabgaben auf Erdgas und elektrische Energie vorsehen, stellen keine staatlichen Beihilfen im Sinne des Artikels 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) dar, wenn sie allen Unternehmen im Inland unabhängig vom Gegenstand ihrer Tätigkeit gewährt werden.

Wie aus dem Wortlaut des Artikels 92 (neu Artikel 87) Absatz 1 EG-Vertrag hervorgeht, hat ein von einem Mitgliedstaat gewährter wirtschaftlicher Vorteil nur dann Beihilfecharakter, wenn er, gekennzeichnet durch eine gewisse Selektivität, geeignet ist, bestimmte... Unternehmen oder Produktionszweige zu begünstigen. Demzufolge kann eine staatliche Maßnahme, die unterschiedslos allen Unternehmen im Inland zugute kommt, keine staatliche Beihilfe darstellen.

Nationale Maßnahmen, die eine teilweise Vergütung von Energieabgaben auf Erdgas und elektrische Energie nur für Unternehmen vorsehen, deren Schwerpunkt nachweislich in der Herstellung körperlicher Güter besteht, sind als staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 92 EG-Vertrag anzusehen.

Nach ständiger Rechtsprechung ist der Begriff der Beihilfe weiter als der Begriff der Subvention. Er umfasst nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.“

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 13. Dezember 2001, B 2251/97, im Anschluss an das Urteil des EuGH vom 8. November 2001, Rs C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ausgesprochen, dass das Energieabgabenvergütungsgesetz nicht anzuwenden war, weil es nicht als Beihilfe der EU-Kommission notifiziert worden ist.

Die Europäische Kommission hat daraufhin mit Schreiben vom 23. Mai 2002, SG (2002) D/229928 unter dem Betreff: Staatliche Beihilfe Nr. NN 165/2001 - Österreich, das Energieabgabenvergütungsgesetz für den Zeitraum vom 1. Juni 1996 bis zum 31. Dezember 2001 nachträglich als zulässige staatliche Beihilfe genehmigt.

Damit ist für diesen Zeitraum das Energieabgabenvergütungsgesetz in der Fassung, wie es vom Nationalrat beschlossen worden ist (einschließlich der Einschränkung auf Produktionsbetriebe), anzuwenden. Die bestehende Einschränkung wird auch vom VfGH (VfGH 12.12.2002, B 1348/02) als sachlich gerechtfertigt angesehen. Das bedeutet, dass Anträge von Dienstleistungsunternehmen für den Zeitraum vor dem 1. Jänner 2002 abzuweisen sind. Anträge von Produktionsbetrieben sind für den Zeitraum vor 1. Jänner 2002 bei Vorliegen der Voraussetzungen unverändert positiv zu erledigen.

Die ab 2002 geltende Regelung zur Energieabgabenvergütung ist derzeit noch offen. Aufgrund der zahlreichen Beschwerden von Dienstleistungsunternehmen beim VwGH sah sich dieser dazu veranlasst, eine neuerliche Vorlage an den EuGH vorzunehmen. Mit Beschluss vom 12.8.2004 (GZ 2003/17/0001) legte fragte der VwGH dem EuGH folgende Fragen vor:

- Steht das Durchführungsverbot gemäß Art. 88 Abs. 3 EG auch dann der Anwendung einer innerstaatlichen gesetzlichen Bestimmung entgegen, die Betriebe, deren Schwerpunkt nicht nachweislich in der Herstellung körperlicher Güter besteht, von der Vergütung von Energieabgaben ausschließt und daher als Beihilfe im Sinne des Art. 87 EG zu qualifizieren ist, aber der Kommission vor dem innerstaatlichen Inkrafttreten der Regelung nicht notifiziert wurde, wenn die Kommission gemäß Art. 87 Abs. 3 EG die Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt für einen in der Vergangenheit liegenden Zeitraum festgestellt hat und sich der Erstattungsantrag auf für diesen Zeitraum zu entrichtende Abgaben bezieht?
- Bei Bejahung der ersten Frage: Erfordert das Durchführungsverbot in einem derartigen Fall die Vergütung auch in jenen Fällen, in denen die Anträge der Dienstleistungsbetriebe nach der Erlassung der Entscheidung der Kommission für Bemessungszeiträume vor diesem Zeitpunkt gestellt wurden?

Mit einer Entscheidung des EuGH ist nicht vor Ende des nächsten Jahres zu rechnen.

Ein weiteres Beispiel für eine Beihilfe iSd Art 87 EG in spezifisch steuerrechtlichem Kontext zeigt die Entscheidung *Heiser* ebenfalls aufgrund einer Vorlage des österreichischen VwGH. In diesem Urteil wird der Verzicht auf eine Vorsteuerberichtigung bei Ärzten anlässlich des gesetzlich angeordneten Übergangs auf die unechte Steuerbefreiung als unerlaubte staatliche Beihilfe iSd Art 87 EG-Vertrag qualifiziert.

### **Heiser, 3.3.2005 - Rs C-172/03**

„Artikel 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) ist dahin auszulegen, dass eine Regelung [...], nach der bei Ärzten der Wechsel von der Erbringung umsatzsteuerter Umsätze zur Erbringung umsatzsteuerbefreiter Umsätze hinsichtlich der weiterhin im Unternehmen verwendeten Güter nicht zu der durch Artikel 20 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 [...] vorgeschriebenen Kürzung des bereits gewährten Vorsteuerabzugs führt, eine staatliche Beihilfe darstellt.“

### III. Harmonisierung der Umsatzsteuer

#### III.1 Rechtsgrundlage: Auszug aus der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG

<p>Artikel 2</p> <p>Der Mehrwertsteuer unterliegen:</p> <p>(1). Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;</p> <p>(2). die Einfuhr von Gegenständen.</p>	<p>Article 2</p> <p>The following shall be subject to value added tax:</p> <p>1. the supply of goods or services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such;</p> <p>2. the importation of goods.</p>
<p>Artikel 4</p> <p>(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.</p> <p>(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.</p> <p>(3) Die Mitgliedstaaten können auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere eine der folgenden Leistungen erbringen:</p> <p>a) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt. Die Mitgliedstaaten können die Einzelheiten der Anwendung dieses Kriteriums auf Umbauten von Gebäuden und den Begriff „dazugehöriger Grund und Boden“ festlegen. Die Mitgliedstaaten können andere Kriterien als das des Erstbezugs bestimmen, z. B. den Zeitraum zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und dem Zeitpunkt seiner ersten Lieferung, oder den Zeitpunkt zwischen dem Erstbezug und der späteren Lieferung, sofern diese Zeiträume fünf bzw. zwei Jahre nicht überschreiten. Als Gebäude gilt jedes mit dem Boden fest verbundene Bauwerk;</p> <p>b) die Lieferung von Baugrundstücken. Als Baugrundstücke gelten erschlossene oder unerschlossene Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten.</p>	<p>Article 4</p> <p>1. 'Taxable person' shall mean any person who independently carries out in any place any economic activity specified in paragraph 2, whatever the purpose or results of that activity.</p> <p>2. The economic activities referred to in paragraph 1 shall comprise all activities of producers, traders and persons supplying services including mining and agricultural activities and activities of the professions. The exploitation of tangible or intangible property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis shall also be considered an economic activity.</p> <p>3. Member States may also treat as a taxable person anyone who carries out, on an occasional basis, a transaction relating to the activities referred to in paragraph 2 and in particular one of the following:</p> <p>(a) the supply before first occupation of buildings or parts of buildings and the land on which they stand; Member States may determine the conditions of application of this criterion to transformations of buildings and the land on which they stand. Member States may apply criteria other than that of first occupation, such as the period elapsing between the date of completion of the building and the date of first supply or the period elapsing between the date of first occupation and the date of subsequent supply, provided that these periods do not exceed five years and two years respectively. 'A building' shall be taken to mean any structure fixed to or in the ground;</p> <p>(b) the supply of building land. 'Building land' shall mean any unimproved or improved land defined as such by the Member States.</p>

<p>(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff „selbständig“ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft. Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.</p> <p>(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.</p>	<p>4. The use of the word ‘independently’ in paragraph 1 shall exclude employed and other persons from the tax in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer’s liability. Subject to the consultations provided for in Article 29, each Member State may treat as a single taxable person persons established in the territory of the country who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links.</p> <p>5. States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be considered taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contributions or payments in connection with these activities or transactions.</p>
<p>Artikel 5 Lieferung von Gegenständen</p> <p>(6) Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht darunter.</p>	<p>Article 5 Supply of goods</p> <p>6. The application by a taxable person of goods forming part of his business assets for his private use or that of his staff, or the disposal thereof free of charge or more generally their application for purposes other than those of his business, where the value added tax on the goods in question or the component parts thereof was wholly or partly deductible, shall be treated as supplies made for consideration. However, applications for the giving of samples or the making of gifts of small value for the purposes of the taxable person’s business shall not be so treated.</p>

<p>Artikel 6 Dienstleistungen</p> <p>(1) Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist. Diese Leistung kann unter anderem bestehen</p> <p>— in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;</p> <p>— in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;</p> <p>— in der Ausführung eines Dienstes auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.</p> <p>(2) Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:</p> <p>a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;</p> <p>b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke. Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.</p> <p>(3) Um Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen, können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 auch die Durchführung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen in den Fällen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen, in denen die Durchführung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen ihn nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätte.</p> <p>(4) Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.</p> <p>(5) Artikel 5 Absatz 8 gilt unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen.</p>	<p>Article 6 Supply of services</p> <p>1. ‘Supply of services’ shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods within the meaning of Article 5. Such transactions may include inter alia:</p> <p>— assignments of intangible property whether or not it is the subject of a document establishing title,</p> <p>— obligations to refrain from an act or to tolerate an act or situation,</p> <p>— the performances of services in pursuance of an order made by or in the name of a public authority or in pursuance of the law.</p> <p>2. The following shall be treated as supplies of services for consideration:</p> <p>(a) the use of goods forming part of the assets of a business for the private use of the taxable person or of his staff or more generally for purposes other than those of his business where the value added tax on such goods is wholly or partly deductible;</p> <p>(b) supplies of services carried out free of charge by the taxable person for his own private use or that of his staff or more generally for purposes other than those of his business. Member States may derogate from the provisions of this paragraph provided that such derogation does not lead to distortion of competition.</p> <p>3. In order to prevent distortion of competition and subject to the consultations provided for in Article 29, Member States may treat as a supply of services for consideration the supply by a taxable person of a service for the purposes of his undertaking where the value added tax on such a service, had it been supplied by another taxable person, would not be wholly deductible.</p> <p>4. Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another takes part in a supply of services, he shall be considered to have received and supplied those services himself.</p> <p>5. Article 5 (8) shall apply in like manner to the supply of services.</p>
<p>Artikel 9 Dienstleistungen</p> <p>(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen</p>	<p>Article 9 Supply of services</p> <p>1. The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has</p>

<p>Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.</p> <p>(2) Es gilt jedoch</p> <p>a) als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und –sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z.B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist;</p> <p>b) als Ort einer Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet;</p> <p>c) als Ort der folgenden Dienstleistungen der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Tätigkeiten,</li> <li>- Nebentätigkeiten des Transportgewerbes, wie Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche Tätigkeiten,</li> <li>- Begutachtungen beweglicher körperlicher Gegenstände,</li> <li>- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen;</li> </ul> <p>d) gestrichen</p> <p>e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten,</li> <li>- Leistungen auf dem Gebiet der Werbung,</li> <li>- Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen sowie Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen,</li> <li>- Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein unter diesem Buchstaben e) genanntes Recht nicht wahrzunehmen,</li> <li>- Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern,</li> <li>- Gestellung von Personal,</li> <li>- Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie bei der</li> </ul>	<p>established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.</p> <p>2. However:</p> <p>(a) the place of the supply of services connected with immovable property, including the services of estate agents and experts, and of services for preparing and coordinating construction works, such as the services of architects and of firms providing onsite supervision, shall be the place where the property is situated;</p> <p>(b) the place where transport services are supplied shall be the place where transport takes place, having regard to the distances covered;</p> <p>(c) the place of the supply of services relating to:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities, including the activities of the organizers of such activities, and where appropriate, the supply of ancillary services,</li> <li>— ancillary transport activities such as loading, unloading, handling and similar activities,</li> <li>— valuations of movable tangible property,</li> <li>— work on movable tangible property, shall be the place where those services are physically carried out;</li> </ul> <p>(e) the place where the following services are supplied:</p> <p>when performed for customers established outside the Community or for taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— transfers and assignments of copyrights, patents, licences, trade marks and similar rights,</li> <li>— advertising services,</li> <li>— services of consultants, engineers, consultancy bureaux, lawyers, accountants and other similar services, as well as data processing and the supplying of information,</li> <li>— obligations to refrain from pursuing or exercising, in whole or in part, a business activity or a right referred to in this point (e),</li> <li>— banking, financial and insurance transactions including reinsurance, with the exception of the hire of safes,</li> <li>— the supply of staff,</li> <li>— the services of agents who act in the name and for</li> </ul>
---	--

<p>Erbringung von unter diesem Buchstaben e) genannten Dienstleistungen tätig werden,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel,</li> <li>- Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen,</li> <li>- Telekommunikationsdienstleistungen. Als Telekommunikationsdienstleistungen gelten solche Dienstleistungen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht werden, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang. Zu den Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift gehört auch die Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen,</li> <li>- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen,</li> <li>- auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen wie unter anderem die in Anhang L aufgeführten Dienstleistungen.</li> </ul> <p>f) als Ort, an dem die unter Buchstabe e) letzter Gedankenstrich aufgeführten Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Personen erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, dort ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort haben, der Ort, an dem die nicht steuerpflichtige Person ansässig ist, ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort hat, wenn die Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb der Gemeinschaft hat, oder - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung - seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat.</p> <p>(3) Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei den in Absatz 2 Buchstabe e) bezeichneten Dienstleistungen, mit Ausnahme der unter dem letzten Gedankenstrich genannten Dienstleistungen, sofern diese an nicht steuerpflichtige Personen erbracht werden, und auch bei der Vermietung von Beförderungsmitteln</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel im Inland liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt;</li> <li>b) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.</li> </ul> <p>(4) Im Fall der Erbringung von in Absatz 2 Buchstabe e) genannten Telekommunikationsdienstleistungen</p>	<p>the account of another, when they procure for their principal the services referred to in this point (e),</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— the hiring out of movable tangible property, with the exception of all forms of transport,</li> <li>—the provision of access to, and of transport or transmission through, natural gas and electricity distribution systems and the provision of other directly linked services,</li> <li>—Telecommunications. Telecommunications services shall be deemed to be services relating to the transmission, emission or reception of signals, writing, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception. Telecommunications services within the meaning of this provision shall also include provision of access to global information networks,</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>- radio and television broadcasting services,</li> <li>- electronically supplied services, inter alia, those described in Annex L.</li> </ul> <p>(f) the place where services referred to in the last indent of subparagraph (e) are supplied when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, shall be the place where the non-taxable person is established, has his permanent address or usually resides.</p> <p>3. In order to avoid double taxation, nontaxation or the distortion of competition the Member States may, with regard to the supply of services referred to in 2 (e), except for the services referred to in the last indent when supplied to non-taxable persons, and also with regard to the hiring out of forms of transport consider:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) the place of supply of services, which under this Article would be situated within the territory of the country, as being situated outside the Community where the effective use and enjoyment of the services take place outside the Community;</li> <li>(b) the place of supply of services, which under this Article would be situated outside the Community, as being within the territory of the country where the effective use and enjoyment of the services take place within the territory of the country.</li> </ul>
--	--

<p>oder Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb der Gemeinschaft hat, oder - in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung - seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an nicht steuerpflichtige Personen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnort oder ihren üblichen Aufenthaltsort haben, wenden die Mitgliedstaaten Absatz 3 Buchstabe b) an.</p>	<p>4. In the case of telecommunications services and radio and television broadcasting services referred to in paragraph 2(e) when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community, or in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, Member States shall make use of paragraph 3(b).</p>
---	---

<p>Artikel 11</p> <p>A. Im Inland</p> <p>(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:</p> <p>a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;</p> <p>b) bei den in Artikel 5 Absätze 6 und 7 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises der Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden;</p> <p>c) bei den in Artikel 6 Absatz 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung;</p> <p>d) bei den in Artikel 6 Absatz 3 genannten Umsätzen der Normalwert des betreffenden Umsatzes.</p> <p>Unter "Normalwert" einer Dienstleistung ist alles zu verstehen, was der Leistungsempfänger auf der Stufe, auf der der Umsatz bewirkt wird, an einen selbständigen Leistungserbringer im Inland zu dem Zeitpunkt, zu dem der Umsatz bewirkt wird, unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleiche Dienstleistung zu erhalten.</p> <p>(2) In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen:</p> <p>a) die Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;</p> <p>b) die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die der Leistungserbringer von dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger fordert. Die Mitgliedstaaten können als Nebenkosten Kosten ansehen, die Gegenstand einer besonderen Vereinbarung sind.</p> <p>(3) In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:</p>	<p>Article 11</p> <p>A. Within the territory of the country</p> <p>1. The taxable amount shall be:</p> <p>(a) in respect of supplies of goods and services other than those referred to in (b), (c) and (d) below, everything which constitutes the consideration which has been or is to be obtained by the supplier from the purchaser, the customer or a third party for such supplies including subsidies directly linked to the price of such supplies;</p> <p>(b) in respect of supplies referred to in Article 5 (6) and (7), the purchase price of the goods or of similar goods or, in the absence of a purchase price, the cost price, determined as the time of supply;</p> <p>(c) in respect of supplies referred to in Article 6 (2), the full cost to the taxable person of providing the services;</p> <p>(d) in respect of supplies referred to in Article 6 (3), the open market value of the services supplied.</p> <p>‘Open market value’ of services shall mean the amount which a customer at the marketing stage at which the supply takes place would have to pay to a supplier at arm’s length within the territory of the country at the time of the supply under conditions of fair competition to obtain the services in question.</p> <p>2. The taxable amount shall include:</p> <p>(a) taxes, duties, levies and charges, excluding the value added tax itself;</p> <p>(b) incidental expenses such as commission, packing, transport and insurance costs charged by the supplier to the purchaser or customer. Expenses covered by a separate agreement may be considered to be incidental expenses by the Member States.</p> <p>3. The taxable amount shall not include:</p>
---	--

<p>a) die Preisnachlässe durch Skonto für Vorauszahlungen;  b) die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird;  c) die Beträge, die ein Steuerpflichtiger von seinem Abnehmer oder dem Empfänger seiner Dienstleistung als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind. Der Steuerpflichtige muss den tatsächlichen Betrag dieser Auslagen nachweisen und kann keinen Vorsteuerabzug für die Steuer vornehmen, die auf diese gegebenenfalls erhoben worden ist.</p> <p>(4) Abweichend von den Absätzen 1, 2 und 3 können die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1993 nicht von der Möglichkeit nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a) Unterabsatz 3 Gebrauch gemacht haben, vorsehen, dass die Besteuerungsgrundlage bei der Inanspruchnahme der Möglichkeit nach Teil B Absatz 6 für Umsätze nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe c) Unterabsatz 2 einem Bruchteil des gemäß den Absätzen 1 bis 3 ermittelten Betrags entspricht.</p> <p>Dieser Bruchteil wird so festgelegt, dass sich die dergestalt geschuldete Mehrwertsteuer in jedem Falle auf mindestens 5 % des gemäß den Absätzen 1, 2 und 3 ermittelten Betrages beläuft.</p> <p><b>B. Bei der Einfuhr von Gegenständen</b></p> <p>(1) Die Besteuerungsgrundlage ist, auch für die Einfuhr von Gegenständen im Sinne des Artikels 7 Absatz 1 Buchstabe b, der Wert, der durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften als Zollwert bestimmt ist.</p> <p>(2) gestrichen</p> <p>(3) In die Besteuerungsgrundlage sind einzubeziehen, soweit nicht bereits darin enthalten:  a) die außerhalb des Einfuhrmitgliedstaats sowie die auf Grund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle, Abschöpfungen und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer;  b) die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungskosten, die bis zum ersten im Einfuhrmitgliedstaat gelegenen Bestimmungsort der Gegenstände entstehen.  Unter "erstem Bestimmungsort" ist der Ort zu verstehen, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitpapier, mit dem die Gegenstände in den Einfuhrmitgliedstaat verbracht werden, angegeben ist. Fehlt eine solche Angabe, so gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die erste Umladung im Einfuhrmitgliedstaat erfolgt.  In die Bemessungsgrundlage sind auch die vorgenannten Nebenkosten einzubeziehen, wenn diese sich aus der Beförderung nach einem anderen in der Gemeinschaft gelegenen Bestimmungsort ergeben, der zum Zeitpunkt, in dem der Steuertatbestand eintritt,</p>	<p>(a) price reductions by way of discount for early payment;  (b) price discounts and rebates allowed to the customer and accounted for at the time of the supply;</p> <p>(c) the amounts received by a taxable person from his purchaser or customer as repayment for expenses paid out in the name and for the account of the latter and which are entered in his books in a suspense account. The taxable person must furnish proof of the actual amount of this expenditure and may not deduct any tax which may have been charged on these transactions.</p> <p>4. By way of derogation from paragraphs 1, 2 and 3, Member States which, on 1 January 1993, did not avail themselves of the option provided for in the third subparagraph of Article 12 (3) (a) may, where they avail themselves of the option provided for in Title B (6), provide that, for the transactions referred to in the second subparagraph of Article 12 (3) (c), the taxable amount shall be equal to a fraction of the amount determined in accordance with paragraphs 1, 2 and 3.  That fraction shall be determined in such a way that the value added tax thus due is, in any event, equal to at least 5 % of the amount determined in accordance with paragraphs 1, 2 and 3.</p> <p><b>B. Importation of goods</b></p> <p>1. The taxable amount shall be the value for customs purposes, determined in accordance with the Community provisions in force; this shall also apply for the import of goods referred to in Article 7 (1) (b).</p> <p>3. The taxable amount shall include, in so far as they are not already included:  (a) taxes, duties, levies and other charges due outside the importing Member State and those due by reason of importation, excluding the value added tax to be levied;  (b) incidental expenses, such as commission, packing, transport and insurance costs, incurred up to the first place of destination within the territory of the importing Member State. 'First place of destination' shall mean the place mentioned on the consignment note or any other document by means of which the goods are imported into the importing Member State. In the absence of such an indication, the first place of destination shall be taken to be the place of the first transfer of cargo in the importing Member State. The incidental expenses referred to above shall also be included in the taxable amount where they result from transport to another place of destination within the territory of the Community if that place is known when the chargeable event occurs.</p>
---	---

<p>bekannt ist.</p> <p>(4) In die Besteuerungsgrundlage sind die in Teil A Absatz 3 Buchstaben a) und b) genannten Faktoren nicht einzubeziehen.</p> <p>(5) Für vorübergehend aus der Gemeinschaft ausgeführte Gegenstände, die wieder eingeführt werden, nachdem sie im Ausland instandgesetzt, umgestaltet oder be- oder verarbeitet worden sind, treffen die Mitgliedstaaten Maßnahmen, die sicherstellen, dass die steuerliche Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer für den fertigen Gegenstand die gleiche ist wie diejenige, die angewandt worden wäre, wenn der Gegenstand im Inland instandgesetzt, umgestaltet oder be- oder verarbeitet worden wäre.</p> <p>(6) Abweichend von den Absätzen 1 bis 4 können die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1993 nicht von der Möglichkeit nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a) Unterabsatz 3 Gebrauch gemacht haben, vorsehen, dass die Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten im Sinne von Artikel 26a Teil A Buchstaben a), b) und c) einem Bruchteil des gemäß den Absätzen 1 bis 4 festgesetzten Betrages entspricht. Dieser Bruchteil wird so festgelegt, dass sich die dergestalt für die Einfuhr geschuldete Mehrwertsteuer in jedem Falle auf mindestens 5 % des gemäß den Absätzen 1 bis 4 festgesetzten Betrages beläuft.</p> <p>C. Verschiedene Bestimmungen</p> <p>(1) Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert. Jedoch können die Mitgliedstaaten im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von dieser Regel abweichen.</p> <p>(2) Sind die zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage bei der Einfuhr dienenden Faktoren in einer anderen Währung als der des Mitgliedstaates ausgedrückt, in dem die Wertermittlung vorgenommen wird, so wird der Umrechnungskurs nach den zur Berechnung des Zollwerts geltenden Gemeinschaftsvorschriften festgesetzt. Sind die zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage eines anderen Umsatzes als der Einfuhr von Gegenständen dienenden Faktoren in einer anderen Währung als der des Mitgliedstaats ausgedrückt, in dem die Wertermittlung vorgenommen wird, so gilt als Umrechnungskurs der letzte Verkaufskurs, der zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steueranspruch entsteht, an dem oder den repräsentativsten Devisenmärkten des betreffenden Mitgliedstaates verzeichnet wurde, oder ein mit Bezug auf diesen oder diese Devisenmärkte festgelegter Kurs entsprechend den von diesem Mitgliedstaat festgelegten Einzelheiten. Bei bestimmten</p>	<p>4. The taxable amount shall not include those factors referred to in A (3) (a) and (b).</p> <p>5. When goods have been temporarily exported from the Community and are reimported after having undergone outside the Community repair, processing or adaptation, or after having been made up or reworked abroad, Member States shall take steps to ensure that the treatment of the goods for value added tax purposes is the same as that which would have applied to the goods in question had the above operations been carried out within the territory of the country.</p> <p>6. By way of derogation from paragraphs 1 to 4, Member States which, on 1 January 1993, did not avail themselves of the option provided for in the third subparagraph of Article 12 (3) (a) may provide that for imports of the works of art, collectors' items and antiques defined in Article 26a (A) (a), (b) and (c), the taxable amount shall be equal to a fraction of the amount determined in accordance with paragraphs 1 to 4. That fraction shall be determined in such a way that the value added tax thus due on the import is, in any event, equal to at least 5 % of the amount determined in accordance with paragraphs 1 to 4.</p> <p>C. Miscellaneous provisions</p> <p>1. In the case of cancellation, refusal or total or partial nonpayment, or where the price is reduced after the supply takes place, the taxable amount shall be reduced accordingly under conditions which shall be determined by the Member States. However, in the case of total or partial nonpayment, Member States may derogate from this rule.</p> <p>2. Where information for determining the taxable amount on importation is expressed in a currency other than that of the Member State where assessment takes place, the exchange rate shall be determined in accordance with the Community provisions governing the calculation of the value for customs purposes. Where information for the determination of the taxable amount of a transaction other than an import transaction is expressed in a currency other than that of the Member State where assessment takes place, the exchange rate applicable shall be the latest selling rate recorded, at the time the tax becomes chargeable, on the most representative exchange market or markets of the Member State concerned, or a rate determined by reference to that or those markets, in accordance with the down by that Member State. However, for some of those transactions or for certain categories of taxable</p>
--	--

<p>Umsätzen oder bei bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen steht es den Mitgliedstaaten jedoch frei, den Umrechnungskurs anzuwenden, der nach den zur Berechnung des Zollwerts geltenden Gemeinschaftsvorschriften festgesetzt worden ist.</p> <p>(3) In bezug auf die Kosten der zurückzugebenden Warenumschißlungen können die Mitgliedstaaten wie folgt verfahren:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sie können sie bei der Besteuerungsgrundlage unberücksichtigt lassen, müssen gleichzeitig aber die erforderlichen Vorkehrungen treffen, damit die Besteuerungsgrundlage berichtigt wird, wenn diese Umschißlungen nicht zurückgegeben werden;</li> <li>- sie können sie bei der Besteuerungsgrundlage berücksichtigen, müssen aber gleichzeitig die erforderlichen Vorkehrungen treffen, damit die Besteuerungsgrundlage berichtigt wird, wenn diese Umschißlungen tatsächlich zurückgegeben werden.</li> </ul>	<p>person, Member States may continue to apply the exchange rate determined in accordance with the Community provisions in force governing the calculation of the value for customs purposes.</p> <p>3. As regards returnable packing costs, Member States may:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— either exclude them from the taxable amount and take the necessary measures to see that this amount is adjusted if the packing is not returned,</li> <li>— or include them in the taxable amount and take the necessary measures to see that this amount is adjusted where the packing is in fact returned.</li> </ul>
---	---

<p>Artikel 13 Steuerbefreiungen im Inland</p> <p>A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten</p> <p>(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen und die dazugehörenden Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme der Personenbeförderung und des Fernmeldewesens;</li> <li>b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;</li> <li>c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden;</li> <li>d) die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch;</li> <li>e) die Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahn-techniker;</li> <li>f) die Dienstleistungen, die die selbständigen Zu-</li> </ul>	<p>Article 13 Exemptions within the territory of the country</p> <p>A. Exemptions for certain activities in the public interest</p> <p>1. Without prejudice to other Community provisions, Member States shall exempt the following under conditions which they shall lay down for the purpose of ensuring the correct and straightforward application of such exemptions and of preventing any possible evasion, avoidance or abuse:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) the supply by the public postal services of services other than passenger transport and telecommunications services, and the supply of goods incidental there to;</li> <li>(b) hospital and medical care and closely related activities undertaken by bodies governed by public law or, under social conditions comparable to those applicable to bodies governed by public law, by hospitals, centres for medical treatment or diagnosis and other duly recognized establishments of a similar nature;</li> <li>(c) the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned;</li> <li>(d) supplies of human organs, blood and milk;</li> <li>(e) services supplied by dental technicians in their professional capacity and dental prostheses supplied by dentists and dental technicians;</li> <li>(f) services supplied by independent groups of</li> </ul>
---	---

<p>sammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist, oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;</p> <p>g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;</p> <p>h) die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;</p> <p>i) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;</p> <p>j) den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht;</p> <p>k) die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die unter den Buchstaben b), g), h) und i) genannten Tätigkeiten und für Zwecke geistigen Beistandes;</p> <p>l) die Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, ihren Mitgliedern in deren gemeinsamem Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;</p> <p>m) bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;</p> <p>n) bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden;</p> <p>o) die Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen bei Veranstaltungen durch Einrichtungen, deren Umsätze nach den Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) befreit sind, wenn die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen eine finan-</p>	<p>persons whose activities are exempt from or are not subject to value added tax, for the purpose of rendering their members the services directly necessary for the exercise of their activity, where these groups merely claim from their members exact reimbursement of their share of the joint expenses, provided that such exemption is not likely to produce distortion of competition;</p> <p>(g) the supply of services and of goods closely linked to welfare and social security work, including those supplied by old people's homes, by bodies governed by public law or by other organizations recognized as charitable by the Member State concerned;</p> <p>(h) the supply of services and of goods closely linked to the protection of children and young persons by bodies governed by public law or by other organizations recognized as charitable by the Member State concerned;</p> <p>(i) children's or young people's education, school or university education, vocational training or retraining, including the supply of services and of goods closely related thereto, provided by bodies governed by public law having such as their aim or by other organizations defined by the Member State concerned as having similar objects;</p> <p>(j) tuition given privately by teachers and covering school or university education;</p> <p>(k) certain supplies of staff by religious or philosophical institutions for the purpose of subparagraphs (b), (g), (h) and (i) of this Article and with a view to spiritual welfare;</p> <p>(l) supply of services and goods closely linked thereto for the benefit of their members in return for a subscription fixed in accordance with their rules by nonprofitmaking organizations with aims of a political, tradeunion, religious, patriotic, philosophical, philanthropic or civic nature, provided that this exemption is not likely to cause distortion of competition;</p> <p>(m) certain services closely linked to sport or physical education supplied by nonprofitmaking organizations to persons taking part in sport or physical education;</p> <p>(n) certain cultural services and goods closely linked thereto supplied by bodies governed by public law or by other cultural bodies recognized by the Member State concerned;</p> <p>(o) the supply of services and goods by organizations whose activities are exempt under the provisions of subparagraphs (b), (g), (h), (i), (l), (m) and (n) above in connection with fundraising events organized</p>
---	---

<p>zielle Unterstützung zu bringen und ausschließlich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Die Mitgliedstaaten können alle erforderlichen Beschränkungen insbesondere hinsichtlich der Anzahl der Veranstaltungen und der Höhe der für eine Steuerbefreiung in Frage kommenden Einnahmen vorsehen;</p> <p>p) die von ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen durchgeführten Beförderungen von kranken und verletzten Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;</p> <p>q) die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter.</p> <p>(2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen: — Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden. ---Leitung und Verwaltung müssen im wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben. — Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden. — Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.</p> <p>b) Von der in Absatz 1 Buchstaben b) g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn</p> <p>— sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;</p> <p>— sie im wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.</p> <p><b>B. Sonstige Steuerbefreiungen</b></p> <p>Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen</p>	<p>exclusively for their own benefit provided that exemption is not likely to cause distortion of competition. Member States may introduce any necessary restrictions in particular as regards the number of events or the amount of receipts which give entitlement to exemption;</p> <p>(p) the supply of transport services for sick or injured persons in vehicles specially designed for the purpose by duly authorized bodies;</p> <p>(q) activities of public radio and television bodies other than those of a commercial nature.</p> <p>2. (a) Member States may make the granting to bodies other than those governed by public law of each exemption provided for in (1) (b), (g), (h), (i), (l), (m) and (n) of this Article subject in each individual case to one or more of the following conditions:</p> <p>— they shall not systematically aim to make a profit, but any profits nevertheless arising shall not be distributed, but shall be assigned to the continuance or improvement of the services supplied,</p> <p>— they shall be managed and administered on an essentially voluntary basis by persons who have no direct or indirect interest, either themselves or through intermediaries, in the results of the activities concerned,</p> <p>— they shall charge prices approved by the public authorities or which do not exceed such approved prices or, in respect of those services not subject to approval, prices lower than those charged for similar services by commercial enterprises subject to value added tax,</p> <p>— exemption of the services concerned shall not be likely to create distortions of competition such as to place at a disadvantage commercial enterprises liable to value added tax.</p> <p>(b) The supply of services or goods shall not be granted exemption as provided for in (1) (b), (g), (h), (i), (l), (m) and (n) above if:</p> <p>— it is not essential to the transactions exempted,</p> <p>— its basic purpose is to obtain additional income for the organization by carrying out transactions which are in direct competition with those of commercial enterprises liable for value added tax.</p> <p><b>B. Other exemptions</b></p> <p>Without prejudice to other Community provisions, Member States shall exempt the following under</p>
--	---

<p>sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:</p> <p>a) die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden;</p> <p>b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,</li> <li>2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,</li> <li>3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,</li> <li>4. der Vermietung von Schließfächern.</li> </ol> <p>Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen;</p> <p>c) die Lieferungen von Gegenständen, die ausschließlich für eine auf Grund dieses Artikels oder des Artikels 28 Absatz 3 Buchstabe b) von der Steuer befreite Tätigkeit bestimmt waren, wenn für diese Gegenstände kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, sowie die Lieferungen von Gegenständen, deren Anschaffung oder Zuordnung nach Artikel 17 Absatz 6 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war;</p> <p>d) die folgenden Umsätze:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber,</li> <li>2. die Vermittlung und die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber,</li> <li>3. die Umsätze — einschließlich der Vermittlung — im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, mit Ausnahme der Einbeziehung von Forderungen,</li> <li>4. die Umsätze — einschließlich der Vermittlung —, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind, mit Ausnahme von Sammlerstücken einschließlich der Banknoten; als Sammlerstücke gelten Münzen aus Gold, Silber oder anderem Metall sowie Banknoten, die normalerweise nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind,</li> <li>5. die Umsätze — einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung — die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von             <ul style="list-style-type: none"> <li>— Warenpapieren,</li> <li>— Rechten oder Wertpapieren im Sinne von Artikel 5 Absatz 3,</li> </ul> </li> <li>6. die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als</li> </ol>	<p>conditions which they shall lay down for the purpose of ensuring the correct and straightforward application of the exemptions and of preventing any possible evasion, avoidance or abuse:</p> <p>(a) insurance and reinsurance transactions, including related services performed by insurance brokers and insurance agents;</p> <p>(b) the leasing or letting of immovable property excluding:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. the provision of accommodation, as defined in the laws of the Member States, in the hotel sector or in sectors with a similar function, including the provision of accommodation in holiday camps or on sites developed for use as camping sites;</li> <li>2. the letting of premises and sites for parking vehicles;</li> <li>3. lettings of permanently installed equipment and machinery;</li> <li>4. hire of safes. Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption;</li> </ol> <p>(c) supplies of goods used wholly for an activity exempted under this Article or under Article 28 (3) (b) when these goods have not given rise to the right to deduction, or of goods on the acquisition or production of which, by virtue of Article 17 (6), value added tax did not become deductible;</p> <p>(d) the following transactions:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. the granting and the negotiation of credit and the management of credit by the person granting it;</li> <li>2. the negotiation of or any dealings in credit guarantees or any other security for money and the management of credit guarantees by the person who is granting the credit;</li> <li>3. transactions, including negotiation, concerning deposit and current accounts, payments, transfers, debts, cheques and other negotiable instruments, but excluding debt collection and factoring;</li> <li>4. transactions, including negotiation, concerning currency, bank notes and coins used as legal tender, with the exception of collectors' items; collectors' items' shall be taken to mean gold, silver or other metal coins or bank notes which are not normally used as legal tender or coins of numismatic interest;</li> <li>5. transactions, including negotiation, excluding management and safekeeping, in shares, interests in companies or associations, debentures and other securities, excluding:             <ul style="list-style-type: none"> <li>— documents establishing title to goods,</li> </ul> </li> </ol>
--	--

<p>solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften;</p> <p>e) die Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen, Steuermarken und sonstigen ähnlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert;</p> <p>f) Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden;</p> <p>g) die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe a) bezeichneten Gegenstände;</p> <p>h) die Lieferungen unbebauter Grundstücke mit Ausnahme der in Artikel 4 Absatz 3 Buchstabe b) bezeichneten Baugrundstücke.</p> <p>C. Optionen</p> <p>Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren:</p> <p>a) bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken;</p> <p>b) bei den Umsätzen nach Teil B Buchstaben d), g) und h).</p> <p>Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Optionsrechts einschränken; sie bestimmen die Modalitäten seiner Ausübung.</p>	<p>— the rights or securities referred to in Article 5 (3);</p> <p>6. management of special investment funds as defined by Member States;</p> <p>(e) the supply at face value of postage stamps valid for use for postal services within the territory of the country, fiscal stamps, and other similar stamps;</p> <p>(f) betting, lotteries and other forms of gambling, subject to conditions and limitations laid down by each Member State;</p> <p>(g) the supply of buildings or parts there of, and of the land on which they stand, other than as described in Article 4 (3) (a);</p> <p>(h) the supply of land which has not been built on other than building land as described in Article 4 (3) (b).</p> <p>C. Options</p> <p>Member States may allow taxpayers a right of option for taxation in cases of:</p> <p>(a) letting and leasing of immovable property;</p> <p>(b) the transactions covered in B (d) (g) and (h) above.</p> <p>Member States may restrict the scope of this right of option and shall fix the details of its use.</p>
--	--

<p>Artikel 17</p> <p>Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug</p> <p>(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.</p> <p>(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:</p> <p>a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,</p> <p>b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände im Inland geschuldet wird oder entrichtet worden ist,</p> <p>c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a, Artikel 6 Absatz 3 und Artikel 28a Absatz 6 geschuldet wird,</p> <p>d) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a geschuldet wird.</p>	<p>Article 17</p> <p>Origin and scope of the right to deduct</p> <p>1. The right to deduct shall arise at the time when the deductible tax becomes chargeable.</p> <p>2. In so far as the goods and services are used for the purposes of his taxable transactions, the taxable person shall be entitled to deduct from the tax which he is liable to pay:</p> <p>(a) value added tax due or paid in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person;</p> <p>(b) value added tax due or paid in respect of imported goods;</p> <p>(c) value added tax due under Articles 5 (7) (a) and 6 (3) and 28a (6).</p> <p>(d) value added tax due under Article 28a (1) a</p>
--	---

<p>(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke :</p> <p>a) seiner Umsätze, die sich aus den im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären;</p> <p>b) seiner nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe i, Artikel 15, Artikel 16 Absatz 1 Teile B, C, D und E und Absatz 2 sowie Artikel 28c Teil A und C befreiten Umsätze;</p> <p>c) seiner nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a und d Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Drittlandsgebiet bestimmten Gegenständen zusammenhängen.</p> <p>(4) Mehrwertsteuererstattungen nach Absatz 3 erfolgen</p> <p>- an nicht im Inland , sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige entsprechend den in der Richtlinie 79/1072/EWG festgelegten Bestimmungen;</p> <p>- an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige entsprechend den in Richtlinie 86/560/EWG festgelegten Bestimmungen.</p> <p>Bei Anwendung dieser Vorschrift gilt folgendes:</p> <p>a) In Artikel 1 der Richtlinie 79/1072/EWG genannte Steuerpflichtige, die im Inland ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a der Empfänger als Steuerschuldner bestimmt worden ist, gelten bei Anwendung der genannten Richtlinie ebenfalls als nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige.</p> <p>b) In Artikel 1 der Richtlinie 86/560/EWG genannte Steuerpflichtige, die im Inland ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe a der Empfänger als Steuerschuldner bestimmt worden ist, gelten bei Anwendung dieser Richtlinie ebenfalls als nicht in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige.</p> <p>c) Die Richtlinien 79/1072/EWG und 86/560/EWG finden keine Anwendung auf die Lieferung von Gegenständen, die von der Steuer befreit sind oder gemäß Artikel 28c Teil A befreit werden könnten, wenn die gelieferten Gegenstände vom Erwerber oder für seine Rechnung versendet oder befördert werden.</p> <p>(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Um-</p>	<p>3. Member States shall also grant to every taxable person the right to a deduction or refund of the value added tax referred to in paragraph 2 in so far as the goods and services are used for the purposes of:</p> <p>(a) transactions relating to the economic activities as referred to in Article 4 (2) carried out in another country, which would be eligible for deduction of tax if they had occurred in the territory of the country;</p> <p>(b) transactions which are exempt under Article 14 (1) (i) and under Articles 15 and 16 (1) (B), (C) and (D), and paragraph 2;</p> <p>(c) any of the transactions exempted under Article 13 B (a) and (d), paragraphs 1 to 5, when the customer is established outside the Community or when these transactions are directly linked with goods intended to be exported to a country outside the Community.</p> <p>4. The refund of value added tax referred to in paragraph 3 shall be effected:</p> <p>- to taxable persons who are not established within the territory of the country but who are established in another Member State in accordance with the detailed implementing rules laid down in Directive 79/1072/EEC</p> <p>- to taxable persons who are not established within the territory of the Community, in accordance with the detailed implementing rules laid down in Directive 86/560/EEC</p> <p>For the purposes of applying the above:</p> <p>(a) the taxable persons referred to in Article 1 of Directive 79/1072/EEC shall also be considered for the purposes of applying the said Directive as taxable persons who are not established in the country when, inside the territory of the country, they have only carried out supplies of goods and services to a person who has been designated as the person liable to pay the tax in accordance with Article 21 (1) (a);</p> <p>(b) the taxable persons referred to in Article 1 of Directive 86/560/EEC shall also be considered for the purposes of applying the said Directive as taxable persons who are not established in the Community when, inside the territory of the country, they have only carried out supplies of goods and services to a person who has been designated as the person liable to pay the tax in accordance with Article 21 (1) (a);</p> <p>(c) Directives 79/1072/EEC and 86/560/EEC shall not apply to supplies of goods which are, or may be, exempted under Article 28c (A) when the goods supplied are dispatched or transported by the acquirer or for his account.</p> <p>5. As regards goods and services to be used by a taxable person both for transactions covered by paragraphs 2 and 3, in respect of which value added tax is deductible, and for transactions in respect of</p>
---	---

<p>sätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt. Jedoch können die Mitgliedstaaten</p> <p>a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;</p> <p>b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;</p> <p>c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;</p> <p>d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;</p> <p>e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.</p> <p>(6) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.</p> <p>Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Auschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.</p> <p>(7) Vorbehaltlich der in Artikel 29 vorgesehenen Konstruktion kann jeder Mitgliedstaat aus Konjunkturgründen die Investitionsgüter oder bestimmte Investitionsgüter oder andere Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung teilweise oder ganz ausschließen. Die Mitgliedstaaten können zur Wahrung gleicher Wettbewerbsbedingungen – anstatt den Vorsteuerabzug abzulehnen – die Gegenstände, welche der Steuerpflichtige selbst hergestellt oder im Inland erworben oder auch eingeführt hat, in der Weise besteuern, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim Erwerb entsprechender Gegenstände zu entrichten wäre.</p>	<p>which value added tax is not deductible, only such proportion of the value added tax shall be deductible as is attributable to the former transactions. This proportion shall be determined, in accordance with Article 19, for all the transactions carried out by the taxable person.</p> <p>However, Member States may:</p> <p>(a) authorize the taxable person to determine a proportion for each sector of his business, provided that separate accounts are kept for each sector;</p> <p>(b) compel the taxable person to determine a proportion for each sector of his business and to keep separate accounts for each sector;</p> <p>(c) authorize or compel the taxable person to make the deduction on the basis of the use of all or part of the goods and services;</p> <p>(d) authorize or compel the taxable person to make the deduction in accordance with the rule laid down in the first subparagraph, in respect of all goods and services used for all transactions referred to therein;</p> <p>(e) provide that where the value added tax which is not deductible by the taxable person is insignificant it shall be treated as nil.</p> <p>6. Before a period of four years at the latest has elapsed from the date of entry into force of this Directive, the Council, acting unanimously on a proposal from the Commission, shall decide what expenditure shall not be eligible for a deduction of value added tax. Value added tax shall in no circumstances be deductible on expenditure which is not strictly business expenditure, such as that on luxuries, amusements or entertainment. Until the above rules come into force, Member States may retain all the exclusions provided for under their national laws when this Directive comes into force.</p> <p>7. Subject to the consultation provided for in Article 29, each Member State may, for cyclical economic reasons, totally or partly exclude all or some capital goods or other goods from the system of deductions. To maintain identical conditions of competition, Member States may instead of refusing deduction, tax the goods manufactured by the taxable person himself or which he has purchased in the country or imported, in such a way that the tax does not exceed the value added tax which would have been charged on the acquisition of similar goods.</p>
<p>Artikel 33</p>	<p>Article 33</p>

<p>(1) Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuer sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.</p> <p>(2) Wird in dieser Richtlinie auf verbrauchsteuerpflichtigen Waren Bezug genommen, so handelt es sich um folgende in den geltenden Gemeinschaftsbestimmungen definierte Waren:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mineralöle,</li> <li>- Alkohol und alkoholische Getränke,</li> <li>- Tabakwaren.</li> </ul>	<p>1. Without prejudice to other Community provisions, in particular those laid down in the Community provisions in force relating to the general arrangements for the holding, movement and monitoring of products subject to excise duty, this Directive shall not prevent a Member State from maintaining or introducing taxes on insurance contracts, taxes on betting and gambling, excise duties, stamp duties and, more generally, any taxes, duties or charges which cannot be characterized as turnover taxes, provided however that those taxes, duties or charges do not, in trade between Member States, give rise to formalities connected with the crossing of frontiers.</p> <p>2. Any reference in this Directive to products subject to excise duty shall apply to the following products as defined by current Community provisions:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— mineral oils,</li> <li>— alcohol and alcoholic beverages,</li> <li>— manufactured tobacco.</li> </ul>
--	---

## III.2 Die Prinzipien der europäischen Umsatzsteuer

### Die Grundzüge des gemeinsamen MWSt-Systems nach der 6. EG-Richtlinie

Als Grundsatz gilt, dass die USt eine Verbrauchsteuer ist. Sie knüpft zwar an einen technischen Verkehrsvorgang, nämlich die Leistung gegen Entgelt an, vom Ziel her bezweckt sie aber die Belastung des Letztverbrauchers für den Verbrauch einer Leistung. Die Belastung des Letztverbrauchers wird durch folgende Prinzipien sichergestellt: Durch das Unternehmerprinzip, das Entgeltsprinzip, das Vorsteuerabzugsprinzip und das Bestimmungslandprinzip.

#### a) Unternehmerprinzip

Steuerträger der USt soll der Letztverbraucher sein. Bei diesem stößt die Steuererhebung regelmäßig auf praktische Erhebungsschwierigkeiten. Die USt definiert daher den Unternehmer als Steuerpflichtigen (Steuerschuldner). Der Unternehmer stellt die USt für seine Leistung in Rechnung und schuldet sie der Steuerbehörde. Der Letztverbraucher bezahlt die USt im Preis und ist somit wirtschaftlich mit der USt belastet.

Nach Art 4 Abs 1 der 6. MWSt-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine in Art 4 Abs 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte, der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Wirtschaftliche Tätigkeit liegt regelmäßig dann vor, wenn die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird (EuGH 26.9.1996, Rs C-234/94). Gewinnerzielungsabsicht ist nicht vorausgesetzt.

#### b) Entgeltsprinzip

Besteuert werden grundsätzlich nur entgeltliche Leistungen von Unternehmern. Der USt unterliegen hierbei sowohl die Lieferung eines körperlichen Gegenstandes als auch Dienstleistungen. Lieferungen sind Leistungen, mit denen die Befähigung übertragen wird, über einen körperlichen Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen. Dienstleistungen sind sämtliche Leistungen, die keine Lieferung sind. Die Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen ist va im Hinblick auf die Bestimmung des Leistungsortes (vgl d) erforderlich.

Der erforderliche Entgeltzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist dann gegeben, wenn Leistender und Leistungsempfänger ihre Leistungen gegenseitig austauschen und die dem Leistenden gewährte Vergütung einen tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Leistung bietet (EuGH 3.3.1994, Rs C-16/93, Slg I-743).

Als Besteuerungsgrundlage (Art 11) wird alles erfasst, was in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung als Gegenleistung aufgewendet wird, in Geld ausdrückbar ist und subjektiv einen Wert darstellt (EuGH 23.11.1988, Rs 230/87, Slg 6385). Erforderlich ist der unmittelbare Zusammenhang mit der Leistung. Verzugszinsen rechnen zB nicht zur Besteue-

Grundlage, da sie nicht für die Leistung aufgewendet werden, sondern Schadenersatz sind (EuGH 1.7.1982, Rs 222/81, Slg 2527).

Den entgeltlichen Lieferungen von Gegenständen wird die Entnahme durch den Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf gleichgestellt (Art 5 Abs 6). Ebenso wird einer entgeltlichen Dienstleistung die Verwendung (dauerhafte Entnahme oder zeitweilige Nutzung) eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder für unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt. Gleiches gilt für die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf (Art 6 Abs 2). Durch die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben für den privaten Bedarf wird der sich selbst versorgende Unternehmer mit dem Letztverbraucher gleichgestellt.

Eine Verwendung eines Gegenstandes ist nur dann umsatzsteuerpflichtig, wenn der Erwerb des Gegenstandes bzw die auf die Verwendung entfallenden Ausgaben den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (EuGH 27.6.1989, Rs 50/88, Slg 1925; 25.5.1993, Rs C-193/91, Slg I-2615). Die Verknüpfung der Besteuerung von Entnahmen und unentgeltlichen Verwendungen mit dem Vorsteuerabzug ist jedenfalls konsequent, da der Vorteil des Unternehmers gegenüber dem Letztverbraucher gerade im Recht auf Vorsteuerabzug liegt. Dieser Vorteil des sich selbst versorgenden Unternehmers soll mit der Besteuerung der privaten Verwendung ausgeglichen werden. Die Besteuerung unentgeltlicher Dienstleistungen ist nicht an die Voraussetzung des VSt-Abzuges geknüpft. Der Besteuerung unterliegen jedoch nur die tatsächlichen Ausgaben des Steuerpflichtigen (und nicht etwa ein fiktives Leistungsentgelt).

### c) Vorsteuerprinzip

Mit USt soll nur der Letztverbraucher belastet werden. Innerhalb der Unternehmernetze (entgeltliche Leistungen zwischen Unternehmen) soll keine Belastung mit USt eintreten. Dieses Ziel wird durch den sogenannten Vorsteuerabzug (Art 17 bis 20 der 6. MWSt-Richtlinie) gewährleistet. Jeder Unternehmer ist grundsätzlich berechtigt, die von anderen Unternehmen in Rechnung gestellte USt von der eigenen Steuerschuld abzuziehen. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Unternehmer die Leistung für Zweck seiner besteuerten Umsätze verwendet. Der Steuerpflichtige muss somit die Leistung für seine wirtschaftliche Tätigkeit beziehen. Das Recht zum Vorsteuerabzug bleibt unberührt, wenn eine beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen führt (EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94).

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist grundsätzlich auch nicht von einem bestimmten Mindestmaß der Verwendung für eine wirtschaftliche Tätigkeit abhängig. Die geringste unternehmerische Verwendung ist ausreichend. Kommt eine Verwendung für eine wirtschaftliche Tätigkeit in Betracht und ordnet der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut dem Unternehmen zu, hat der Steuerpflichtige das Recht auf sofortigen und vollständigen Abzug der beim Erwerb der Gegenstände geschuldeten Vorsteuer (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, Slg I-3795). Die nichtunternehmerische Verwendung führt zur Steuerpflicht gem Art 5 bzw. Art 6.

Bei Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige sowohl unternehmerisch wie auch nicht unternehmerisch nutzt, hat der Steuerpflichtige das Wahlrecht, den Gegenstand zur Gänze oder nur teilweise dem Unternehmen zuzuordnen, ob er also den Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Anteil oder für das gesamte Wirtschaftsgut geltend macht (EuGH 4.10.1995, Rs C 291/92). Macht der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug in vollem Umfang geltend, führt die nicht unternehmerische Nutzung zur Steuerpflicht gem Art 5 bzw Art 6.

Der Steuerpflichtige muss für Zwecke des Vorsteuerabzuges über die Steuer eine nach dem Art 22 Abs 3 ausgestellte Rechnung besitzen. In der Rechnung müssen der Preis ohne die Steuer und der Steuersatz ausgewiesen sein (Art 22 Abs 3 lit b). Eine höhere als die in der Rechnung ausgewiesene Steuer kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Ausländische Steuerpflichtige sind zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die in einem Mitgliedstaat entstandene Vorsteuer mit deren wirtschaftlicher Tätigkeit zusammenhängt. Die Erstattung der Vorsteuern an ausländische Steuerpflichtige regeln die 8. MWSt-Richtlinie (für im Gemeinschaftsgebiet Ansässige) und die 13. MWSt-Richtlinie (für nicht im Gemeinschaftsgebiet Ansässige).

Nichtunternehmer haben grundsätzlich keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Unternehmer sind ausgeschlossen für Leistungsbezüge, die nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit bezogen werden. Für Leistungsbezüge von einem Nichtsteuerpflichtigen steht ebenfalls kein Vorsteuerabzug zu. Ferner ist zu beachten, dass die 6. MWSt-Richtlinie in Art 13 steuerfreie Leistungen ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit vorsieht. In diesen Fällen schuldet der Unternehmer für seine Leistung zwar keine USt, er ist aber gleichzeitig vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Es handelt sich hierbei beispielsweise um Dienstleistungen im Bereich des Gesundheitswesens, Dienstleistungen im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung, im Bereich der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Im Bereich der Vermietung und Verpachtung können Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren (Art 13 Teil C). Im Fall der Ausübung der Option steht der Vorsteuerabzug wiederum zu.

#### **d) Bestimmungslandprinzip**

Nach dem ursprünglichen Konzept der MWSt soll das Besteuerungsrecht für eine Leistung jenem Staat zukommen, in dem der Verbrauch der Leistung erfolgt. Bei der Ausfuhr von Waren in das Drittland müssen daher die Waren von der inländischen USt entlastet werden, bei der Einfuhr werden sie durch Erhebung einer Einfuhrabgabe mit USt des Bestimmungslandes belastet.

Die Entlastung im Fall der Ausfuhr in ein Drittland wird in der 6. MWSt-RL durch eine Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (Art 15 Nr 1 und 2) sichergestellt: Durch den Vorsteuerabzug ist die Ware bereits von der gesamten inländischen USt entlastet, durch die Steuerbefreiung bleibt die Entlastung für den ausgeführten Gegenstand bestehen. Im Einfuhrland wird die Ware mit EUSt belastet. Die EUSt ist in der Unternehmerkette regelmäßig als Vorsteuer abzugsfähig. Im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten wurde dieses System mit Einführung des Binnenmarktes durch das sogenannte Übergangssystem abgelöst (Vgl 3a).

Bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen kommt grundsätzlich jenem Staat das Besteuerungsrecht zu, in dem der Ort der Dienstleistung liegt. Nach Art 9 gilt als Ort der Dienstleistung grundsätzlich jener Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner unternehmerischen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, hilfsweise seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dieser Grundsatz wird jedoch durch zahlreiche Sonderregelungen in den Hintergrund gedrängt.

Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (zB Vermietung, Architekturleistungen) werden am Ort des Grundstücks ausgeführt (Art 9 Abs 2 lit a).

Beförderungsleistungen werden dort bewirkt, wo befördert wird (Art 9 Abs 2 lit b). Erstreckt sich die Beförderungsleistung auf mehrere Staaten, ist die Beförderungsleistung daher steuerlich aufgeteilt zu sehen. Für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen gelten Sonderregeln.

Bei Dienstleistungen von Künstlern, Sportlern, Wissenschaftlern gilt als Ort der Leistung jener Ort, wo die Leistung durch den Unternehmer tatsächlich ausgeführt wird (Art 9 Abs 2 lit c). Der jeweilige Tätigkeitsort ist auch maßgebend für Nebenleistungen des Transportgewerbes (Be-, Entladen, Umschlagen) sowie für die Begutachtung beweglicher körperlicher Gegenstände.

Für die Katalogleistungen des Art 9 Abs 2 lit e (zB Werbeleistungen, Dienstleistungen von Beratern, Bank, Finanz- und Versicherungsumsätze, Personalgestellung, Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände ausgenommen Beförderungsmittel) gilt der Sitzort des Leistungsempfängers als Dienstleistungsort. Nur wenn der Leistungsempfänger nicht Unternehmer ist und seinen Wohnsitz innerhalb der EU hat, ist für diese Leistungen der Sitzort des Dienstleistenden maßgebend. Die Mitgliedstaaten können, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, bei diesen Dienstleistungen statt des Empfängerortes auch den Ort der Auswertung dieser Leistungen als Ort der sonstigen Leistung bestimmen.

### **III.3 Die Rechtsprechung des EuGH zur 6. MwSt-Richtlinie**

Bei den nachfolgenden Beispielen handelt es sich um geringfügig adaptierte Auszüge aus den Entscheidungsgründen der EuGH-Judikatur zur sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Originaltexte samt ausführlichen Sachverhaltsdarstellungen sind der Sammlung des EuGH zu entnehmen.

#### **Besteuerungsgegenstand Art 2 der 6. MwSt-RL**

##### **Apple and Pear, 8.3.1988 – Rs 102/86**

"...Der Begriff der Dienstleistungen gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt voraus.

Die Aufgaben des Council betreffen die gemeinsamen Interessen der Erzeuger. Soweit er Dienstleistungen erbringt, kommen die Vorteile, die sich aus diesen Dienstleistungen ergeben, dem gesamten betroffenen Wirtschaftszweig zugute. Falls einzelne Apfel- und Birnenerzeuger Vorteile haben, leiten sie sie mittelbar aus den Vorteilen ab, die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es unter bestimmten Umständen nicht ausgeschlossen ist, dass nur die Apfelerzeuger oder nur die Birnenerzeuger einen Vorteil aus der Wahrnehmung spezifischer Aufgaben des Council ziehen können.

Außerdem besteht keine Beziehung zwischen dem Umfang der Vorteile, die einzelnen Erzeugern aus den Dienstleistungen des Council erwachsen, und der Höhe der Pflichtbeiträge, die sie gemäß der Verordnung von 1980 zahlen müssen. Die Beiträge, die nicht aufgrund vertraglicher, sondern gesetzlicher Verpflichtungen erhoben werden, können jederzeit als Forderung des Council von dem einzelnen Erzeuger eingezogen werden, unabhängig davon, ob eine bestimmte Dienstleistung des Council ihm einen Vorteil verschafft.

Hieraus folgt, dass Pflichtbeiträge, wie sie von den Erzeugern erhoben werden, kein Entgelt darstellen, das in unmittelbarem Zusammenhang mit den Vorteilen steht, die einzelnen Erzeugern aus der Wahrnehmung der Aufgaben des Council erwachsen. Unter diesen Umständen stellt die Wahrnehmung dieser Aufgaben keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie dar.

Die Wahrnehmung der Aufgaben des Apple and Pear Development Council gemäß Artikel 3 der Apple and Pear Development Council Order von 1980 und die Erhebung eines Jahresbeitrags von den Erzeugern gemäß Artikel 9 Absatz 1 zur Deckung der in Wahrnehmung dieser Aufgaben angefallenen oder anfallenden Verwaltungskosten und sonstigen Kosten des Council stellen keine "Dienstleistungen ... gegen Entgelt" im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie dar. ..."

##### **Tolsma, 3.3.1994 – Rs C-16/93**

"...Eine Dienstleistung wird nur dann im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie "gegen Entgelt" erbracht und ist somit steuerpflichtig, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.

Wenn ein Musikant, der auf öffentlichen Wegen spielt, von Passanten eine Vergütung erhält, können diese Einnahmen nicht als Gegenleistung für eine den Passanten erbrachte Dienstleistung angesehen werden.

Zum einen besteht nämlich zwischen den Parteien keine Vereinbarung, da die Passanten freiwillig eine Vergütung zahlen, deren Höhe sie selbst bestimmen. Zum anderen besteht zwischen der musikalischen Darbietung und den dadurch veranlassten Zahlungen kein notwendiger Zusammenhang. Die Passanten haben nicht darum gebeten, dass ihnen Musik zu Gehör gebracht wird; außerdem zahlen sie die Beträge nicht aufgrund der musikalischen Darbietung, sondern aus persönlichen Motiven, wobei gefühlsmäßige Erwägungen eine Rolle spielen können. So legen manche Personen zum Teil erhebliche Beträge in die Sammelbüchse des Musikers, ohne zu verweilen, während sich andere die Musik für geraume Zeit anhören, ohne irgendeine Vergütung zu leisten.

Diese Auslegung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass ein Musikant wie der Kläger um Geld bittet und auch damit rechnen kann, dass er durch die Darbietung von Musik auf öffentlichen Wegen gewisse Beträge erlangt. Diese Zahlungen erfolgen nämlich aus völlig freien Stücken und sind vom Zufall abhängig; ihre Höhe lässt sich praktisch nicht bestimmen. Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen ist, dass sich der in dieser Bestimmung verwendete Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt nicht auf eine Tätigkeit bezieht, die darin besteht, dass auf öffentlichen Wegen Musik zu Gehör gebracht wird, und für die keine Vergütung vereinbart wird, selbst wenn der Betreffende um die Zahlung von Geld bittet und gewisse Beträge erhält, deren Höhe jedoch weder bestimmt noch bestimmbar ist. ..."

**Fillibeck, 16.10.1997 – Rs C-258/953**

"... Artikel 2 der 6 MwSt-RL ist dahin auszulegen, dass ein Arbeitgeber, der Arbeitnehmer unentgeltlich ohne konkrete Verknüpfung mit der Arbeitsleistung oder dem Lohn von der Wohnung zur Arbeitsstätte ab einer bestimmten Entfernung befördert, keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung erbringt. ..."

**Mohr, 29.2.1996 – Rs C-215/94**

"... Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen.

Die Gemeinschaft erwirbt dadurch, dass sie den Landwirten, die sich zur Aufgabe ihrer Milcherzeugung verpflichten, einen Ausgleich gewährt, keine Gegenstände und empfängt auch keine Dienstleistungen zur eigenen Verwendung, sondern sie handelt im allgemeinen Interesse an der Förderung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Milchmarktes der Gemeinschaft.

Unter diesen Umständen bringt die Verpflichtung des Landwirts zur Aufgabe seiner Milchproduktion weder der Gemeinschaft noch den zuständigen nationalen Stellen Vorteile, aufgrund deren sie als Empfänger einer Dienstleistung angesehen werden könnten. Die streitige Verpflichtung stellt daher keine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie dar. ..."

**Landboden, 18.12.1997 – Rs C-384/95**

"... Es ist unerheblich, dass die Zuwendung in der Rechtssache Mohr gemeinschaftlichen Ursprungs war, während sie im Ausgangsrechtsstreit nationalen Ursprungs ist. In beiden Fällen ist zu entscheiden, ob die Verpflichtung zur Verringerung der Produktion, die ein Landwirt gegen eine im Rahmen einer Interventionsregelung gewährte Zuwendung eingegangen ist, eine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt, mit der Folge, dass diese Zuwendung der Mehrwertsteuer zu unterwerfen ist.

Diese Begründung schließt es nicht aus, dass eine von der öffentlichen Hand im allgemeinen Interesse geleistete Zahlung das Entgelt für eine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richt-

linie darstellen kann, und sie bedeutet auch nicht, dass der Begriff der Dienstleistung davon abhängt, welchen Zweck derjenige, der die Leistung abgibt, mit dieser verbindet. Entscheidend ist allein die Natur der eingegangenen Verpflichtung: Damit eine solche Verpflichtung unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fällt, muss sie einen Verbrauch implizieren.

Um festzustellen, ob eine Dienstleistung in den Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt, ist daher der Umsatz anhand der Ziele und der Merkmale des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu prüfen.

Insoweit ist daran zu erinnern, dass Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, 1301) bestimmt: "Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. ..."

Ein Umsatz wie der, um den es im Ausgangsrechtsstreit geht, nämlich die von einem Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion, entspricht diesem Grundsatz nicht, da er zu keinem Verbrauch führt.

Der Landwirt erbringt keinem identifizierbaren Verbraucher Dienstleistungen, und er verschafft keinen Vorteil, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte.

Da die Verpflichtung weder den zuständigen nationalen Behörden noch anderen identifizierbaren Personen Vorteile verschafft, aufgrund deren sie bezüglich einer Dienstleistung als die Verbraucher angesehen werden könnten, kann die von einem Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion nicht als Dienstleistung im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eingestuft werden. ..."

### **Town & County Factors Ltd, 17.9.2002 – Rs C-498/99**

Sachverhalt:

Town & County veranstaltete einen wöchentlichen Ratewettbewerb, bei dem man auf einem während eines Fußballspiels aufgenommenen Foto ankreuzen konnte, wo sich der Mittelpunkt des wegretuschierten Balls befindet. Die Höhe der zu zahlenden Teilnahmegebühr variiert je nach Anzahl der getätigten Kreuze. Nach den auf den Spielscheinen abgedruckten Spielregeln für den Wettbewerb willigten die Teilnehmer u. a. darin ein, dass der Wettbewerb für den Veranstalter nur eine Ehrenschild begründet. Jedoch weigerte sich der Veranstalter unstreitig nie, den Gewinnern die auf den Spielscheinen genannten Preise auszubezahlen oder auszuhandigen. Die Preise wurden aus den eingenommenen Teilnahmegebühren finanziert.

Town & County vertrat die Ansicht, dass sie die Mehrwertsteuer nur auf den Gesamtbetrag der eingenommenen Teilnahmegebühren abzüglich des Wertes der an die Gewinner ausgeschütteten Preise schulde, falls überhaupt ein Geschäft, das nur eine Ehrenschild begründet, einen für Mehrwertsteuerzwecke steuerbaren Umsatz darstellt.

Urteil:

„Schließlich lässt sich nicht sagen, dass wegen der Unvollkommenheit der einen Dienstleistenden treffenden Verbindlichkeit kein Rechtsverhältnis im Sinne des Urteils Tolsma bestehe, wenn die Unvollkommenheit dieser Verbindlichkeit auf eine Vereinbarung zwischen dem betreffenden Dienstleistenden und dem Leistungsempfänger zurückgeht, da eine solche Vereinbarung gerade Ausdruck eines Rechtsverhältnisses im genannten Sinn ist.

Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Dienstleistung, die gegen Entgelt erbracht wird, aber auf eine

unvollkommene Verbindlichkeit zurückgeht, weil vereinbart worden ist, dass der Dienstleistende hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistung nur eine Ehrenschild einget, einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz darstellt.

Bei der Veranstaltung eines Wettbewerbs der im Ausgangsverfahren fraglichen Art wird die Gegenleistung, die der Veranstalter tatsächlich für die gegenüber den Teilnehmern erbrachte Dienstleistung erhält, durch die von diesen bezahlten Teilnahmegebühren gebildet. Diese Gebühren stehen dem Veranstalter in vollem Umfang zu und erlauben es ihm, die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten zu decken. Folglich bildet der den Teilnahmegebühren entsprechende Betrag die Besteuerungsgrundlage des betreffenden Umsatzes im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie. ...“

### **Kennemer Golf & Country Club, 21.3.02 - Rs C-174/00**

„Auf den ersten Teil der zweiten Frage unter a ist daher zu antworten, dass Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen können, auch wenn diejenigen Mitglieder, die die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen.“

### **Hotel Scandic Gåsabäck AB, 20.1.2005 – Rs C-412/03**

„Die Artikel 2, 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [...] sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der Umsätze, für die eine tatsächliche Gegenleistung gezahlt wird, als Entnahme eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung für den privaten Bedarf angesehen werden, auch wenn diese Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis für den gelieferten Gegenstand oder die erbrachte Dienstleistung liegt.“

Der EuGH bestätigt mit diesem Urteil seine bisherige Rechtsprechung, wonach es für das Vorliegen eines entgeltlichen Umsatzes ausschließlich auf das Vorliegen von einander korrespondierenden Leistungen ankommt – eine Äquivalenz der Leistungen wird hingegen nicht vorausgesetzt. Entgeltlichkeit kann daher auch dann vorliegen, wenn ein Preis unter den Selbstkosten angesetzt wird.

### **British American Tobacco International Ltd, 14.7.2005 – Rs 435/03**

„Der Diebstahl von Waren stellt keine „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [...] dar und kann daher nicht als solcher der Mehrwertsteuer unterliegen. Der Umstand, dass Waren wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, einer Verbrauchsteuer unterliegen, hat hierauf keinen Einfluss.“

...32. Zunächst führt, wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens und die Kommission zu Recht meinen, der Diebstahl von Waren begrifflich nicht zu einer finanziellen Gegenleistung für den Bestohlenen. Er kann daher als solcher nicht als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie betrachtet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C16/93, **Tolsma**, Slg. 1994, I743, Randnr. 14)...

...33. Sodann fällt der Diebstahl von Waren nicht unter den Begriff Lieferung von Gegenständen im Sinne der Richtlinie.

...34. Nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands ... die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

...36. Der Diebstahl von Waren macht aus dem Täter nur deren Besitzer. Er befähigt den Täter nicht, über die Waren wie ihr Eigentümer zu verfügen. Der Diebstahl kann daher nicht zu einer Übertragung vom Bestohlenen auf den Täter im Sinne der erwähnten Bestimmung der Richtlinie führen.“

## **Unternehmerbegriff Art 4 der 6. MwSt-RL**

### **Polysar, 20.6.1991 – Rs C-60/90**

"... Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes legt Artikel 4 der Sechsten Richtlinie für die Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich fest. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass sich der Begriff der "Nutzung" im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf alle Vorgänge ohne Rücksicht auf deren Rechtsform bezieht, die darauf abzielen, mit dem betreffenden Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen.

Aus der Rechtsprechung folgt indessen nicht, dass der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen wäre, die den Erwerber und Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würde. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstands ist.

Etwas anderes gilt, wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafterin zustehen, mit einem unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifen in die Verwaltung der Gesellschaften einhergeht, an denen die Beteiligung besteht.

Artikel 4 der 6. MwSt-RL ist dahin auszulegen, dass eine Holding-Gesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass diese Gesellschaft - unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin - unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nicht Mehrwertsteuerpflichtiger und damit nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie berechtigt ist. Die Zugehörigkeit zu einem Weltkonzern, der nach außen unter einem einzigen Namen auftritt, ist für die Frage, ob diese Gesellschaft Steuerpflichtiger ist, unbeachtlich...."

### **Wellcome Trust, 20.6.1996 – Rs C-155/94**

"... Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist in Artikel 4 Absatz 2 dahin gehend definiert, dass er alle "Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe" umfasst. Weiter heißt es dort: "Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst."

Die Klägerin besitzt zwar im Vereinigten Königreich nicht die Eigenschaft eines gewerbsmäßigen Wertpapierhändlers, jedoch schließt dieser Umstand nicht notwendig aus, dass eine Tätigkeit der im Ausgangsverfahren fraglichen Art, die im Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren besteht, unter Umständen als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie angesehen werden kann, der nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes einen sehr weiten Anwendungsbereich für die Mehrwertsteuer festlegt.

Aus der Rechtsprechung ergibt sich jedoch, dass die bloße Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden kann. In die-

sem Sinn hat der Gerichtshof für den Fall entschieden, dass eine Holdinggesellschaft finanzielle Beteiligungen an anderen Gesellschaften erwirbt.

Wenn ein derartiger Erwerb als solcher keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie darstellt, muss dasselbe auch für die Veräußerung solcher Beteiligungen gelten.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Klägerin ihr zum Teil aus ihrer Beteiligung an der Foundation und aus anderen Finanzpapieren bestehendes Vermögen verwaltet. Die oben beschriebene Anlagetätigkeit besteht im wesentlichen im Erwerb und in der Veräußerung von Aktien und anderen Wertpapieren zur Erzielung möglichst hoher Dividenden oder Kapitalerträge, die für die Förderung der medizinischen Forschung bestimmt sind.

Zwar ergibt sich aus Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 5 der Richtlinie, dass Umsätze, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen können. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn solche Umsätze im Rahmen des gewerbsmäßigen Wertpapierhandels oder zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften erfolgen, an denen die Beteiligung besteht. Der Klägerin sind aber gerade solche Tätigkeiten untersagt, denn sie hat jede angemessene Anstrengung zu unternehmen, um in Ausübung ihrer Befugnisse keinen Handel zu treiben, und sie darf keine Mehrheitsbeteiligungen an anderen Gesellschaften halten.

Unabhängig davon, ob die fragliche Tätigkeit der Tätigkeit einer Investmentgesellschaft oder eines Pensionsfonds gleicht, ist daher im Lichte des Artikels 4 der Richtlinie festzustellen, dass sich ein Trust, der sich in einer Situation der vom vorlegenden Gericht beschriebenen Art befindet, wie ein privater Anleger auf die Verwaltung eines Wertpapiervermögens beschränkt. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann es im übrigen für die Unterscheidung zwischen der nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeit eines privaten Anlegers und der Tätigkeit eines Anlegers, dessen Umsätze eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, weder auf den großen Umfang eines Aktienverkaufs, wie er bei dem zweiten Aktienverkauf im vorliegenden Fall gegeben war, noch auf die Hinzuziehung von Beratungsgesellschaften im Rahmen eines solchen Verkaufs ankommen. Abgesehen davon, dass auch private Anleger umfangreiche Aktienverkäufe vornehmen können, würde nämlich die Auffassung der Klägerin darauf hinauslaufen, dass die Einstufung eines Umsatzes als wirtschaftliche Tätigkeit von der Geschicklichkeit und der Sachkenntnis des Anlegers abhinge.

Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie ist dahin auszulegen, dass er eine Tätigkeit der im Ausgangsverfahren fraglichen Art, die darin besteht, dass ein Treuhänder (Trustee) im Rahmen der Verwaltung des Vermögens eines gemeinnützigen Trusts Aktien und andere Wertpapiere kauft und verkauft, nicht einschließt. ..."

#### **INZO, 29.2.1996 – Rs C-110/94**

"...Selbst die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens getätigt werden, können als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie angesehen werden. Die Steuerbehörde hat in diesem Zusammenhang die erklärte Absicht des Unternehmens zu berücksichtigen.

Der Grundsatz der Rechtssicherheit verbietet, dass die von der Steuerbehörde festgestellten Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen von Tatsachen, Umständen oder Ereignissen abhängen können, die nachträglich eingetreten sind. Hat die Behörde also aufgrund der ihr von einem Unternehmen übermittelten Angaben festgestellt, dass diesem die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuzuerkennen sei, so kann ihm diese Stellung ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht wegen des Eintritts oder des Nichteintritts bestimmter Ereignisse nachträglich aberkannt werden.

Eine andere Auslegung der Richtlinie würde im übrigen gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens verstoßen. Sie könnte bei der steuerlichen Behandlung von gleichen Investitionstätigkeiten zu nicht gerecht-

fertigten Unterscheidungen zwischen Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigen, und solchen Unternehmen führen, die durch Investitionen versuchen, Tätigkeiten aufzunehmen, die zu steuerbaren Umsätzen führen werden. Es würden auch willkürliche Unterscheidungen zwischen diesen letzteren Unternehmen getroffen, da die endgültige Zulassung der Abzüge von der Frage abhängt, ob solche Investitionen zu steuerbaren Umsätzen führen oder nicht.

Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger wird nur dann endgültig erlangt, wenn die Erklärung, die beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, vom Betroffenen in gutem Glauben abgegeben wurde. In Fällen von Betrug oder Missbrauch, in denen der Betroffene z.B. die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorgespiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht hat, abzugsfähige Gegenstände seinem Privatvermögen zuzuführen, kann die Steuerbehörde rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden.

Die Vorlagefrage ist demgemäß dahin zu beantworten, dass

- die Vergabe einer Rentabilitätsstudie hinsichtlich der beabsichtigten Tätigkeit einer Gesellschaft, die ihre Absicht erklärt hat, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, und deren Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger die Steuerbehörde anerkannt hat, als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 der Richtlinie angesehen werden kann, selbst wenn der Zweck dieser Studie in der Prüfung besteht, inwieweit die beabsichtigte Tätigkeit rentabel ist, und dass
- außer in Fällen von Betrug oder Missbrauch die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger dieser Gesellschaft nicht rückwirkend aberkannt werden kann, wenn aufgrund dieser Studie beschlossen wurde, nicht in die werbende Phase einzutreten und die Gesellschaft zu liquidieren, so dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen führte. ..."

### **Cibo, 27.9.2001 - Rs C-16/00**

"...Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gem Art 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften."

## **Dienstleistungen Art 6 der 6. MwSt-RL**

### **Mohsche, 25.5.1993 – Rs C-193/91**

"... Im Unterschied zu gewöhnlichen Dienstleistungen, die grundsätzlich unabhängig davon steuerpflichtig sind, ob die für ihre Erbringung verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, ist die private Verwendung eines Gegenstands nämlich nur ausnahmsweise steuerpflichtig. Der Begriff "Verwendung eines Gegenstands" ist eng auszulegen; er umfasst nur die Verwendung des Gegenstands selbst. Daher fallen Nebenleistungen im Zusammenhang mit dieser Verwendung nicht unter Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie.

Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie schließt die Besteuerung der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands aus, bei dessen Lieferung der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer abziehen konnte, soweit diese Verwendung Dienst-

leistungen umfasst, die der Steuerpflichtige von Dritten zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstands ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat. ..."

**Fillibeck, 16.10.1997 – Rs C-258/95**

"... Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie bezweckt, die Gleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigem und Endverbraucher sicherzustellen. Diese Bestimmung soll verhindern, dass ein zu privaten Zwecken verwendeter Betriebsgegenstand und eine vom Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken unentgeltlich erbrachte Dienstleistung nicht besteuert werden.

Normalerweise ist es Sache des Arbeitnehmers, unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung, nach dem sich die Länge seines Weges zur Arbeit bemisst, und das geeignete Verkehrsmittel zu wählen. Der Arbeitgeber greift in diese Entscheidungen nicht ein, da der Arbeitnehmer seinerseits verpflichtet ist, während der vereinbarten Zeit an der Arbeitsstätte zu sein. Folglich dienen die den Arbeitnehmern erbrachten Beförderungsleistungen unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie.

Der Umstand, dass die Zurücklegung der Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte eine notwendige Voraussetzung für die Anwesenheit bei der Arbeit und damit für deren Erledigung ist, kann nicht entscheidend für die Annahme sein, dass die Beförderung des Arbeitnehmers von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück nicht seinen privaten Zwecken im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 dienen würde. Es widerspräche nämlich der Zielsetzung dieser Bestimmung, wenn ein solcher mittelbarer Zusammenhang für sich allein schon verhinderte, die Beförderung auf dieser Strecke einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen. Eine solche Auslegung von Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist in den Fällen geboten, in denen der Arbeitnehmer - wie gewöhnlich - die Möglichkeit hat, die Strecke zwischen seiner Wohnung und seiner festen Arbeitsstätte mit den üblichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

Dagegen können unter besonderen Umständen die Erfordernisse des Unternehmens es gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Beförderung der Arbeitnehmer von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück sicherstellt. So kann die Tatsache, dass nur der Arbeitgeber ein geeignetes Verkehrsmittel bieten kann oder dass es sich nicht um eine feste, sondern um eine wechselnde Arbeitsstätte handelt, den Arbeitgeber zwingen, die Beförderung seiner Arbeitnehmer zu übernehmen. Unter solchen besonderen Umständen erfolgt die Organisation der Beförderung durch den Arbeitgeber nicht zu unternehmensfremden Zwecken. Der persönliche Vorteil, den der Arbeitnehmer dadurch hat, erscheint gegenüber dem Bedarf des Unternehmens nur als nebensächlich.

Der Umstand, dass die Beförderungsleistungen aufgrund eines Tarifvertrags erbracht werden, stellt, auch wenn eine solche Verpflichtung nicht für sich allein den Charakter dieser Leistungen im Sinne von Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie bestimmen kann, ein Indiz dafür dar, dass die Beförderung Zwecken dient, die nicht unternehmensfremd sind.

Artikel 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen ist, dass die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit einem betrieblichen Kfz durch den Arbeitgeber grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken dient. Diese Bestimmung findet jedoch keine Anwendung, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände, wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benutzen, und wechselnde Arbeitsstätten, es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird. ..."

## **Bemessungsgrundlage Art 11 der 6. MwSt-RL**

### **Bausystem, 1.7.1982 – Rs 222/81**

"... Der Begriff des Gegenwerts, der nach Art 8 Abs 1 lit a der zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen darstellt umfasst nicht die Zinsen, die einem Unternehmen durch gerichtliche Entscheidung deshalb zuerkannt werden, weil die Zahlung des Gegenwerts der Dienstleistung bei Fälligkeit nicht erbracht worden ist. ..."

### **Office des produits wallons ASBL, 22.11.01 - Rs C-184/00**

„Die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen auswirkt, macht jedoch diese Subvention nicht schon steuerbar. Für einen unmittelbaren Zusammenhang der Subvention mit dem Preis dieser Umsätze im Sinne des Artikels 11 Teil A der Sechsten Richtlinie ist darüber hinaus, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, erforderlich, dass die Subvention an die subventionierte Einrichtung gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstandes oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung der Lieferung eines Gegenstandes oder der Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist damit steuerbar.

Um feststellen zu können, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt, muss der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung in seinen Grundzügen spätestens zum Zeitpunkt des Eintritts des Tatbestands festliegen. Auch muss mit der Verpflichtung der Subventionsstelle zur Subventionszahlung das Recht des Begünstigten auf Auszahlung der Subvention einhergehen, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat. Diese Verbindung zwischen Subvention und Preis muss nach einer Untersuchung der Umstände des Einzelfalls, auf denen die Zahlung dieser Gegenleistung beruht, eindeutig zum Ausdruck kommen. Dagegen ist nicht erforderlich, dass der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung - oder ein Teil des Preises - bestimmt ist. Es genügt, dass er bestimmbar ist.

Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass der Begriff unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subventionen im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er nur die Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder von Dienstleistungen sind und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt worden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, anhand der ihm unterbreiteten Tatsachen festzustellen, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt.“

### **Keeping Newcastle Warm, 13.6.02 - Rs C-353/00**

„...Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie betrifft u. a. Fallkonstellationen mit drei Beteiligten, nämlich der öffentlichen Einrichtung, die die Subvention gewährt, dem Wirtschaftsteilnehmer, der die Subvention erhält, und dem Käufer des vom subventionierten Wirtschaftsbeteiligten gelieferten Gegenstandes bzw. dem Empfänger der vom subventionierten Wirtschaftsbeteiligten erbrachten Dienstleistung.

In diesem Rahmen kann der Betrag, den eine öffentliche Einrichtung wie die EAGA einem Wirtschaftsteilnehmer wie der KNW im Zusammenhang mit der Dienstleistung einer Energieberatung zahlt, die die KNW gegenüber bestimmten Kategorien von Wohnungsinhabern erbracht hat, eine Subvention im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie darstellen.

Jedenfalls ist Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird.

Der von der EAGA an die KNW gezahlte Betrag wird aber von dieser als Gegenleistung für den Dienst empfangen, den sie gegenüber bestimmten Kategorien von Dienstleistungsempfängern geleistet hat.

Somit ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Betrag wie der im Ausgangsverfahren gezahlte die Gegenleistung für eine Dienstleistung darstellt und Teil der Besteuerungsgrundlage dieses Umsatzes für die Mehrwertsteuer ist. ...“

## **Steuerbefreiungen im Inland** **Art 13 der 6. MwSt-RL**

### **Lubbock Fine & Co, 15.12.93 - Rs C-63/92**

„Der Fall, dass ein Mieter, der auf seine Rechte aus dem Mietvertrag verzichtet, das Grundstück gegen eine Abfindung an die Person zurückgibt, von der er seine Rechte ableitet, fällt unter den Begriff der "Vermietung von Grundstücken", der in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388 ... zur Beschreibung eines zwingend steuerfreien Umsatzes verwendet wird.

Diese Bestimmung, nach der die Mitgliedstaaten neben den dort aufgezählten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich der Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken vorsehen können, ermächtigt sie nicht, die genannte Abfindung zu besteuern, wenn die in Erfüllung des Mietvertrags geleisteten Mietzinszahlungen nach der obigen Vorschrift befreit waren. Eine Aufspaltung ein und desselben Mietvertrags ist nämlich nicht möglich.“

### **Cantor Fitzgerald International, 9.10.2001 - Rs C-108/99**

„Wie das vorliegende Gericht dargelegt hat, besteht die fragliche Leistung darin, dass ein künftiger Mieter als Dienstleistender vom Mieter, der Empfänger der Dienstleistung ist, die Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag übernimmt.

Auf die Vorlagefrage ist demnach zu antworten, dass Artikel 13 Teil B Buchstabe b die Dienstleistung, mit der eine Person, die kein Recht an einem Grundstück hat, gegen Entgelt die Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag über dieses Grundstück vom Mieter übernimmt, nicht von der Steuer befreit.

Die Sach- und Rechtslage, die dem Urteil Lubbock Fine zugrunde liegt, unterscheidet sich somit grundlegend von der vorliegenden Rechtssache. In diesem Urteil (Lubbock Fine) ging es ... um einen Mieter, der das gemietete Grundstück dem Vermieter zurückgegeben hat und damit steuerlich gesehen auf sein Gebrauchsrecht verzichtet und dieses zurückübertragen hat.“

### **VwGH 20.3.2002, 99/15/0041**

Der Beschwerdeführer nutzte eine Dachgeschosswohnung zunächst im Wege der Untervermietung. In der Folge übertrug er seinerseits das Mietrecht um S 5,75 Mio an einen Nachmieter. Vor dem VwGH vertrat der Bf die Auffassung, der Verkauf des Mietrechts sei wirtschaftlich eine unecht steuerbefreite Grundstückslieferung (Dachgeschosswohnung).

Im Urteil *Lubbock Fine*, hatte der EuGH zu entscheiden, ob der Fall, dass ein Mieter, der auf seine Rechte aus dem Mietvertrag verzichtet und das Grundstück gegen eine Abfindung an jene Person rücküberträgt, von der er seine Rechte ableitet, unter den Begriff der Vermietung und Verpachtung iSd Art 13 Teil B lit b der 6. MwSt-RL fällt. Der EuGH führte dazu lediglich aus, dass wenn ein bestimmter Umsatz - wie die Vermietung eines Grundstücks, die auf der Grundlage des gezahlten Mietzinses besteuert würde - unter eine in der 6. MwSt-RL vorgesehene Steuerbefreiung fällt, auch eine Änderung dieses Mietvertrags - wie dessen vertragliche Auflösung gegen Abfindung - ebenfalls als unter diese Befreiung fallend anzusehen ist.

In dem dem Urteil *Cantor Fitzgerald International* zugrunde liegenden Sachverhalt übertrug die (Vor)Mieterin die Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag auf eine Nachmieterin. Die (Vor)Mieterin leistete der Nachmieterin ein Entgelt dafür, dass Letztere dem Übergang des Mietverhältnisses zustimmte. Die Dienstleistung der Nachmieterin (entgeltliche Übernahme des Mietverhältnisses) beurteilte der EuGH nicht als Übertragung des Rechts auf Gebrauch eines Grundstückes, war es doch die Nachmieterin, die die Gebrauchsmöglichkeit erhielt (und nicht einem anderen einräumte). Der EuGH weist im zitierten Urteil ausdrücklich darauf hin, dass es nicht gleichgültig sei, ob der Vor- oder der Nachmieter die Dienstleistung (oder die Zahlung) zu Gunsten des jeweils anderen erbringt.

Im vorliegenden Fall erbringt der (Vor)Mieter die Leistung an den Nachmieter. Die Leistung besteht in der Übertragung des Rechts auf Gebrauch eines Grundstückes. Solcherart ist die Dienstleistung als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken iSd 6. MwSt-RL anzusehen.

Da sich die vom Bf erbrachte Leistung unstrittig auf "Grundstücke für Wohnzwecke" bezogen hat, greift die Befreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG in diesem Fall nicht.

Dem Begriff der Vermietung iSd § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG ist ein Verständnis wie jenem der Vermietung von Grundstücken im Sinne des Art 13 Teil B lit b und Teil C der 6. MwSt-RL beizumessen. Gem § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 10 Prozent für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.

#### **Ambulanter Pflegedienst Kügler, 10.9.02 - RS C-141/00**

„Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die dort genannten ärztlichen oder artztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig ist.

Die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c ... erfasst Leistungen der Behandlungspflege durch eine einen ambulanten Pflegedienst betreibende Kapitalgesellschaft, die -auch als häusliche Leistungen - von qualifiziertem Krankenpflegepersonal erbracht werden, nicht aber Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung.

Daher müssen die Leistungen, die keinem solchen therapeutischen Ziel dienen, gemäß dem Grundsatz, dass Bestimmungen zur Einführung einer Umsatzsteuerbefreiung eng auszulegen sind, vom Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen werden.

Somit ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung, die körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen von ambulanten Pflegediensten erbracht werden, eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie darstellen. Auf die Steuerbefreiung ... kann sich ein Steuerpflichtiger vor einem nationalen Gericht berufen, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist. Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob der Steuerpflichtige eine als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung ist. ...“

#### **Zoological Society of London, 21.3.02 - Rs C-267/00**

„Daher ist auf die Frage a) zu antworten, dass Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, dass die Bedingung, wonach die Leitung und Verwaltung einer Einrichtung im Wesentlichen ehrenamtlich erfolgen müssen, nur die Mitglieder dieser Einrichtung, denen nach der Satzung die oberste Leitung der Einrichtung übertragen ist, und solche Personen betrifft, die, ohne nach der Satzung dazu bestimmt zu sein, die Einrichtung tatsächlich insoweit leiten, als sie in letzter Instanz Entscheidungen über die Politik der Einrichtung, insbesondere im Bereich der Finanzen treffen und übergeordnete Kontrollaufgaben wahrnehmen.“

**Kommission/Deutschland, 20.6.02 - Rs C-287/00**

„Zweitens ist festzustellen, dass die deutsche Regierung nicht bestreitet, dass staatliche Hochschulen bei der Ausübung der im Ausgangsverfahren fraglichen Forschungstätigkeiten grundsätzlich als Steuerpflichtige im Sinne von Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie anzusehen sind, und dass sie auch nicht die Ansicht vertritt, dass Absatz 5 dieser Bestimmung auf diese Tätigkeiten anwendbar sei.

Daraus folgt, dass der Rechtsstreit ausschließlich die Frage betrifft, ob die entgeltlichen Forschungstätigkeiten staatlicher Hochschulen Dienstleistungen darstellen, die im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie mit dem Hochschulunterricht eng verbunden sind und als solche nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

Die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, sind eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt.

Überdies ist festzustellen, dass Artikel 13 A Absatz 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie keine Definition des Begriffes der mit dem Hochschulunterricht eng verbundenen Dienstleistungen enthält.

Darüber hinaus ist die Durchführung derartiger Vorhaben, auch wenn sie als für den Hochschulunterricht sehr nützlich angesehen werden kann, entgegen der Auffassung der deutschen Regierung zur Erreichung des mit diesem angestrebten Zweckes, der insbesondere darin besteht, die Studenten im Hinblick auf die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit auszubilden, nicht unverzichtbar. Es ist nämlich festzustellen, dass zahlreiche Hochschuleinrichtungen dieses Ziel ohne die entgeltliche Durchführung von Forschungsvorhaben erreichen und dass eine Verbindung zwischen dem Hochschulunterricht und dem Berufsleben auf andere Art und Weise gewährleistet werden kann.

Daher ist die entgeltliche Durchführung von Forschungsvorhaben durch staatliche Hochschulen nicht als eine mit dem Hochschulunterricht eng verbundene Tätigkeit im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie anzusehen.

Die Bundesrepublik Deutschland hat daher gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der Sechsten Richtlinie verstoßen, indem sie die gegen Entgelt ausgeübte Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen gemäß § 4 Nummer 21a UStG von der Mehrwertsteuer befreit. ...“

**Vorsteuerabzug  
Art 17 der 6. MwSt-RL**

**Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße, 8.6.2000 - Rs C-396/98**

„Dazu hat der Gerichtshof entschieden, daß ein Mitgliedstaat, der von der in Artikel 13 Teil C der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht und seinen Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt hat, für eine Besteuerung bestimmter Grundstücksvermietungen zu optieren, dieses Optionsrecht durch ein späteres Gesetz aufheben und so die Befreiung wiedereinführen kann.

Vor diesem Hintergrund ist die Frage zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger, der die Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen entrichtet hat, die ihm im Hinblick auf die Ausführung bestimmter Vermietungsumsätze geliefert bzw. erbracht wurden, insoweit ein Recht auf Vorsteuerabzug auch dann erworben hat, wenn durch eine zwischen dem Bezug dieser Gegenstände oder Dienstleistungen und der Aufnahme der Umsatzstätigkeiten der Ver-

mietung eingetretene Gesetzesänderung das Recht auf Verzicht auf die Steuerbefreiung dieser Umsätze abgeschafft worden ist.

Diese Auslegung wird durch den Wortlaut von Artikel 17 Absatz 1 bestätigt, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Nach Artikel 10 Absatz 2 dieser Richtlinie ist letzteres der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung an den vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen bewirkt wird.

Somit ist auf die Vorlagefragen zu antworten, daß nach Artikel 17 der Sechsten Richtlinie das Recht eines Steuerpflichtigen, die Mehrwertsteuer, die er für Gegenstände oder Dienstleistungen entrichtet hat, die ihm im Hinblick auf die Ausführung bestimmter Vermietungsumsätze geliefert bzw. erbracht wurden, als Vorsteuer abzuziehen, erhalten bleibt, wenn dieser Steuerpflichtige aufgrund einer nach dem Bezug dieser Gegenstände oder Dienstleistungen, aber vor Aufnahme dieser Umsatztätigkeiten eingetretenen Gesetzesänderung nicht mehr zum Verzicht auf die Steuerbefreiung dieser Umsätze berechtigt ist; dies gilt auch dann, wenn die Mehrwertsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurde. ...“

**Enkler, 26.9.1996 – Rs C-230/941.**

"... Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

Zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, gehört die Art des betreffenden Gegenstands.

Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können. ..."

**Lennartz, 11.7.1991 – Rs C-97/90**

"... Ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, hat zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Gegenstände das Recht, die gezahlte Vorsteuer gemäss den Vorschriften des Artikels 17 abzuziehen, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag.

Eine Vorschrift oder eine Verwaltungspraxis, die das Recht auf Vorsteuerabzug im Falle einer begrenzten, gleichwohl aber tatsächlichen unternehmerischen Verwendung allgemein einschränkt, stellt eine Abweichung von Artikel 17 dar und ist nur gültig, wenn sie den Anforderungen des Artikels 27 Absatz 1 oder des Artikels 27 Absatz 5 der Richtlinie genügt. ..."

**Armbrecht, 4.10.1995 – Rs C-291/92**

"... Ein Steuerpflichtiger, der einen Teil eines Gegenstands in seinem Privatvermögen belassen möchte, ist durch keine Bestimmung der Richtlinie daran gehindert, diesen dem Mehrwertsteuersystem zu entziehen.

Der Steuerpflichtige kann wählen, ob der privat genutzte Teil eines Gegenstands im Hinblick auf die Anwendung der Richtlinie in sein Unternehmen integriert sein soll oder nicht. Dies steht in Einklang mit dem Grundprinzip der Richtlinie, dass ein Steuerpflichtiger die Belastung durch die Mehrwertsteuer nur tragen muss, wenn sie Gegenstände oder Dienstleistungen betrifft, die er für seinen Eigenverbrauch und nicht für seine steuerbare unternehmerische Tätigkeit verwendet. Die genannte Wahlmöglichkeit steht auch nicht der Anwendung eines anderen, vom Gerichtshof herausgearbeiteten Grundsatz entgegen, wonach Investitionsgüter, die sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet werden, gleichwohl als Gegenstände des Unternehmens behandelt werden können, hinsichtlich deren die Mehrwertsteuer grundsätzlich voll abzugsfähig ist.

Die Aufteilung zwischen dem vom Steuerpflichtigen unternehmerisch und dem von ihm privat genutzten Teil ist auf der Grundlage des unternehmerischen und des privaten Nutzungsanteils im Erwerbsjahr und nicht auf der Grundlage der räumlichen Aufteilung vorzunehmen. Weiterhin muss der Steuerpflichtige in der ganzen Zeit, in der er den fraglichen Gegenstand besitzt, seinen Willen, einen Teil davon in seinem Privatvermögen zu behalten, nach außen erkennbar werden lassen.

Nur soweit ein Gegenstand für die Zwecke der steuerbaren Umsätze verwendet wird, kann ein Steuerpflichtiger die für diesen Gegenstand geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer von der von ihm geschuldeten Steuer abziehen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige dafür, einen Teil eines Gegenstands nicht seinem unternehmerischen Vermögen zuzuordnen, so steht fest, dass dieser Teil zu keiner Zeit zu den Gegenständen des Unternehmens gehört. Deshalb kann nicht angenommen werden, dass der Steuerpflichtige im Sinne der Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie Gegenstände des Unternehmens für seinen privaten Bedarf verwendet. Der in Frage stehende Teil, der nicht für die Erbringung steuerbarer unternehmerischer Leistungen oder Lieferungen verwendet wird, fällt daher nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerregelung und ist bei der Anwendung des Artikels 17 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie nicht zu berücksichtigen.

Wenn ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand verkauft, bei dessen Erwerb er sich dafür entschieden hatte, einen Teil davon nicht seinem Unternehmen zuzuordnen, ist bei der Anwendung des Artikels 17 Absatz 2 der Richtlinie nur der seinem Unternehmen zugeordnete Teil des Gegenstands zu berücksichtigen ist. ..."

**Laszlo Bakcsi, 8.3.2001 – Rs C-415/98**

"...Ein Steuerpflichtiger kann ein Investitionsgut, das er sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke erwirbt, in vollem Umfang seinem Privatvermögen belassen und dadurch vollständig dem Mehrwertsteuersystem entziehen.

Die Veräußerung eines Investitionsguts, das der Steuerpflichtige in vollem Umfang seinem Unternehmensvermögen zugeführt hat und das er sowohl unternehmerisch als auch privat nutzt, unterliegt nach den Art 2 Nr 1 und 11 Teil A Abs 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG in vollem Umfang der Mehrwertsteuer. Hat der Steuerpflichtige nur den unternehmerisch genutzten Teil des Gegenstands seinem Unternehmensvermögen zugeführt,

unterliegt nur die Veräußerung dieses Teils der Mehrwertsteuer. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige den Gegenstand gebraucht von einem Nichtsteuerpflichtigen erworben hat und daher nicht die auf ihm lastende restliche Vorsteuer abziehen konnte, ist insoweit ohne Bedeutung. Entnimmt der Steuerpflichtige jedoch einen solchen Gegenstand, der nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer iSv Art 5 Abs 6 der Sechsten Richtlinie berechtigt hat, aus seinem Unternehmen, so ist es daher unzulässig, die Entnahme nach dieser Vorschrift zu besteuern. Wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand später veräußert, so ist diese Leistung seinem privaten Bereich zuzurechnen; sie unterliegt daher nicht dem Mehrwertsteuersystem."

**Fischer, 17.5.2001 – Rs C-322/99 und C-323/99**

„...Aus alledem folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand, den er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und der nach seiner Anschaffung Gegenstand von Arbeiten war, für die die Mehrwertsteuer abgezogen wurde, zu unternehmensfremden Zwecken entnimmt, nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer zu entrichten hat, wenn die ausgeführten Arbeiten zum Einbau von Bestandteilen" im Sinne dieser Bestimmung geführt haben. Falls es sich bei dem entnommenen Gegenstand um einen Pkw handelt, sind Bestandteile" diejenigen gelieferten Gegenstände, die zum einen aufgrund ihres Einbaus in den Pkw ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren und zum anderen zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt haben. ...

... Wie sich aus den Randnummern 72 bis 76 dieses Urteils ergibt, ist Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie also dahin auszulegen, dass ein Gegenstand, den ein Steuerpflichtiger für seinen privaten Bedarf entnommen hat, nicht zu besteuern ist, wenn er aufgrund seines Erwerbs von einem Nichtsteuerpflichtigen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat; das gilt selbst dann, wenn später Aufwendungen mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug für diesen Gegenstand getätigt worden sind. Falls an dem Gegenstand nach seiner Anschaffung Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigt und zum Einbau von Bestandteilen, wie sie in Randnummer 70 dieses Urteils definiert sind, geführt haben, unterliegen der nach Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bei der Entnahme anfallenden Mehrwertsteuer nur diese Bestandteile. ...“

**Metropol und Stadler, 8.1.2002 - Rs C-409/99**

"... Einem Mitgliedstaat ist es nach Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - verwehrt, die Ausgaben für bestimmte Kraftfahrzeuge nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie für Ausgaben das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger auf einem Ministerialerlass beruhender Praxis der Verwaltungsbehörden dieses Staates gewährt wurde.

Artikel 17 Absatz 7 Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist so auszulegen, dass diese Bestimmung einen Mitgliedstaat nicht ermächtigt, ohne vorherige Konsultation des Mehrwertsteuer-Ausschusses Gegenstände vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Diese Bestimmung ermächtigt einen Mitgliedstaat auch nicht, zum Ausschluss von Gegenständen vom Vorsteuerabzug Maßnahmen zu erlassen, die keine Angaben zu ihrer zeitlichen Begrenzung enthalten und/oder zu einem Paket von Strukturanpassungsmaßnahmen gehören, mit denen bezweckt ist, das Haushaltsdefizit zu verringern und eine Rückzahlung der Staatsschulden zu ermöglichen. ..."

### **Seeling, 8.5.2003 – Rs C-269/00**

„Die Artikel 6 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a und 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [...] sind so auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, wonach die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen als eine - als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b - steuerfreie Dienstleistung behandelt wird.“

Als Reaktion auf das Urteil hat der österreichische Gesetzgeber die maßgeblichen Paragraphen des UStG (§ 3a Abs 1a und § 12 Abs 3 Z 4 UStG) mit Wirkung ab 1.5.2004 geändert. Damit ist nun der Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerisch genutzten Teil eines Grundstückes ausgeschlossen. Zugleich wird mit der privaten Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks kein Eigenverbrauchstatbestand mehr verwirklicht.

Aufgrund der neueren Judikatur des EuGH erscheint es allerdings zweifelhaft, ob die österreichische Rechtslage dem Gemeinschaftsrecht entspricht. In der Rechtssache **Charles und Charles-Tijmens (14.7.2005, C-434/03)** hat der EuGH entschieden, dass die Sechste MWSt-Richtlinie einer Regelung entgegensteht, die es ausschließt, dass „ein Steuerpflichtiger ein Investitionsgut, das zum Teil für Zwecke des Unternehmens und zum Teil für andere Zwecke verwendet wird, insgesamt seinem Unternehmen zuordnet und gegebenenfalls die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Mehrwertsteuer vollständig und sofort abzieht.“

Der generelle Ausschluss eines Vorsteuerabzuges für privat genutzte Teile eines betrieblichen Grundstückes in § 12 Abs 3 Z 4 UStG ist demnach wohl gemeinschaftswidrig.

### **Cookies World, 11.9.2003 - Rs C-155/01**

Der Verwaltungsgerichtshof hatte zur Frage der Übereinstimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. d UStG 1994 (Eigenverbrauchsbesteuerung insbesondere bei PKW-Leasing im EU-Ausland) mit dem EU-Recht ein Vorabentscheidungsersuchen beim Europäischen Gerichtshof gestellt. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Sechste Richtlinie 77/388/EWG [...] einer Bestimmung eines Mitgliedstaats entgegen[steht], nach der das Tätigen von Ausgaben, die Dienstleistungen betreffen, die einem in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfänger in anderen Mitgliedstaaten erbracht wurden, der Mehrwertsteuer unterliegt, während die betreffenden Dienstleistungen, wären sie demselben Empfänger im Inland erbracht worden, diesen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten.

Im Verfahren hatte der Generalanwalt einen Weg aufgezeigt, wie Österreich die bestehende Regelung – allerdings zeitlich beschränkt – trotz der Entscheidung des EuGH beibehalten kann, nämlich im Wege des Art 17. Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie.

Gemäß Art 17. Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie kann ein Mitgliedstaat aus konjunkturellen Gründen das Recht auf Vorsteuerabzug ausschließen bzw. wenn keine Mehrwertsteuerbelastung stattgefunden hat, in der Weise eine Besteuerung durchführen, dass diese Steuer die Mehrwertsteuer nicht überschreitet, die beim entsprechenden Erwerb zu entrichten wäre. Eine solche Bestimmung muss zeitlich beschränkt sein und ist nur nach der in Art. 29 der 6. EG-Richtlinie geregelten Konsultation des EU-Mehrwertsteuerausschusses zulässig.

Die Konsultation Österreichs wurde im Mehrwertsteuerausschuss geführt und ist mit der Kenntnisnahme durch den Mehrwertsteuerausschuss bereits am 8. 1. 2003 abgeschlossen.

Aufgrund einer Verlängerung der Ausnahme kommt es nun noch bis Ende 2007 zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung bei PKW-Leasing im EU-Ausland (zB in Deutschland) durch österreichische Unternehmer.

**Kretztechnik, 26.5.2005 – Rs C-465/03**

Der EuGH entschied in diesem vom UFS vorgelegten Fall, dass die Ausgabe von Aktien keinen steuerbaren Umsatz iSd Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt. Dies entspricht der schon bisher herrschenden Lehre und im Wesentlichen der bisherigen Judikatur des EuGH, wonach der bloße Erwerb und das bloße Halten von Aktien keine wirtschaftliche Tätigkeit begründet (Rs Polysar C-60/90, Rs Harnas & Helm C-80/95, Rs KapHag C-442/01). Daraus ergibt sich die Konsequenz, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den bezogenen Leistungen bei der Aktienausgabe ein Vorsteuerabzug zusteht, soweit seine wirtschaftliche Tätigkeit der Umsatzsteuer unterliegt.

„37 ... hat Kretztechnik nach Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer, die ihre Aufwendungen für die verschiedenen Leistungen belastet hat, die sie im Rahmen ihrer Ausgabe von Aktien bezogen hat, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die sie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ausführt, um besteuerte Umsätze handelt. Führt ein Steuerpflichtiger sowohl Umsätze aus, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, kann er nämlich gemäß Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht (Urteile Abbey National, Randnr. 37, und Cibo Participations, Randnr. 34).“

**Zulässigkeit nationaler Sondersteuern****Art 33 der 6. MwSt-RL****SPAR, 19.2.1998 – Rs C-318/96**

"... Die Sechste Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, insbesondere ihre Artikel 17 Absatz 2 und 33, verbietet es nicht, von den Mitgliedern der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, deren Umsatz einen bestimmten Betrag übersteigt, eine Umlage zur Finanzierung dieser Kammern zu erheben, die grundsätzlich auf der Grundlage der im Preis der den Kammermitgliedern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen enthaltenen Mehrwertsteuer festgesetzt wird und nicht von der von ihnen für ihre Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden kann. Eine solche Umlage belastet den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie die kommerziellen Umsätze nämlich nicht so, wie dies für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist.

Zum einen wird sie nicht nach Maßgabe der Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren berechnet, die der Abgabepflichtige durchführt, sondern vielmehr nach Maßgabe derjenigen, die seine Lieferanten für seine Rechnung durchgeführt haben, und ihre Bemessungsgrundlage ist folglich nicht der als Gegenleistung für die vom Abgabepflichtigen bewirkten Umsätze empfangene oder zu empfangende Betrag; zum anderen wird sie nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben und betrifft insbesondere nicht die letzte Stufe des Verkaufs an den Verbraucher. ..."

**Fremdenverkehrsabgabe, 8.6.1999 - Rs C-338/97**

"... Die Sechste Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, insbesondere Artikel 33, steht einer Abgabe wie den Tourismusabgaben nach dem Steiermärkischen Tourismusgesetz, dem Tiroler Tourismusgesetz und dem Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz nicht entgegen, die von den Unternehmern, die ein wirtschaftliches Interesse am Tourismus haben, zu entrichten ist, sich grundsätzlich nach dem Jahresumsatz bemisst und keinen Vorsteuerabzug vorsieht.

Eine solche Abgabe belastet nämlich den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze nicht so, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist. Nicht nur ist kein Abzug der zuvor bereits erhobenen Beträge vorgesehen; die Abgabe wird auch nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt und ist nicht proportional zu den Preisen, die der Kunde bei jedem einzelnen Verkauf oder jeder einzelnen Dienstleistung schuldet. ..."

### III.4 Das Binnenmarktkonzept

#### Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten (Auszug aus der 6. MwSt-RL)

##### Artikel 28a

##### Anwendungsbereich

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen auch

a) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder aber durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt und für ihn die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 nicht gilt und er nicht unter Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 oder Artikel 28b Teil B Absatz 1 fällt.

Abweichend von Unterabsatz 1 unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, der unter den Bedingungen von Absatz 1a durch einen Steuerpflichtigen oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, nicht der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten räumen den Steuerpflichtigen und den nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen, auf die die Bestimmungen des Unterabsatzes 2 gegebenenfalls Anwendung finden, das Recht ein, die in Unterabsatz 1 vorgesehene allgemeine Regelung anzuwenden. Die Mitgliedstaaten legen die Modalitäten, unter denen diese Regelung in Anspruch genommen werden kann, fest; die Inanspruchnahme umfasst mindestens einen Zeitraum von zwei Kalenderjahren.

b) der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge, der gegen Entgelt im Inland durch Steuerpflichtige oder nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder durch jede andere nichtsteuerpflichtige Person bewirkt wird.

c) der innergemeinschaftliche Erwerb von verbrauchssteuerpflichtigen Waren, der gegen Entgelt im Inland durch einen Steuerpflichtigen oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, die unter die Ausnahmeregelung nach Buchstabe a) Unterabsatz 2 fällt, bewirkt wird und bei dem der Verbrauchsteueranspruch nach der Richtlinie 92/12/EWG im Inland entsteht.

(1a) Unter die in Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 vorgesehene Ausnahmeregelung fällt

a) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, deren Lieferung im Inland nach Artikel 15 Nummern 4 bis 10 steuerfrei wäre;

b) der nicht unter Buchstabe a) fallende innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen

— durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder fischereiwirtschaftlichen Betriebs, der der Pauschalregelung gemäß Artikel 25 unterliegt, durch einen Steuerpflichtigen, der nur Lieferungen von Gegenständen ausführt oder Dienstleistungen erbringt, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person,

— im Rahmen oder in Höhe eines Gesamtbetrags einer von den Mitgliedstaaten festzulegenden Schwelle, die nicht unter dem Gegenwert von 10000 ECU in Landeswährung liegen darf und im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten werden darf, und

- sofern der Gesamtbetrag des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im vorangegangenen Kalenderjahr die im zweiten Gedankenstrich genannte Schwelle nicht überschritten hat.

Die für die Anwendung der oben stehenden Bestimmungen maßgebliche Schwelle errechnet sich aus dem Gesamtbetrag des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen, ausgenommen neue Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtige Waren, ohne die Mehrwertsteuer, die in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, geschuldet oder entrichtet wird.

(2) Im Sinne dieses Abschnitts

- a) gelten als „Fahrzeuge“ Wasserfahrzeuge mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern, Luftfahrzeuge, deren Gesamtgewicht beim Aufstieg mehr als 1550 Kilogramm beträgt, und motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, die zur Personen oder Güterbeförderung bestimmt sind; ausgenommen sind Schiffe und Luftfahrzeuge gemäß Artikel 15 Nummern 5 und 6;
- b) gelten nicht als „neue Fahrzeuge“ die in Buchstabe a) genannten Fahrzeuge, wenn gleichzeitig die beiden nachstehenden Bedingungen erfüllt sind:
  - Die Lieferung erfolgt mehr als drei Monate nach der ersten Inbetriebnahme. Für motorbetriebene Landfahrzeuge nach Buchstabe a) beträgt dieser Zeitraum sechs Monate;
  - das Fahrzeug hat mehr als 6 000 Kilometer im Fall eines Landfahrzeugs, mehr als 100 Stunden auf Wasser im Fall eines Wasserfahrzeugs oder mehr als 40 Stunden in der Luft im Fall eines Luftfahrzeugs zurückgelegt.

Die Mitgliedstaaten legen die Voraussetzungen fest, unter denen die obengenannten Angaben als gegeben gelten.

(3) Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstands gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird. Werden von einer nichtsteuerpflichtigen juristischen Person erworbene Gegenstände von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert und von dieser nichtsteuerpflichtigen juristischen Person in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Versands oder der Beförderung eingeführt, so gelten die Gegenstände als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert. Dieser Mitgliedstaat gewährt dem Importeur im Sinne des Artikels 21 Nummer 2 die Erstattung der für die Einfuhr der Waren gezahlten Mehrwertsteuer, sofern der Importeur nachweist, dass der Erwerb dieser Waren in dem Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Güter der Mehrwertsteuer unterworfen war.

(4) Als Steuerpflichtiger gilt auch jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug nach Maßgabe des Artikels 28c Teil A liefert.

Der Mitgliedstaat, in dem die Lieferung erfolgt, gewährt dem Steuerpflichtigen das Recht zum Vorsteuerabzug mit folgender Maßgabe:

- das Abzugsrecht entsteht zum Zeitpunkt der Lieferung und kann nur zu diesem Zeitpunkt ausgeübt werden;
- der Steuerpflichtige ist berechtigt, die im Einkaufspreis enthaltene oder bei der Einfuhr oder dem innergemeinschaftlichen Erwerb des Fahrzeugs entrichtete Mehrwertsteuer im Umfang oder bis zur Höhe des Betrags abzuziehen, der als Steuer geschuldet würde, wenn die Lieferung nicht befreit wäre.

Die Mitgliedstaaten legen hierzu die Durchführungsbestimmungen fest.

(5) Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist

a) gestrichen

b) die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat.

Als in einen anderen Mitgliedstaat verbracht gilt jeder körperliche Gegenstand, der vom Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft für andere Zwecke seines Unternehmens als für die Zwecke einer der folgenden Umsätze versandt oder befördert wird:

- Lieferung dieses Gegenstands durch den Steuerpflichtigen innerhalb des Mitgliedstaats der Beendigung des Versands oder der Beförderung unter den Bedingungen des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe a) zweiter Satz oder des Artikels 28b Teil B Absatz 1 ,
- Lieferung dieses Gegenstands durch den Steuerpflichtigen unter den Bedingungen des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe c),
- Lieferung dieses Gegenstands durch den Steuerpflichtigen im Inland unter den Bedingungen des Artikels 15 oder des Artikels 28c Teil A,
- Erbringung einer Dienstleistung an den Steuerpflichtigen, die in Arbeiten an diesem Gegenstand besteht, die im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung des Gegenstands tatsächlich ausgeführt werden, sofern der Gegenstand nach der Bearbeitung wieder dem Steuerpflichtigen in dem Mitgliedstaat zugeschickt wird, von dem aus der Gegenstand ursprünglich versandt oder befördert worden war,
- vorübergehende Verwendung dieses Gegenstands im Gebiet des Mitgliedstaats der Beendigung des Versands oder der Beförderung zum Zwecke der Erbringung von Dienstleistungen durch den im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung niedergelassenen Steuerpflichtigen,
- vorübergehende Verwendung dieses Gegenstands während höchstens 24 Monaten in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, in dem für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland im Hinblick auf eine vorübergehende Verwendung die Regelung über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben bei der vorübergehenden Einfuhr gelten würde.
- Lieferung von Gas — über das Erdgasverteilungsnetz — oder von Elektrizität unter den Bedingungen des Artikels 8 Absatz 1 Buchstabe d) oder e).

Liegt jedoch eine der Voraussetzungen, an die die Inanspruchnahme der vorstehenden Bestimmungen geknüpft ist, nicht mehr vor, so wird davon ausgegangen, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden ist. In diesem Fall gilt die Verbringung als zu dem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die betreffende Voraussetzung nicht mehr vorliegt.

(6) Einem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Verwendung eines Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen, der von dem Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung aus einem anderen Mitgliedstaat, in dem der Gegenstand von dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines in diesem Mitgliedstaat gelegenen Unternehmens hergestellt, gewonnen, umgestaltet, gekauft, im Sinne des Absatzes 1 erworben oder aber eingeführt worden ist, versandt oder befördert wurde.

Einem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist ferner die Verwendung von Gegenständen, die nicht gemäß den allgemeinen Besteuerungsbedingungen des Binnenmarktes eines Mitgliedstaats erworben wurden, durch die Streitkräfte von Staaten, die Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind, für den Gebrauch oder Verbrauch dieser Streitkräfte oder ihres zivilen Begleitpersonals, sofern für die

Einfuhr dieser Gegenstände nicht die in Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe g) vorgesehene Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden kann.

- (7) Die Mitgliedstaaten ergreifen die Maßnahmen, die sicherstellen, dass als innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen die Umsätze gelten, die als Lieferung von Gegenständen im Sinne des Absatzes 5 und im Sinne des Artikels 5 gegolten hätten, wenn sie im Inland von einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, getätigt worden wären.

## **Artikel 28b**

### **Ort der Umsätze**

#### *A. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen*

- (1) Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden.

- (2) Unbeschadet des Absatzes 1 gilt jedoch als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 1 Buchstabe a) das Gebiet des Mitgliedstaats, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, sofern der Erwerber nicht nachweist, dass dieser Erwerb nach Maßgabe der Regelung in Absatz 1 besteuert worden ist.

Wird der Erwerb dagegen nach Absatz 1 im Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände besteuert, nachdem er nach Maßgabe des Unterabsatzes 1 besteuert wurde, so wird die Besteuerungsgrundlage in dem Mitgliedstaat, der dem Erwerber die von ihm für diesen Erwerb verwendete Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, entsprechend verringert.

Für die Anwendung von Unterabsatz 1 gilt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen unter folgenden Voraussetzungen als nach Absatz 1 besteuert:

- Der Erwerber weist nach, dass der innergemeinschaftliche Erwerb für Zwecke einer nachfolgenden Lieferung erfolgt ist, die in dem in Absatz 1 genannten Mitgliedstaat bewirkt wurde und für die der Empfänger nach Artikel 28c Teil E Absatz 3 als Steuerschuldner bestimmt worden ist;
- der Erwerber ist der in Artikel 22 Absatz 6 Buchstabe b) letzter Unterabsatz vorgesehenen Erklärungsspflicht nachgekommen.

#### *B. Ort der Lieferung von Gegenständen*

- (1) Abweichend von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a) und Absatz 2 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung des Versands oder der Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

- die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den/die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person,
- es handelt sich um andere Gegenstände als neue Fahrzeuge oder als Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

Werden die so gelieferten Gegenstände von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung des Ver-

sands oder der Beförderung an den Käufer eingeführt, so gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.

- (2) Handelt es sich bei den gelieferten Gegenständen jedoch um nicht verbrauchssteuerpflichtige Waren, so gilt Absatz 1 nicht für Lieferungen von Gegenständen, die in ein und denselben Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung versandt oder befördert werden, wenn

— der Gesamtbetrag dieser Lieferungen — ohne Mehrwertsteuer — im laufenden Kalenderjahr den Gegenwert von 100000 ECU in Landeswährung nicht überschreitet und

— der Gesamtbetrag — ohne Mehrwertsteuer — der gemäß Absatz 1 vorgenommenen Lieferung von anderen Gegenständen als verbrauchssteuerpflichtigen Waren im vorangegangenen Kalenderjahr den Gegenwert von 100000 ECU in Landeswährung nicht überschritten hat.

Der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer befinden, kann die vorgenannten Schwellen auf den Gegenwert von 35000 ECU in Landeswährung begrenzen, falls dieser Mitgliedstaat befürchtet, dass die Schwelle von 100000 ECU zu schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen führt.

Die Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, treffen die erforderlichen Maßnahmen zur Unterrichtung der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden. Die Kommission unterbreitet dem Rat vor dem 31. Dezember 1994 einen Bericht über das Funktionieren der im vorstehenden Unterabsatz genannten besonderen Schwellen von 35000 ECU. Sie kann dem Rat in diesem Bericht mitteilen, dass die Beseitigung der besonderen Schwellen nicht zu schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen führen wird. Solange nicht der Rat auf Vorschlag der Kommission einen einstimmigen Beschluss gefasst hat, bleiben die Bestimmungen des vorstehenden Unterabsatzes in Kraft.

- (3) Der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich die Gegenstände bei Beginn des Versands oder der Beförderung befinden, räumt den Steuerpflichtigen, auf deren Lieferungen die Bestimmungen des Absatzes 2 gegebenenfalls Anwendung finden, das Recht ein, sich dafür zu entscheiden, dass der Ort dieser Lieferungen gemäß Absatz 1 bestimmt wird.

Die Mitgliedstaaten legen die Modalitäten fest, unter denen diese Regelung in Anspruch genommen werden kann; die Inanspruchnahme dieser Regelung umfasst mindestens einen Zeitraum von zwei Kalenderjahren

### *C. Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung*

- (1) Abweichend von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b) wird der Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung entsprechend den nachstehenden Absätzen 2, 3 und 4 festgelegt. Im Sinne dieses Abschnitts gelten als

— „innergemeinschaftliche Güterbeförderung“ jede Beförderung von Gütern, bei der der Abgangs und Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten liegen;

Der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung gleichgestellt ist eine Güterbeförderung, bei der Abgangs und Ankunftsort im Inland liegen, wenn diese Beförderung unmittelbar mit einer Güterbeförderung verbunden ist, bei der Abgangs und Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten liegen;

— „Abgangsort“ der Ort, an dem die Beförderung der Güter tatsächlich beginnt, ungeachtet der Strecken, die bis zu dem Ort zurückzulegen sind, an dem sich die Güter befinden;

— „Ankunftsort“ der Ort, an dem die Beförderung der Güter tatsächlich endet.

- (2) Der Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung ist der Abgangsort.
- (3) Abweichend von Absatz 2 gilt jedoch der Ort der Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung, wenn diese Dienstleistungen von Empfängern in Anspruch genommen werden, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangsortes eine Umsatzsteuer Identifikationsnummer haben, als in dem Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung erbracht wurde.
- (4) Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, keine Steuer auf den Teil der Beförderungsleistung zu erheben, der den Beförderungsstrecken über Gewässer entspricht, die nicht zum Gebiet der Gemeinschaft im Sinne des Artikels 3 gehören.

*D. Ort der Dienstleistungen, die Nebentätigkeiten der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung betreffen*

Bei Nebentätigkeiten zur innergemeinschaftlichen Güterbeförderung, die von Empfängern in Anspruch genommen werden, die eine Umsatzsteuer Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem haben, in dem diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden, gilt abweichend von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c) der Ort dieser Dienstleistungen als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung erbracht wurde.

*E. Ort der von Vermittlern erbrachten Dienstleistungen*

- (1) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an der Erbringung von Dienstleistungen bei innergemeinschaftlicher Güterbeförderung beteiligt sind, der Abgangsort. Hat jedoch der Empfänger der von dem Vermittler erbrachten Dienstleistung eine Umsatzsteuer Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Abgangsorts, so gilt der Ort der von dem Vermittler erbrachten Dienstleistung als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistungen die Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung erbracht wurde.
- (2) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an der Erbringung von Dienstleistungen, die Nebentätigkeiten der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung betreffen, beteiligt sind, der Ort der tatsächlichen Erbringung der Nebenleistung.  
Hat jedoch der Empfänger der von dem Vermittler erbrachten Dienstleistung eine Umsatzsteuer Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Nebenleistung tatsächlich erbracht worden ist, so gilt der Ort der Dienstleistung des Vermittlers als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung vom Vermittler erbracht wurde.
- (3) Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 ist der Ort der Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln, wenn sie an anderen Umsätzen als den in

den Absätzen 1 und 2 und in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten beteiligt sind, der Ort, an dem die Umsätze erbracht werden.

Hat jedoch der Empfänger der Dienstleistung eine Umsatzsteuer Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Umsätze erbracht werden, so gilt der Ort der Dienstleistung des Vermittlers als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung vom Vermittler erbracht wurde.

#### *F. Ort der Dienstleistungen bei Begutachtungen von oder Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen.*

Bei Begutachtungen von oder Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, die an Empfänger erbracht werden, die eine Umsatzsteuer Identifikationsnummer in einem anderen Mitgliedstaat als dem haben, in dem diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden, gilt abweichend von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe c) der Ort der Dienstleistungen als im Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger der Dienstleistung die Umsatzsteuer Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung erbracht wurde.

Diese Abweichung ist nicht anzuwenden, wenn ein Versand oder eine Beförderung der Gegenstände aus dem Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht wurden, nicht erfolgt.

### **Artikel 28c Befreiungen**

#### *A. Befreiung der Lieferungen von Gegenständen*

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

- a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.  
Diese Befreiung gilt weder für die Lieferungen von Gegenständen, die von Steuerpflichtigen, für die die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 gilt, bewirkt werden, noch für Lieferungen von Gegenständen, die an Steuerpflichtige oder an nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, bewirkt werden;
- b) die Lieferungen neuer Fahrzeuge, die vom Verkäufer, vom Käufer oder für ihre Rechnung an den Käufer nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an Steuerpflichtige oder an nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder an jede andere nichtsteuerpflichtige Person bewirkt werden;
- c) die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die an den Käufer durch den Verkäufer, durch den Käufer oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten

ten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, für Steuerpflichtige oder für nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, wenn der Versand oder die Beförderung der Gegenstände gemäß Artikel 7 Absätze 4 und 5 oder Artikel 16 der Richtlinie 92/12/EWG durchgeführt worden ist.

Die Befreiung findet keine Anwendung auf die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch Steuerpflichtige, die unter die Befreiung nach Artikel 24 fallen.

- d) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 5 Buchstabe b), für die die vorstehende Steuerbefreiung gelten würde, wenn sie für einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt worden wären.

### *B. Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen*

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festsetzen:

- a) den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, deren Lieferung durch Steuerpflichtige im Inland auf jeden Fall steuerfrei wäre;
- b) den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, deren Einfuhr gemäß Artikel 14 Absatz 1 auf jeden Fall steuerfrei wäre;
- c) den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, für die der Erwerber gemäß Artikel 17 Absätze 3 und 4 auf jeden Fall Anspruch auf volle Erstattung der gemäß Artikel 28a Absatz 1 fälligen Mehrwertsteuer hätte.

### *C. Befreiung von Beförderungsleistungen*

Die Mitgliedstaaten befreien die innergemeinschaftliche Güterbeförderung nach oder von den Inseln, die die autonomen Regionen Azoren und Madeira bilden, sowie die Güterbeförderung zwischen diesen Inseln.

### *D. Befreiungen bei der Einfuhr von Gegenständen*

Werden Gegenstände, die von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert wurden, in einen anderen Mitgliedstaat als den eingeführt, in dem die Versendung oder Beförderung endet, so befreien die Mitgliedstaaten diese Einfuhr, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den Importeur im Sinne des Artikels 21 Ziffer 2 bewirkt wird und gemäß den Bestimmungen unter Teil A befreit ist.

Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen dieser Befreiung fest, um eine korrekte und einfache Anwendung zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbrauch zu verhüten.

### *E. Sonstige Befreiungen*

(1) In Artikel 16 erhält Absatz 1 folgende Fassung:...

(2) Artikel 16 Absatz 2 wird wie folgt geändert: ...

- (3) Jeder Mitgliedstaat ergreift besondere Maßnahmen, damit ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen, der im Sinne von Artikel 28b Teil A Absatz 1 innerhalb seines Gebiets getätigt wird, nicht mit der Mehrwertsteuer belastet wird, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
- Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen wird von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht im Inland ansässig ist, aber für Zwecke der Mehrwertsteuer in einem anderen Mitgliedstaat erfasst ist;
  - der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen erfolgt für Zwecke einer anschließenden Lieferung dieser Gegenstände, die von dem betreffenden Steuerpflichtigen im Inland bewirkt wird;
  - die auf diese Weise von dem betreffenden Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände werden von einem anderen Mitgliedstaat aus als dem, in dem der Steuerpflichtige für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist, unmittelbar an die Person, für die er die anschließende Lieferung bewirkt, versandt oder befördert;
  - Empfänger der anschließenden Lieferung ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person, der bzw. die für Zwecke der Mehrwertsteuer im Inland erfasst ist;
  - dieser Empfänger ist nach Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c) als Steuerschuldner im Zusammenhang mit der Lieferung, die von dem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt wird, bestimmt worden.

#### **Artikel 28d**

#### **Steuertatbestand und Steueranspruch**

- (1) Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen bewirkt wird. Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gilt als zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Lieferung ähnlicher Gegenstände im Inland als bewirkt gilt:
- (2) Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen tritt der Steueranspruch am 15. Tag des Monats ein, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist.
- (3) Abweichend von Absatz 2 tritt der Steueranspruch bei der Ausstellung der Rechnung nach Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a) Unterabsatz 1 ein, wenn diese Rechnung dem Erwerber vor dem 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist, ausgestellt worden ist.
- (4) Abweichend von Artikel 10 Absatz 2 tritt der Steueranspruch bei Lieferungen von Gegenständen, die nach Artikel 28c Teil A erfolgen, am 15. Tag des Monats ein, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist.  
Steueranspruch tritt jedoch bei der Ausstellung der Rechnung nach Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a) Unterabsatz 1 ein, wenn diese Rechnung vor dem 15. des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist, ausgestellt worden ist.

## **Artikel 28e**

### **Besteuerungsgrundlage und Steuersatz**

- (1) Die Besteuerungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen setzt sich aus denselben Faktoren zusammen wie jene, die dazu dienen, die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung derselben Gegenstände im Inland gemäß Artikel 11 Teil A zu bestimmen. Insbesondere wird die Besteuerungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 6 gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b) sowie den Absätzen 2 und 3 bestimmt.
- Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die Verbrauchsteuern, die von der Person, die ein verbrauchsteuerpflichtiges Erzeugnis innergemeinschaftlich erwirbt, geschuldet oder entrichtet werden, gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 2 Buchstabe a) in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Erhält der Erwerber nach dem Zeitpunkt der Bewirkung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen Verbrauchsteuern zurück, die in dem Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versendet oder befördert worden sind, entrichtet wurden, wird die Besteuerungsgrundlage im Mitgliedstaat des innergemeinschaftlichen Erwerbs entsprechend vermindert.
- (2) Für die Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 28c Teil A Buchstabe d) wird die Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe b) sowie den Absätzen 2 und 3 bestimmt.
- (3) Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gilt der Steuersatz, der zum Zeitpunkt des Eintritts des Steueranspruchs in Kraft ist.
- (4) Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen ist der gleiche Satz anzuwenden wie der, der für die Lieferung gleicher Gegenstände im Inland gelten würde.

## **Artikel 28l**

### **Geltungsdauer**

Die in diesem Abschnitt vorgesehene Übergangsregelung tritt am 1. Januar 1993 in Kraft. Die Kommission unterbreitet dem Rat bis zum 31. Dezember 1994 einen Bericht über das Funktionieren der Übergangsregelung mit Vorschlägen für die endgültige Regelung.

Die Übergangsregelung wird von einer endgültigen Regelung für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten abgelöst, die von dem Grundsatz ausgeht, dass die gelieferten Gegenstände und die erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind.

Zu diesem Zweck beschließt der Rat, wenn er nach eingehender Prüfung des genannten Berichts zu der Feststellung gelangt ist, dass die Bedingungen für den Übergang zur endgültigen Regelung in zufriedenstellender Weise erfüllt sind, vor dem 31. Dezember 1995 auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig die für das Inkrafttreten und die Anwendung der endgültigen Regelung erforderlichen Maßnahmen.

Die Übergangsregelung hat eine Geltungsdauer von vier Jahren und gilt folglich bis zum 31. Dezember 1996. Diese Geltungsdauer wird automatisch bis zum Inkrafttreten der endgültigen Regelung und auf jeden Fall um den Zeitraum verlängert, in dem der Rat noch nicht über die endgültige Regelung befunden hat.

## **Das Binnenmarktkonzept:**

Mit dem Weißbuch "Vollendung des Binnenmarktes" im Jahr 1985 legte die Kommission das Programm und den Zeitplan für die Schaffung des europäischen Binnenmarktes fest. Als eine wesentliche Voraussetzung für die Vollendung des Binnenmarktes wird darin die Beseitigung der Steuergrenzen in der Gemeinschaft genannt. Hieraus ergab sich zwangsläufig die Notwendigkeit, die indirekten Steuern und damit vor allem die USt hinsichtlich des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs anzupassen.

Diesbezüglich hat die Kommission bereits im Jahr 1987 dem Rat ihre Vorstellungen in Form von Richtlinienentwürfen unterbreitet. Ausgangspunkt des Kommissionsmodells war die Überlegung, die Beseitigung der Steuergrenzen bedeute, dass Käufe und Verkäufe von Waren und Dienstleistungen innerhalb der Gemeinschaft genauso behandelt werden müssen, wie entsprechende Transaktionen innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten. Die Richtlinienentwürfe sahen daher die Abschaffung der umsatzsteuerlichen Einfuhrbesteuerung und Ausfuhrbelastung beim innergemeinschaftlichen Handel vor. Nach dem Konzept sollte der Unternehmer die USt des Lieferstaates in Rechnung stellen, der Abnehmer im Erwerbsstaat sollte die in Rechnung gestellte USt als Vorsteuer abziehen können (Ursprungslandprinzip mit Vorsteuerabzug über die Grenze). Das USt-Aufkommen sollte aber im Ergebnis in voller Höhe jenem Mitgliedstaat zufließen, in dem die Ware konsumiert (verbraucht) wird. Dies hätte die Einführung eines Clearing-Mechanismus im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr erfordert. Der Lieferstaat sollte danach das USt-Aufkommen aus dem Export an den Erwerbsstaat überweisen. Aus fiskalischer Sicht sollte also mit Hilfe des Clearings weiterhin das Bestimmungslandprinzip aufrecht erhalten werden. Das Kommissionsmodell wurde aber letztlich von den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft abgelehnt.

Der Rat sah sich daher gezwungen, die Beseitigung der Grenzkontrollen mit Hilfe einer Übergangsregelung zu erreichen. Diese Übergangsregelung findet sich in der Richtlinie des Rates 91/680/EWG zur Ergänzung des gemeinsamen MWSt-Systems und zur Änderung der 6. Richtlinie, 77/388/EWG, ABl 1991 L 376, 1 und trat mit 1.1.1993 in Kraft. Das Übergangssystem ist in der 6. MWSt-Richtlinie im Abschnitt XVI a (Art 28 a ff) eingearbeitet. Ergänzend zu dieser Richtlinie hat der Rat die Verordnung 218/92 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung, ABl 1992 L 24, 1, beschlossen.

Nach Art 28 1 der 6. EG-Richtlinie hat die Übergangsregelung eine Geltungsdauer von 4 Jahren. Sie trat allerdings am 31.12.1996 nicht automatisch außer Kraft. Sie verlängert sich vielmehr bis zum Inkrafttreten der endgültigen Regelung. Die endgültige Regelung soll ein Ursprungslandprinzip mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug sein (vgl zum Vorschlag der Kommission *Tumpel*, SWI 1996, 449 f). Da die Steuerhoheit der einzelnen Mitgliedstaaten grundsätzlich weiter bestehen bleiben soll, würde die Einführung der endgültigen Regelung jedenfalls die Einführung eines Clearing-Verfahrens voraussetzen.

### **a) Übergangssystem (Art 28 a ff 6. MWSt-Richtlinie)**

Mit Inkrafttreten des Übergangssystems zum 1.1.1993 entfallen die Grenzkontrollen für umsatzsteuerliche Zwecke an den innergemeinschaftlichen Grenzen. Gegenüber Drittstaaten bleibt es bei der Ausfuhrbelastung von Exporten und der Einfuhrbelastung von Importen. Im innergemeinschaftlichen Warenverkehr sind folgende Fälle zu unterscheiden:

aa) Privater innergemeinschaftlicher Reiseverkehr

Der private innergemeinschaftliche Reiseverkehr wird ab 1.1.1993 bereits grundsätzlich nach dem Ursprungslandprinzip abgewickelt. Privatpersonen können danach in anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft Waren zu den dort geltenden steuerlichen Bedingungen erwerben und in ihr Heimatland mitbringen. Es erfolgt weder eine Entlastung im Herkunftsland noch eine Belastung im Bestimmungsland. Das Ursprungslandprinzip ist somit bereits in all jenen Fällen verwirklicht, in denen ein Letztverbraucher Waren für private Zwecke in einem anderen Mitgliedstaat erwirbt und in seinen Mitgliedstaat verbringt. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Abnehmer den Gegenstand selbst abholt oder durch einen Beauftragten abholen lässt.

bb) Versandungsgeschäfte an private Abnehmer ( Art 28 b Teil B 6. MwSt-RL)

Sonderregeln gelten, wenn Unternehmer Waren in ein anderes Mitgliedsland befördern oder versenden und es sich beim Abnehmer um einen privaten Letztverbraucher handelt. In diesen Fällen wird von sogenannten Versandlieferungen gesprochen (untechnisch auch Versandhandel). Der Ort der Lieferung wird in diesen Fällen grundsätzlich dort angenommen, wo sich der gelieferte Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Käufer befindet. Die Besteuerung erfolgt somit im Bestimmungsland, wobei der liefernde Unternehmer steuerpflichtig ist. In diesen Fällen hat also nicht der Erwerber den Erwerb zu versteuern, sondern der liefernde Unternehmer muss die USt des Bestimmungslandes in Rechnung stellen und im Bestimmungsland abführen. Diese Regelung gilt, wenn der liefernde Unternehmer im jeweiligen Bestimmungsland im vorangegangenen oder im laufenden Kalenderjahr Umsätze von mehr als 100.000,00 Euro ausgeführt hat. Unternehmer, die die Lieferschwelle im jeweiligen Mitgliedstaat nicht überschreiten, versteuern ihre Umsätze im Ursprungsland. Der Unternehmer, der die Grenze nicht überschreitet, kann aber ebenfalls für die Besteuerung im Bestimmungsland optieren.

cc) Innergemeinschaftlicher Handel zwischen Unternehmern (Art 28 a Abs 1 lit a, Art 28 c Teil A lit a 6. MwSt-RL)

Im innergemeinschaftlichen Handel zwischen Unternehmen erfolgt die Besteuerung im Bestimmungsland; steuerpflichtig ist der Erwerber. An die Stelle der bisherigen EUSt tritt ein neuer steuerpflichtiger Tatbestand, der sogenannte "innergemeinschaftliche Erwerb". Voraussetzung ist, dass der Erwerber Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt. Der Lieferer muss ebenfalls Unternehmer sein. Der Gegenstand muss ferner von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (durch den Lieferer oder Abnehmer oder einen Beauftragten) befördert oder versendet werden. In diesen Fällen schuldet der Erwerber die USt für den erworbenen Gegenstand im Erwerbsland (Bestimmungsland). Die Steuer auf den ig Erwerb ist für den Erwerber als Vorsteuer abzugsfähig, sofern kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug besteht. Der Lieferant selbst ist in diesem Fall mit seiner Lieferung im Ursprungsland von der USt befreit. Voraussetzung für die Befreiung des Lieferanten ist, dass der Erwerb im Mitgliedstaat des Erwerbers der Erwerbsteuer unterliegt. Hievon kann der Lieferant ausgehen, wenn der Erwerber eine sogenannte UIDNr vorlegt und der Lieferant diese überprüft hat.

dd) Erwerbe durch Schwellenerwerber ( Art 28a Abs 1 lit a UAbs 2 6. MwSt-RL)

Unternehmer, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind (nur steuerfreie Umsätze ausführen), pauschalierte Land- und Forstwirte, Kleinunternehmer, juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegen als sogenannte Schwellenerwerber besonderen Vorschriften. Sie unterliegen nur dann der Erwerbsteuer, wenn ihre Erwerbe im vorangegangenen oder laufenden Kalenderjahr den festgelegten Betrag von 10.000,00 Euro überschreiten. Ist die Erwerbsschwelle überschritten, kann der Lieferant die Steuerbefreiung für ig Lieferungen in Anspruch nehmen. Dies setzt allerdings voraus, dass der Auftraggeber seine UIDNr vorlegt und der Lieferant diese überprüft hat. Wird die Schwelle nicht überschritten, ist grundsätzlich der Lieferant verpflichtet, dem Erwerber USt in Rechnung zu stellen. Der Umsatz wird nach jenen Regeln versteuert, die für Umsätze an Letztverbraucher gelten. Der Erwerber kann aber auch in diesen Fällen für eine Erwerbsbesteuerung grundsätzlich optieren.

ee) Erwerb neuer Fahrzeuge (Art 28 a Abs 1 lit b; Art 28 c Teil A lit b 6. MwSt-RL)

Der Erwerb neuer Fahrzeuge (Land-, Wasser- und Luftfahrzeuge) ist immer im Bestimmungsland zu versteuern, gleichgültig, ob der Erwerb durch einen Unternehmer, eine nicht steuerpflichtige juristische Person oder einen privaten Letztverbraucher erfolgt. Letztverbraucher werden in diesem Fall wie Unternehmer behandelt und unterliegen der sogenannten Fahrzeugeinzelbesteuerung. Sie haben den Erwerb eines neuen Fahrzeuges aus einem anderen Mitgliedstaat zur Steuer anzumelden und die Steuer hierfür zu entrichten. Veräußert ein Privater ein neues Fahrzeug an einen Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat, wird er hinsichtlich dieser Lieferung einem Unternehmer gleichgestellt. Für den vorausgegangenen Erwerb steht ihm ein anteiliger Vorsteuerabzug zu.

ff) Verbrauchsteuerpflichtige Waren ( Art 28a Abs 1 lit c 6. MwSt-RL)

Verbrauchsteuerpflichtige Waren (Alkohole, Tabak, Mineralöle) werden stets nach dem Bestimmungslandprinzip besteuert (Unternehmer in Form der Erwerbsteuer). Das Ursprungslandprinzip gilt nur im Fall der Abholung durch private Letztverbraucher. Eine Lieferschwelle für Letztverbraucher ist für verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht vorgesehen. Ebenso existiert für Schwellenerwerber keine Erwerbsschwelle.

gg) Innergemeinschaftliche Verbringungen ( Art 28a Abs 5 lit b; Art 28c Teil A lit d 6. MwSt-RL)

Aus Kontrollgründen werden auch nicht lieferungsbedingte Warenbewegungen in das neue System einbezogen. Das Verbringen von bestimmten Gegenständen durch einen Unternehmer innerhalb seines Unternehmens zu seiner eigenen Verfügung von einem Mitgliedstaat in den anderen Mitgliedstaat ist wie eine ig Lieferung zu behandeln. Diese Lieferung ist im Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung beginnt steuerfrei, im Bestimmungsland unterliegt das Verbringen als ig Erwerb der Umsatzsteuer (mit Vorsteuerabzugsberechtigung). Ausgenommen von der Besteuerung ist die Verbringung von Gegenständen zu einer nur vorübergehenden Verwendung (zB Baumaschine zum vorübergehenden Einsatz auf einer Baustelle in einem anderen Mitgliedstaat).

hh) Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen (Art 28 b Teil C 6. MwSt-RL)

Sonderregeln gelten ferner für die innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen. Diese sind grundsätzlich dort zu versteuern, wo der Abgangsort der Beförderungsleistung liegt. Verwendet der Leistungsempfänger die Umsatzsteueridentifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates, so wird die Güterbeförderung nach den Regeln dieses anderen Staates besteuert. Steuerschuldner ist in diesem Fall der Empfänger der Beförderungsleistung (reverse charge).

ii) Vermittlungsleistungen ( Art 28 b Teil E 6. MwSt-RL)

Vermittlungsleistungen werden grundsätzlich an dem Ort erbracht, wo die vermittelte Leistung ausgeführt wird. Wendet der Leistungsempfänger eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UIDNr, so gilt die Vermittlungsleistung als in diesem anderen Mitgliedstaat erbracht. Steuerschuldner ist in diesem Fall wiederum der Empfänger der Vermittlungsleistung (reverse charge).

jj) Werkleistungen (Reparaturen) (Art 28 b Teil F 6. MwSt-RL)

Für Werkleistungen an beweglichen Gegenständen gilt die Regelung über Vermittlungsleistungen (vgl oben ii) entsprechend.

## **b) Kontrollinstrumentarium, Erhebungstechnik**

### Umsatzsteueridentifikationsnummern ( Art 22 6. MwSt-RL)

Der UID kommt im Rahmen der Binnenmarktregelung zentrale Bedeutung zu. Sie identifiziert ihren Inhaber als Teilnehmer am ig Leistungsverkehr. Sie ist nicht mit der innerstaatlichen Steuernummer identisch, sondern wird aufgrund des Art 22 der 6. EG-RL vergeben.

Die UID-Nr ist einerseits erforderlich, um ein Kontrollsystem zu installieren (vgl unten c). Des weiteren hat die UID-Nr die Funktion eines Tatbestandselementes bei der Bestimmung des Umsatzortes. Die UID ist hier bei den folgenden Fällen wie folgt von Bedeutung:

- Hat der Lieferant dem Erwerber seine UID-Nr bekanntgegeben, kann dieser davon ausgehen, dass der Auftraggeber im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt und für sich die Steuerfreiheit für die ig Lieferung in Anspruch nimmt. Der Lieferant hat in diesem Zusammenhang allerdings die Verpflichtung, die Angaben der UID-Nr mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Dazu gehört die Inanspruchnahme des sog Bestätigungsverfahrens. Auf Anfrage wird dem Lieferanten seitens der Finanzverwaltung die Gültigkeit einer UID-Nr bestätigt. Für den Lieferanten gilt die Vertrauensschutzregelung: Hat er trotz Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Lieferung zu Unrecht als steuerfrei behandelt, bleibt die Steuerbefreiung trotz Hervorkommen der Unrichtigkeit der Angaben aufrecht. Hat der liefernde Unternehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht angewendet, schuldet er die Umsatzsteuer für den Umsatz im Ursprungsland.
- Die UID-Nr ist für einen Teil der Leistungen auch Tatbestandselement bei der Bestimmung des Umsatzortes (so im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen, der ig Güterbeförde-

rung und bei der Lohnveredelung). In diesen Fällen richtet sich der Ort des Umsatzes nach der vom Auftraggeber verwendeten UID.

- Darüber hinaus kommt der UID-Nr Indizfunktion zu.

#### Zusammenfassende Meldung ( Art 22 Abs 6 lit b 6. MwSt-RL)

Unternehmer, die innergemeinschaftliche Lieferungen ausführen, müssen für jedes Kalenderquartal hierüber eine spezielle Steuererklärung (sogenannte "Zusammenfassende Meldung") bei ihrer nationalen Abgabenbehörde abgeben. Diese Meldungen sind zusätzlich zu den sonstigen Steuererklärungen abzugeben und dienen als Grundlage für den Informationsaustausch der Mitgliedstaaten über den innergemeinschaftlichen Handel im Übergangssystem. Die Meldung muss die UID-Nr des leistenden Unternehmers und seines Abnehmers enthalten sowie für jeden Abnehmer den Gesamtbetrag der ausgeführten Lieferungen. Sogenannte Verbringungsfälle (vgl oben) sind ebenfalls anzugeben.

#### Rechnungserfordernisse ( Art 22 Abs 3 6. MwSt-RL)

Über steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen sind Rechnungen auszustellen, in denen auf die Steuerfreiheit ausdrücklich hingewiesen wird. In der Rechnung müssen ferner die UID-Nr des Lieferers sowie des Empfängers angegeben werden. Die Pflicht zur Rechnungserteilung mit Steuerausweis besteht bei Versandungsgeschäften, die im Bestimmungsland zu versteuern sind.

### **c) Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen (VO 218/92)**

Das Übergangssystem zwingt die Mitgliedstaaten, die bisherigen Grenzkontrollen durch ein neues innergemeinschaftliches Kontrollverfahren zu ersetzen, um die Besteuerung im Bestimmungsland sicherzustellen. Die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten soll auf Grundlage eines EDV-gestützten Informationsaustausches erfolgen. Gemeinschaftsrechtliche Grundlage ist die Verordnung des Rates vom 27.1.1992 (218/92, ABl 1992 L 24,1), die nach Art 198 Abs 2 EGV in den Mitgliedstaaten unmittelbar gilt.

Grundlage für den Informationsabruf im Bereich der USt sind jene Daten, die aufgrund der zusammenfassenden Meldungen gespeichert sind. Das innergemeinschaftliche Auskunftsverfahren sieht 3 Stufen vor. In der ersten Stufe kann das Bestimmungsland (Importland) die UID-Nr seiner Unternehmer zusammen mit der Summe der an diese Unternehmer ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen abrufen. In einer zweiten Stufe kann die Steuerverwaltung des Importeurs die UID-Nr aller Unternehmen, die an einen Erwerber in dem anfragenden Mitgliedstaat Lieferungen ausgeführt haben und den Gesamtwert dieser Lieferungen, abrufen.

In einer dritten Stufe sollen Einzelauskünfte möglich sein. Für diese gilt das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Die ersuchende Behörde muss zunächst ihre eigenen Informationsmöglichkeiten ausschöpfen und kann ferner Amtshilfe nur unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit beanspruchen.

**d) Kritik**

Das Übergangssystem ist zum Teil grundlegender Kritik ausgesetzt. Es wird argumentiert, dass mit dem Übergangssystem die Grenzkontrollen zwar abgeschafft wären, dass aber nunmehr jeder erwerbende Unternehmer in seinem Unternehmen die Grenzkontrollen und den Grenzausgleich vorzunehmen hätte. In diesem Zusammenhang wird auch von einem Scheinbinnenmarkt gesprochen. Gegen die Übergangsregelung wird ferner ausgeführt, dass sie den Aufwand für Wirtschaft und Verwaltung erhöhe und insbesondere zu einem erheblichen Mehraufwand bei den Unternehmen führt. Beides trifft im Grunde zu. Es ist allerdings zu beachten, dass die Verwirklichung eines vollständigen Binnenmarktes mit einem Ursprungslandprinzip erst dann ohne Schaden für die Volkswirtschaften der Mitgliedstaaten möglich erscheint, wenn die USt-Systeme und hier im Besonderen die Steuersätze weitgehend angeglichen sind. Unter den gegebenen Voraussetzungen stellt das Übergangssystem einen notwendigen Schritt auf dem Weg hin zur angestrebten Ideallösung dar.

**e) Das One-stop-shop Konzept**

Im B2C-Bereich ergibt sich derzeit für Versender von Waren an Verbraucher aus verschiedenen Mitgliedsstaaten ein enormer Aufwand durch die Verpflichtung zur Registrierung im jeweiligen Zielstaat bei Überschreitung der Lieferschwelle. Die Kommission ist mittlerweile von der Idee einer Verwirklichung des Ursprungslandprinzips für B2C-Geschäfte abgegangen und hat einen anderen Ansatz vorgeschlagen: Ein One-stop-shop System für in verschiedene Mitgliedsstaaten versendende Unternehmer. Nach diesem Konzept (vgl. Vorschlag der Kommission [COM \(2004\) 728](#)) soll nur mehr eine einzige Stelle im Sitzstaat des Unternehmers für die Erfüllung sämtlicher Mehrwertsteuerpflichten zuständig sein. Ein Unternehmer, der Waren in sämtliche Mitgliedsstaaten versendet, müsste daher nicht mehr in jedem Mitgliedsstaat eine Steuererklärung abgeben, sondern nur eine einzige an der zuständigen Stelle, welche darüber hinaus elektronisch einzubringen ist. Diese Anlaufstelle leitet die eingebrachten Erklärungen an die jeweiligen Mitgliedsstaaten weiter, welche diese ihrerseits bearbeiten und die Steuer festsetzen. Weiterhin ist die jeweilige Umsatzsteuer direkt an die einzelnen Staaten zu entrichten, es entfielen bloß der Verwaltungsaufwand, welcher mit den mehrfachen Erklärungen verbunden ist. Auch wird der Unternehmer nicht von seiner Verantwortung entbunden, die Umsatzsteuergesetze sämtlicher Zielstaaten zu kennen, sodass die tatsächliche Erleichterung durch Umsetzung des Richtlinienvorschlages eher gering sein dürfte. Zurzeit ist der Kommissionsvorschlag in Beratung, das Europäische Parlament hatte ihn mit einigen Änderungen angenommen, die Kommission die Änderungen allerdings abgelehnt. Eine Entscheidung des Rates sollte bis 1.7.2006 erfolgen (Vgl. *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2005, 301).

**III.5 Die sonstigen Richtlinien zur Umsatzsteuer****Die 8. EG Richtlinie:**

**Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6 Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige.**

Die 8. Richtlinie regelt das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige. Die Mitgliedstaaten sind nach der achten Mehrwertsteuerrichtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet, einem nicht im Inland, aber in einem

anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer als Vorsteuer in einem besonderen Verfahren zu erstatten.

Der Antrag auf Umsatzsteuervergütung kann nur bei einem Vergütungsbetrag von mindestens EUR 360.- gestellt werden. Der Vergütungszeitraum muss jedoch drei aufeinanderfolgende Monate betragen. Für Anträge, die das Kalenderjahr oder den letzten Zeitraum des Kalenderjahres betreffen (November/Dezember oder nur Dezember), muss der zu vergütende Betrag lediglich mindestens EUR 36.- betragen.

## **Die 13. EG Richtlinie:**

**Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige.**

Im Interesse harmonischer Handelsbeziehungen zu den Drittländern regelt die dreizehnte EG Richtlinie das Verfahren der Erstattung der Umsatzsteuer an nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige. Die Mitgliedstaaten können die Umsatzsteuerrückerstattung von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch die Drittländer abhängig machen.

## **Die Vereinfachungsrichtlinien:**

### **Die erste Vereinfachungsrichtlinie:**

**Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14 Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer.**

Durch die erste Vereinfachungsrichtlinie sollte die Übergangsregelung, die am 1.1.1993 in Kraft trat, vereinfacht und ergänzt werden und es sollten Klarstellungen getroffen werden, wie die Steuer auf bestimmte Umsätze, die mit Drittlandsgebieten oder innerhalb der Gemeinschaft bewirkt werden, anzuwenden ist. So waren zum Beispiel der Begriff des Drittlandsgebietes und die Definition der Einfuhr zu ergänzen. Die Modalitäten für die Anwendung von Steuerbefreiungen für bestimmte Ausfuhrumsätze oder diesen gleichgestellte Umsätze wurden präzisiert.

In Bezug auf die Übergangsregelung wurden unter anderen folgende Regelungen getroffen:

- Die Befreiung von Lieferungen an diplomatische Missionen, internationale Einrichtungen und Nato - Streitkräfte
- die Befreiung von innergemeinschaftlichen Warenlieferung an Unternehmen der Luftfahrt und der Seeschifffahrt
- die Regelung des Verbringungstatbestandes bei Wegfall der vorübergehenden Verwendung
- die Neuregelung der Besteuerung von Dreiecksgeschäften.

Die Neuregelung der Besteuerung von Dreiecksgeschäften trifft folgende Regelung:

- Der erste Unternehmer, der direkt an den letzten Abnehmer (Empfänger) liefert, tätigt bei einem Dreiecksgeschäft eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.
- Der zweite, dh mittlere Unternehmer (Erwerber) tätigt in weiterer Folge einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland, dh im Staat des Empfängers, da der innergemeinschaftliche Erwerb dort als bewirkt gilt, wo sich der Gegenstand am Ende der Versendung oder Beförderung befindet. Dieser innergemeinschaftliche Erwerb ist von der Steuer befreit. Verwendet der Erwerber jedoch gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat, als dem, in dem die Beförderung oder Versendung endet (zB die seines Heimatstaates), erteilte UID, so tätigt er in diesem Staat solange einen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb, bis er nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsland besteuert worden ist. Diesbezüglich sieht die Regelung vor, dass ein derartiger innergemeinschaftlicher Erwerb als besteuert gilt, wenn der Erwerber nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht nachgekommen ist. Im Ergebnis muss der Erwerber somit selbst dann keine Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb entrichten, wenn er unter der UID seines Heimatstaates auftritt.
- Der Erwerber tätigt jedoch auch gegenüber dem letzten Unternehmer (Empfänger) eine Lieferung im Bestimmungsland, weil sie ohne Beförderung oder Versendung stattfindet und daher dort als ausgeführt gilt, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet; sie wäre daher nach allgemeinen Grundsätzen im Bestimmungsland zu erfassen.
- Nach der Regelung schuldet jedoch der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung, dh der letzte Unternehmer, die Umsatzsteuer, wenn die vom Erwerber, dh vom mittleren Unternehmer, ausgestellte Rechnung den Vorschriften entspricht. Diesfalls geht die Steuerschuld auf den Empfänger über.

### **Die zweite Vereinfachungsrichtlinie:**

#### **Richtlinie des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer, Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung.**

Die zweite Vereinfachungsrichtlinie traf vor allem folgende Regelungen:

- In die Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr sind nunmehr alle aufgrund der Beförderung der Gegenstände nach jedem Bestimmungsort in der Gemeinschaft anfallenden Nebenkosten einzubeziehen, sofern dieser Ort zum Zeitpunkt der Einfuhr bekannt ist.
- Die Bestimmungen des Touristenexportes wurden neu geregelt. Eine Steuerbefreiung für Gegenstände im persönlichen Gepäck der Reisenden greift ein, wenn der Reisende nicht in der Gemeinschaft ansässig ist, der Gegenstand vor Ablauf des dritten auf die Lieferungen folgenden Monats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert wird und der Wert der Lieferung den Wert von 175 Euro übersteigt.
- Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben werden, kann der Zeitraum der Berichtigung der Vorsteuer gemäß Art 20 bis auf 20 Jahre verlängert werden.
- Art 28 b wird dahingehend ergänzt, dass der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung eine Güterbeförderung bei der der Abgangs- und der Ankunftsort im Inland liegen, wenn diese Beförderung unmittelbar mit einer Güterbeförderung verbunden ist, bei der der Abgangs- und der Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedsstaaten liegen, gleichgestellt wird.

- Der Ort einer Dienstleistung bei Begutachtung oder Bearbeitung von beweglichen körperlichen Gegenständen kann nunmehr bei Verwendung einer UID in den Erteilerstaat verlegt werden, vorausgesetzt es erfolgt eine Versendung bzw Beförderung aus dem Staat in dem die Dienstleistung erbracht wurde.
- Durch die eingeführte Steuerlagerregelung können nunmehr die Mitgliedsstaaten die Steuerbefreiung im Rahmen einer Zolllagerregelung auf Umsätze in Lagern für verbrauchsteuerpflichtige Waren und auf Umsätze in von den Mitgliedstaaten definierten Lagern für nicht verbrauchsteuerpflichtige Waren erweitern.

## Die 7. EG Richtlinie

### **Richtlinie 94/5/EWG des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, Sonderregelung für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten.**

Diese Richtlinie trifft Sonderregelungen über die Differenzbesteuerung für die Lieferung von Gebraucht-, Kunst-, und Sammlungsgegenständen sowie von Antiquitäten durch einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer bzw durch einen im eigenen Namen aufgrund eines Kommissionsvertrages für Rechnung eines Dritten handelnden Veranstalter bei einer öffentlichen Versteigerung sowie Übergangsbestimmungen für die Besteuerung des Handels mit diesen Gegenständen.

Nach RL 94/5/EG für die Besteuerung von Gebraucht-, Kunst-, und Sammlungsgegenständen sowie von Antiquitäten kann der Unternehmer, welcher die genannten Gegenstände von einem nicht zum Vorsteuerabzug Berechtigten erworben hat, grundsätzlich an Stelle des gesamten Entgelts nur den positiven Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis der Mehrwertsteuer unterwerfen.

## Richtlinie für arbeitsintensive Dienstleistungen

### **Richtlinie 1999/85/EG des Rates vom 12 Oktober 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Möglichkeit auf arbeitsintensive Dienstleistungen versuchsweise einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.**

In Anbetracht der hohen Arbeitslosigkeit wurde durch diese Richtlinie die Möglichkeit geschaffen jeweils zwei, in Ausnahmefällen drei der in einem Anhang angeführten arbeitsintensiven Dienstleistungen, wie zB

- die Renovierung von Privatwohnungen
- kleine Reparaturdienstleistungen betreffend Kleidung
- häusliche Pflegedienste

einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Dafür ist eine Ermächtigung durch den Rat nötig.

Die Dienstleistungen müssen folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie müssen arbeitsintensiv sein
- sie müssen in weitgehendem Masse direkt an den Endverbraucher erbracht werden
- sie müssen einen überwiegend lokalen Charakter aufweisen
- sie dürfen nicht geeignet sein, Wettbewerbsverzerrungen hervorzurufen

- es muss ein enger Zusammenhang zwischen den die Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes bedingten Preissenkungen und der absehbaren Zunahme der Nachfrage und der Beschäftigung bestehen.

Es soll durch diese Regelung nicht nur die Arbeitslosigkeit in der Gemeinschaft gesenkt werden, sondern es soll auch für die Unternehmer der Anreiz, sich in der Schattenwirtschaft zu betätigen, genommen werden. Die Ermächtigung, diese Regelung anzuwenden wurde einzelnen Mitgliedstaaten durch die Entscheidung des Rates vom 28.2.2000 erteilt. Da eine derart gezielte Ermäßigung aber das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes und die Steuerneutralität gefährden könnte, war diese Regelung auf 3 Jahre befristet worden.

Mit der Richtlinie 2006/18/EG des Rates vom 14.2.2006 wurde die Geltungsdauer dieser Regelung rückwirkend ab 1.1.2006 bis zum 31.12.2010 verlängert. Die Regelung ist auch für alle jene Mitgliedstaaten anwendbar, die bisher keinen Gebrauch von der Vergünstigung gemacht haben.

## Durchführungsverordnung zur 6. MWSt-Richtlinie

### Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Zur Erreichung des Ziels einer einheitlicheren Anwendung der 6. MWSt-Richtlinie hat der Rat am 17.10.2005 mit der VO 1777/2005 Durchführungsvorschriften bezüglich Steuerpflichtiger, der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen sowie des Liefer- bzw Leistungsortes erlassen. Die Verordnung tritt mit 1.7.2006 in Kraft.

- Es wird klargestellt, dass auch die Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigung (EWIV) als Steuerpflichtiger anzusehen ist, wenn sie entgeltliche Leistungen erbringt.
- Es wird darauf hingewiesen, dass der Verkauf einer Option eine Dienstleistung darstellt, welche unabhängig von den Umsätzen ist, auf welche sich die Option bezieht.
- Das bloße Zusammenbauen einer Maschine aus den zur Gänze zur Verfügung gestellten Einzelteilen stellt eine Dienstleistung und keine Lieferung dar. Der Leistungsort bestimmt sich nach dem Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird, es sei denn, die zusammengebauten Gegenstände werden Teil eines Grundstückes.
- Eine Vermittlungstätigkeit iSd Art 9 Abs 2 lit e siebenter Teilstrich liegt sowohl dann vor, wenn der Vermittler für den Empfänger, als auch wenn er für den Erbringer der Dienstleistung auftritt.
- Die Richtlinie enthält weiters eine Auflistung jener Leistungen, welche als **auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen** zu behandeln sind, sowie eine Reihe von Beispielen, welche Leistungen gerade keine solchen auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen darstellen.

Auszug aus der VO 1777/2005:

#### *Artikel 11*

(1) Auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zwölfter Gedankenstrich sowie von Anhang L der Richtlinie 77/388/EWG umfasst Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.

(2) Unter Absatz 1 fallen insbesondere die folgenden Dienstleistungen, wenn sie über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz bewirkt werden:

- a) Überlassung digitaler Produkte allgemein, z. B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades;

- b) Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken, z. B. eine Website oder eine Webpage, vermitteln oder unterstützen;
- c) von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateninputs des Leistungsempfängers;
- d) Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten, wobei die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen eines Verkaufs unterrichtet werden;
- e) Internet-Service-Pakete, in denen die Telekommunikations-Komponente ein ergänzender oder untergeordneter Bestandteil ist (d. h. Pakete, die mehr ermöglichen als nur die Gewährung des Zugangs zum Internet und die weitere Elemente wie etwa Nachrichten, Wetterbericht, Reiseinformationen, Spielforen, Webhosting, Zugang zu Chatlines usw. umfassen);
- f) die in Anhang I genannten Dienstleistungen.\*

\*zB.: Webhosting, Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf, Gewährung des Zugangs zu Software und Updates (zB Antivirenprogramme uä.), Herunterladen von Treibern; Herunterladen von Desktop Gestaltungen, Fotos, Bildern und Bildschirmschonern, Abonnements von Online-Zeitungen, Online-Nachrichten, Online-Wetterbericht, die Benutzung von Suchmaschinen; Herunterladen von Filmen, Musik, Klingeltönen, Zugang zu automatisierten Online-Spielen; Automatisierter Fernunterricht.

#### Artikel 12

Insbesondere die folgenden Umsätze fallen nicht unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zwölfter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG:

1. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e elfter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG;
  2. Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e zehnter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG;
  3. Lieferung folgender Gegenstände bzw. Erbringung folgender Dienstleistungen:
    - a) Gegenstände nach elektronischer Bestellung und Auftragsbearbeitung;
    - b) CD-ROM, Disketten und ähnliche körperliche Datenträger;
    - c) Druckerzeugnisse wie Bücher, Newsletter, Zeitungen und Zeitschriften;
    - d) CDs und Audiokassetten;
    - e) Videokassetten und DVDs;
    - f) Spiele auf CD-ROM;
    - g) Beratungsleistungen durch Rechtsanwälte, Finanzberater usw. per E-Mail;
    - h) Unterrichtsleistungen, wobei ein Lehrer den Unterricht über das Internet oder ein elektronisches Netz, d. h. über ein Remote Link, erteilt;
    - i) physische Offline-Reparatur von EDV-Ausrüstung;
    - j) Offline-Data-Warehousing;
    - k) Zeitungs-, Plakat- und Fernsehwerbung;
    - l) Telefon-Helpdesks;
    - m) Fernunterricht im herkömmlichen Sinne, z. B. per Post;
    - n) Versteigerungen herkömmlicher Art, bei denen Menschen direkt tätig werden, unabhängig davon, wie die Gebote abgegeben werden;
    - o) Videofonie, d. h. Telekommunikationsdienstleistungen mit Video-Komponente;
    - p) Gewährung des Zugangs zum Internet und zum World Wide Web;
    - q) Internettelefonie.
- Zur Steuerbemessungsgrundlage zählen regelmäßig auch von Leistungserbringern verlangte zusätzliche Beträge als Bedingung der Annahme einer Zahlung mit Kreditkarte.
  - Die Verordnung konkretisiert die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen von Schulungsmaßnahmen und privat genutzten Beförderungsmitteln. Erstere müssen demnach einen direkten Bezug zu einem Gewerbe oder Beruf aufweisen oder Erwerb bzw. Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen, bezüglich der letzteren wird festgestellt, dass auch die private Nutzung durch juristische Personen (zB.: KöR, Verein) steuerbefreit ist.
  - Elektronische Versionen von Dokumenten zur Bescheinigung der Einfuhr von Waren in einen Mitgliedsstaat genügen den Anforderungen der Richtlinie zur Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges, wenn der Einfuhrmitgliedsstaat ein elektronisches Sys-

tem zur Erfüllung der Zollformalitäten verfügt und eine Überprüfung des Vorsteuerabzuges aufgrund dieser Dokumente möglich ist.

## **IV. Harmonisierung der Versicherungssteuer**

**Richtlinie 92/49/EWG des Rates vom 18. Juni 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) sowie zur Änderung der Richtlinien 73/239/EWG und 88/357/EWG (Dritte Richtlinie Schadenversicherung).**

### **Artikel 46**

(1) Artikel 25 der Richtlinie 88/357/EWG wird aufgehoben.

(2) Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat, in dem das Risiko im Sinne von Artikel 2 Buchstabe d der Richtlinie 88/357/EWG belegen ist, auf Versicherungsprämien erhoben werden; das gilt hinsichtlich Spanien auch für die Zuschläge, die kraft Gesetzes an den spanischen "Consorcio de Compensación de Seguros" zum Ausgleich von in diesem Mitgliedstaat aufgrund außerordentlicher Ereignisse eintretenden Schäden abzuführen sind. Abweichend von Artikel 2 Buchstabe d erster Gedankenstrich der Richtlinie 88/357/EWG sind bei der Anwendung dieses Absatzes die beweglichen Sachen, die sich in einem Mitgliedstaat in einem Gebäude befinden, mit Ausnahme von gewerblichem Durchfuhrgut, ein in diesem Mitgliedstaat belegenes Risiko, auch wenn das Gebäude und sein Inhalt nicht durch ein und dieselbe Versicherungspolice erfasst werden. Die geltende Steuerregelung wird durch das auf den Versicherungsvertrag nach Artikel 7 der Richtlinie 88/357/EWG anwendbare Recht nicht berührt. Jeder Mitgliedstaat wendet vorbehaltlich einer späteren Harmonisierung auf die Unternehmen, die Risiken in seinem Staatsgebiet decken, seine einzelstaatlichen Bestimmungen an, mit denen die Erhebung der indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die nach Unterabsatz 1 fällig sind, sichergestellt werden soll.

**Zweite Richtlinie 88/357/EWG des Rates vom 22. Juni 1988 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (mit Ausnahme der Lebensversicherung) und zur Erleichterung der tatsächlichen Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs sowie zur Änderung der Richtlinie 73/239/EWG.**

### **Artikel 2**

Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

- a) Erste Richtlinie : die Richtlinie 73/239/EWG,
- b) Unternehmen :
  - für die Anwendung der Titel I und II : jedes Unternehmen, das eine behördliche Zulassung nach Artikel 6 oder nach Artikel 23 der Ersten Richtlinie erhalten hat;
  - für die Anwendung der Titel III und V : jedes Unternehmen, das eine behördliche Zulassung nach Artikel 6 der genannten Richtlinie erhalten hat;
- c) Niederlassung : der Sitz, eine Agentur oder eine Zweigniederlassung des Unternehmens unter Berücksichtigung des Artikels 3;
- d) Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist :

- bei der Versicherung entweder von Gebäuden oder von Gebäuden und den darin befindlichen Sachen, sofern diese durch die gleiche Versicherungspolice gedeckt ist, der Mitgliedstaat, in dem die Gegenstände belegen sind,
  - bei der Versicherung von zugelassenen Fahrzeugen aller Art der Zulassungsmitgliedstaat,
  - bei einem höchstens viermonatigen Vertrag zur Versicherung von Reise - und Ferienrisiken, ungeachtet des betreffenden Zweigs der Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer den Vertrag geschlossen hat,
  - in allen Fällen, die nicht ausdrücklich unter den vorstehenden Gedankenstrichen bezeichnet sind, der Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder, wenn der Versicherungsnehmer eine juristische Person ist, der Mitgliedstaat, in dem sich die Niederlassung dieser juristischen Person befindet, auf die sich der Vertrag bezieht;
- e) Mitgliedstaat der Niederlassung : der Mitgliedstaat, in dem das Unternehmen niedergelassen ist, welches das Risiko deckt;
- f) Mitgliedstaat der Dienstleistung : der Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist, das von einem in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Unternehmen gedeckt wird.

**Dritte Richtlinie 92/96/EWG des Rates vom 10. November 1992 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (Lebensversicherung) sowie zur Änderung der Richtlinien 79/267/EWG und 90/619/EWG.**

**Artikel 44**

- (1) Artikel 25 der Richtlinie 90/619/EWG wird aufgehoben.
- (2) Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat der Verpflichtung im Sinne von Artikel 2 Buchstabe e) der Richtlinie 90/619/EWG auf Versicherungsprämien erhoben werden; das gilt hinsichtlich Spanien auch für die Zuschläge, die kraft Gesetzes an den spanischen „Consorcio de Compensación de Seguros“ zum Ausgleich von in diesem Mitgliedstaat aufgrund außerordentlicher Ereignisse eintretenden Schäden abzuführen sind..

Die geltende Steuerregelung wird durch das auf den Versicherungsvertrag nach Artikel 4 der Richtlinie 90/619/EWG anwendbare Recht nicht berührt.

Jeder Mitgliedstaat wendet vorbehaltlich einer späteren Harmonisierung auf die Unternehmen, die Verpflichtungen in seinem Staatsgebiet eingehen, seine einzelstaatlichen Bestimmungen an, mit denen die Erhebung der indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die nach Unterabsatz 1 fällig sind, sichergestellt werden soll.

**Zweite Richtlinie 90/619/EWG des Rates vom 8. November 1990 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften für die Direktversicherung (Lebensversicherung) und zur Erleichterung der tatsächlichen Ausübung des freien Dienstleistungsverkehrs sowie zur Änderung der Richtlinie 79/267/EWG.**

**Artikel 2**

Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

- a) Erste Richtlinie: die Richtlinie 79/267/EWG;
- b) Unternehmen:

- für die Anwendung der Titel I und II : jedes Unternehmen, das eine behördliche Zulassung nach Artikel 6 oder Artikel 27 der Ersten Richtlinie erhalten hat;
- für die Anwendung der Titel III und IV : jedes Unternehmen, das eine behördliche Zulassung nach Artikel 6 der genannten Richtlinie erhalten hat;
- c) Niederlassung: der Sitz, eine Agentur oder eine Zweigniederlassung des Unternehmens unter Berücksichtigung des Artikels 3;
- d) Verpflichtung: die Verpflichtung, die in einer der in Artikel 1 der Ersten Richtlinie genannten Formen von Versicherungen oder Geschäften konkret zum Ausdruck kommt;
- e) Mitgliedstaat der Verpflichtung: der Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder, wenn der Versicherungsnehmer eine juristische Person ist, der Mitgliedstaat, in dem sich die Niederlassung dieser juristischen Person befindet, auf die sich der Vertrag bezieht;
- f) Mitgliedstaat der Niederlassung: der Mitgliedstaat, in dem das Unternehmen niedergelassen ist, welches die Verpflichtung eingeht;
- g) Mitgliedstaat der Dienstleistung: der Mitgliedstaat der Verpflichtung, wenn die Verpflichtung von einem in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Unternehmen eingegangen wird;
- h) Mutterunternehmen: die Mutterunternehmen nach Artikel 1 und 2 der Richtlinie 83/349/EWG ( 1 );  
Tochterunternehmen: die Tochterunternehmen nach Artikel 1 und 2 der Richtlinie 83/349/EWG; jedes Tochterunternehmen eines Tochterunternehmens wird ebenfalls als Tochterunternehmen des Mutterunternehmens angesehen, das an der Spitze dieser Unternehmen steht.

### **Richtlinie 2002/83/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. November 2002 über Lebensversicherungen**

Die Richtlinien 79/267 EWG, 90/619/EWG sowie 92/96/EWG werden durch diese Richtlinie im Rahmen weiterer Änderungen aus Gründen der Klarheit neu gefasst und mit deren Umsetzung aufgehoben. Die oben angeführten Paragraphen werden wie folgt geändert:

#### **Artikel 1**

#### **(ALT Art. 2 der Richtlinie 90/619/EWG)**

#### **Begriffsbestimmungen**

(1) Im Sinne dieser Richtlinie bedeutet:

- a) „Versicherungsunternehmen“: jedes Unternehmen, das gemäß Artikel 4 die behördliche Zulassung erhalten hat;
- b) „Zweigniederlassung“: jede Agentur oder Zweigniederlassung eines Versicherungsunternehmens.

Jede ständige Präsenz eines Unternehmens im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ist bei der Anwendung der vorliegenden Richtlinie einer Agentur oder Zweigniederlassung gleichzustellen, und zwar auch dann, wenn diese Präsenz nicht die Form einer Zweigniederlassung oder Agentur angenommen hat, sondern lediglich durch ein Büro wahrgenommen wird, das von dem eigenen Personal des Unternehmens oder einer Person geführt wird, die zwar unabhängig, aber beauftragt ist, auf Dauer für dieses Unternehmen wie eine Agentur zu handeln;

- c) „Niederlassung“: der Sitz, eine Agentur oder eine Zweigniederlassung des Unternehmens;
- d) „Verpflichtung“: die Verpflichtung, die in einer der in Artikel 2 genannten Formen von Versicherungen oder Geschäften konkret zum Ausdruck kommt;
- f) „Mitgliedstaat der Zweigniederlassung“: der Mitgliedstaat, in dem sich die Zweigniederlassung befindet, welche die Verpflichtung eingeht;

g) „Mitgliedstaat der Verpflichtung“: der Mitgliedstaat, in dem der Versicherungsnehmer seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder, wenn der Versicherungsnehmer eine juristische Person ist, der Mitgliedstaat, in dem sich die Niederlassung dieser juristischen Person befindet, auf die sich der Vertrag bezieht;

#### **Artikel 50**

**(ALT Art. 44 der Richtlinie 92/96/EWG)**

#### **Besteuerung von Prämien**

(1) Unbeschadet einer späteren Harmonisierung unterliegen alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die in dem Mitgliedstaat der Verpflichtung auf Versicherungsprämien erhoben werden; das gilt hinsichtlich Spanien auch für die Zuschläge, die kraft Gesetzes an den spanischen „Consorcio de Compensación de Seguros“ zum Ausgleich von in diesem Mitgliedstaat aufgrund außerordentlicher Ereignisse eintretenden Schäden abzuführen sind.

(2) Die geltende Steuerregelung wird durch das auf den Versicherungsvertrag nach Artikel 32 anwendbare Recht nicht berührt.

(3) Jeder Mitgliedstaat wendet vorbehaltlich einer späteren Harmonisierung auf die Versicherungsunternehmen, die Verpflichtungen in seinem Hoheitsgebiet eingehen, seine einzelstaatlichen Bestimmungen an, mit denen die Erhebung der indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben, die nach Absatz 1 fällig sind, sichergestellt werden soll.

### **Versicherungssteuer- Durchführungserlass zur EWR-Anpassung**

BMF 18.1.1994, GZ 6004/2-VI/10/94

#### **1. Steuertatbestand (§ 1)**

- 1.1. Die Steuer knüpft nach wie vor an die Zahlung des Versicherungsentgeltes aufgrund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses an (§ 1 Abs 1).
- 1.2. Hinsichtlich des Bestehens der Steuerpflicht unterscheidet das VersStG nunmehr zwischen Versicherungsverhältnissen
  - mit einem Versicherer mit Sitz (Wohnsitz) in Österreich oder in einem sonstigen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) oder
  - mit einem Versicherer mit Sitz (Wohnsitz) außerhalb des EWR.
- 1.3. Versicherer mit Sitz (Wohnsitz) in Österreich oder übrigen EWR (§ 1 Abs 2)  
Österreichische Versicherungssteuerpflicht ist gegeben bei Versicherungen in bezug auf Risiken
  - betreffend im Inland gelegene unbewegliche Sachen, insbesondere Bauwerke und Anlagen, und den darin befindlichen Sachen mit Ausnahme von gewerblichem Durchfuhrgut;
  - betreffend Fahrzeuge aller Art, die im Inland zugelassen oder in ein behördliches Register eingetragen sind;
  - betreffend Reisen oder Ferien aufgrund eines im Inland zustande gekommenen Versicherungsverhältnisses mit einer Laufzeit von nicht mehr als vier Monaten;
  - anderer Art, wenn der Versicherungsnehmer bei der jeweiligen Zahlung des Versicherungsentgeltes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (natürliche Person) im Inland hat oder im Fall einer nicht natürlichen Person das Unternehmen, die Be-

triebsstätte oder entsprechende Einrichtung, auf die sich das Versicherungsverhältnis bezieht, im Inland gelegen ist.

- 1.3.1. Steht das Recht zur Erhebung der Versicherungssteuer Österreich zu, so haben insoweit auch ausländische Versicherer (Bevollmächtigte) mit Sitz (Wohnsitz) im EWR österreichisches Versicherungssteuerrecht anzuwenden.

**Beispiele:**

**Kfz-Haftpflichtversicherung**

Versicherer:	Sitz Deutschland
Versicherungsnehmer:	Sitz Deutschland
KFZ-Zulassung:	Österreich (für inländische Zweigstelle des Versicherungsnehmers)
Versicherungssteuerpflicht:	Österreich

**Lebensversicherung**

Versicherer:	Sitz England
Versicherungsnehmer:	Wohnsitz Österreich
Versicherungssteuerpflicht:	Österreich Lebensversicherung
Versicherer:	Sitz Österreich
Versicherungsnehmer:	Wohnsitz Deutschland
Versicherungssteuerpflicht:	Deutschland

**Montageversicherung**

Versicherer:	Sitz Frankreich
Versicherungsnehmer:	Sitz Frankreich
Versicherungsrisiko:	Montage betr Baustelle (Betriebsstätte) Österreich
Versicherungssteuerpflicht:	Österreich

**Betriebsunterbrechungsversicherung**

Versicherer:	Sitz Italien
Versicherungsnehmer:	Sitz Italien zugunsten ihrer Tochterfirma in Österreich
Versicherungsrisiko:	die mit der Produktionsstörung verbundenen Schäden der Tochterfirma
Versicherungssteuerpflicht:	Österreich

**Gebäudeversicherung**

Versicherer:	Sitz Österreich
Versicherungsnehmer:	Wohnsitz Österreich
Versicherungsrisiko:	Jagdhaus in Deutschland
Versicherungssteuerpflicht:	Deutschland

1.4. Versicherer mit Sitz (Wohnsitz) außerhalb des EWR (§ 1 Abs 3):

Österreichische Steuerpflicht ist gegeben

- wenn der Versicherungsnehmer bei der jeweiligen Zahlung des Versicherungsentgeltes seinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat oder
- wenn ein Gegenstand versichert ist, der zur Zeit der Begründung des Versicherungsverhältnisses im Inland gelegen war.

**Beispiele:**

**Lebensversicherung**

Versicherer:	Sitz in USA
Versicherungsnehmer:	Wohnsitz Österreich
Versicherungssteuerpflicht:	Österreich
Fluchtsteuer:	ja (siehe Pkt 3.2.)

**Montageversicherung**

Versicherer:	Sitz in Ägypten
Versicherungsnehmer:	Sitz in Österreich
Versicherungsrisiko:	Baustelle in Ägypten
Versicherungssteuerpflicht:	Österreich
Fluchtsteuer:	ja (siehe Pkt 3.2.)

**Gebäudeversicherung**

Versicherer:	Kanada
Versicherungsnehmer:	Wohnsitz (Sitz) England
Versicherungsrisiko:	Gebäude in Österreich
Versicherungssteuerpflicht:	Österreich
Fluchtsteuer:	ja (siehe Pkt 3.2.)

**2. Steuerschuldner: zur Entrichtung der Steuer Verpflichteter (§ 7)**

2.1. Versicherer mit Sitz (Wohnsitz) oder Bevollmächtigtem in Österreich oder übrigen EWG (§ 7 Abs 1 und 2)

- Steuerschuldner: der Versicherungsnehmer
- Haftender: der Versicherer und der zur Entgegennahme des Versicherungsentgeltes Bevollmächtigte
- Pflicht zur Steuerentrichtung:
  - a) Haftender oder
  - b) Versicherungsnehmer, wenn Versicherer, der im Inland keinen Sitz hat, die Steuer nicht dem Gesetz entsprechend entrichtet (§ 7 Abs 1 letzter Satz).

Die Heranziehung des Versicherungsnehmers zur Steuerentrichtung liegt im Ermessen der Behörde (§ 20 BAO) und ist zu begründen (VwGH 15. 11. 1968, 651/68).

Wird dem Finanzamt bekannt, dass ein ausländischer Versicherer mit Sitz (Wohnsitz) im EWR seinen versicherungssteuerlichen Pflichten (§ 8 Abs 1, 2 und 6, 3. und 4. Satz VersStG) nicht nachkommt, ist das BMF in Kenntnis zu setzen.

- 2.2. Versicherer mit Sitz (Wohnsitz) oder Bevollmächtigtem außerhalb des EWR (§ 7 Abs 3)  
- Pflicht zur Steuerentrichtung: Grundsätzlich Versicherungsnehmer; es gilt § 8 Abs 3 VersStG.

### **3. Steuersätze und Versicherungsfluchtsteuer**

- 3.1. Für Versicherungsentgelte mit Fälligkeit nach dem 31. Dezember 1993 wurden die Steuersätze gemäß  
- § 6 Abs 1 Z 1 von bisher 3 Prozent auf 4 Prozent,  
- § 6 Abs 1 Z 4 von bisher 10 Prozent auf 11 Prozent  
erhöht (Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818, Artikel XV).  
Die übrigen Steuersätze bleiben unverändert.
- 3.2. "Versicherungsfluchtsteuer" (§ 6 Abs 4)
- 3.2.1. Zahlungen des Versicherungsentgeltes an einen Versicherer (Bevollmächtigten) mit Sitz (Wohnsitz) außerhalb des EWR unterliegen der erhöhten Steuer.
- 3.2.2. Die Steuer wird in diesen Fällen - wenn nicht eine Ausnahme zugelassen ist (Abs 5) - mit den 5-fachen Steuersätzen berechnet, maximal mit einem Steuersatz von 50 Prozent (Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818, Artikel XV).

### **4. Zuständigkeit**

Befindet sich weder die Geschäftsleitung noch der Sitz (Wohnsitz) noch eine Betriebsstätte des Versicherers oder seines zur Entgegennahme des Versicherungsentgeltes Bevollmächtigten im Inland, so ist das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für die Erhebung der Versicherungssteuer zuständig (§ 7 Abs 1 AVOG idF d BG, BGBl 1993/12). In allen übrigen Fällen ergeben sich in der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit keine Änderungen.

## V. Harmonisierung der Gesellschaftsteuer

### V.1 Richtlinie betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital

**Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.**

#### DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN -

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf die Artikel 99 und 100, auf Vorschlag der Kommission, nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments, nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses, in Erwägung nachstehender Gründe:

Ziel des Vertrages ist die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt; eine der wesentlichen Voraussetzungen zur Erreichung dieses Zieles ist die Förderung eines freien Kapitalverkehrs. Die gegenwärtig in den Mitgliedstaaten bestehenden indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, d.h. die Steuer auf die Einbringungen in Gesellschaften und die Wertpapiersteuer, sind Ursache von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten, die den freien Kapitalverkehr behindern und deshalb durch eine Harmonisierung beseitigt werden sollen. Die Harmonisierung dieser Steuern auf die Ansammlung von Kapital muss so konzipiert werden, dass die budgetären Auswirkungen für die Mitgliedstaaten auf ein Minimum beschränkt werden.

Die Erhebung einer Wertpapiersteuer durch einen Mitgliedstaat auf Wertpapiere der anderen Mitgliedstaaten, die in sein Hoheitsgebiet eingeführt oder darin ausgegeben werden, steht der Konzeption eines Gemeinsamen Marktes mit den Eigenschaften eines Binnenmarktes entgegen; außerdem hat sich gezeigt, dass die Beibehaltung einer Wertpapiersteuer auf die Ausgabe von inländischen Anleihepapieren sowie auf die Einführung oder Ausgabe von ausländischen Wertpapieren auf dem Wertpapiermarkt eines Mitgliedstaats vom wirtschaftlichen Standpunkt aus nicht wünschenswert ist und sich auch von der auf diesem Gebiet im Steuerrecht der Mitgliedstaaten eingeschlagenen Richtung entfernt. Daher ist es angebracht, die Wertpapiersteuer ohne Rücksicht auf die Herkunft der Wertpapiere und ohne Rücksicht darauf aufzuheben, ob sie Eigenkapital der Gesellschaften oder Anleihekapital verkörpern.

Die Konzeption eines Gemeinsamen Marktes mit den Eigenschaften eines Binnenmarktes setzt voraus, dass die Steuer auf die Ansammlung von Kapital innerhalb des Gemeinsamen Marktes auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nur einmal erhoben werden kann und dass diese Besteuerung, wenn sie den Kapitalverkehr nicht stören soll, in allen Mitgliedstaaten gleich hoch sein muss.

Es ist infolgedessen angebracht, eine Harmonisierung dieser Steuer sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch hinsichtlich ihrer Sätze vorzunehmen. Die Beibehaltung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer gefährdet die Zielsetzungen, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen ABl. Nr. 119 vom 3.7.1965, S. 2057/65. ABl. Nr. 134 vom 23.7.1965, S. 2227/65. Maßnahmen verfolgt werden; infolgedessen ist die Aufhebung dieser Steuern erforderlich -

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

## Artikel 1

Die Mitgliedstaaten erheben eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird.

## Artikel 2

- (1) Die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge werden ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in dem Zeitpunkt befindet, in dem diese Vorgänge erfolgen.
- (2) Befinden sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft in einem Drittland und ihr satzungsmäßiger Sitz in einem Mitgliedstaat, so werden die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sich der satzungsmäßige Sitz befindet.
- (3) Befinden sich der satzungsmäßige Sitz und der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft in einem Drittland, so kann die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an eine in einem Mitgliedstaat gelegene Niederlassung in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem die Niederlassung liegt.

## Artikel 3

- (1) Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind:
  - a) die Gesellschaften belgischen, dänischen, deutschen, spanischen, französischen, griechischen, irischen, italienischen, luxemburgischen, niederländischen und portugiesischen Rechts sowie des Rechts des Vereinigten Königreichs, die nachstehend aufgeführt sind:
    - société anonyme/naamloze vennootschap, aktieselskab, Aktien-gesellschaft, sociedad anónima, société anonyme, companies incorporated with limited liability, società per azioni, société anonyme, naamlozevennootschap, sociedade anónima, companies incorporated with limited liability;
    - société en commandite par actions/commanditaire vennootschap aandelen, kommandit-aktieselskab, Kommanditgesellschaft auf Aktien, sociedad comanditaria por acciones, société en commandite par actions, società in accomandita per azioni, société en commandite par actions, commanditaire vennootschap op aandelen sociedade em comandita por acções ;
    - société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkt aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung:

- Aktiengesellschaft
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung:

- osakeyhtiö
- aktiebolag osuuskunta
- andelslag säästöpankki
- sparbank und akuutusyhtiö
- försäkringsbolag

Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung:

- aktiebolag
- bankaktiebolag
- försäkringsaktiebolag .

- b) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind;
  - c) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern, und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften.
- (2) Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten.

#### Artikel 4

- (1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:
- a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft;
  - b) die Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft;
  - c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art;
  - d) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse;
  - e) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die ihren satzungsmäßigen Sitz in einem Drittland hat, von einem Drittland in einen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in diesem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft angesehen wird;
  - f) die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland hat, von einem Drittland in einen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in diesem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft angesehen wird;
  - g) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird;
  - h) die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland hat, von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird.
- (2) Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden
- a) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen;
  - b) die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren

- Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen;
- c) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat;
  - d) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft bei einem Gesellschafter, beim Ehegatten oder bei einem Kind eines Gesellschafters sowie die Aufnahme von Darlehen bei Dritten, wenn ein Gesellschafter für ein solches Darlehen Sicherheit leistet; Voraussetzung ist, daß diese Darlehen die gleiche Funktion haben wie eine Erhöhung des Kapitals.

Jedoch legt die Republik Griechenland fest, auf welche der vorstehend aufgeführten Vorgänge sie die Gesellschaftssteuer erhebt.

- (3) Als Gründung im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a) gelten nicht Änderungen gleich welcher Art des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung einer Kapitalgesellschaft und insbesondere nicht
  - a) die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art;
  - b) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen, wenn diese für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird;
  - c) die Änderung des Gesellschaftsgegenstands einer Kapitalgesellschaft;
  - d) die Verlängerung des Bestehens einer Kapitalgesellschaft.

## Artikel 5

- (1) Die Steuer wird erhoben
  - a) bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a),c) und d): auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden;
  - b) bei Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft oder Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Kapitalgesellschaft gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben b),e),f),g) und h): auf den tatsächlichen Wert der Gegenstände jeder Art, die der Gesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung oder der Verlegung gehören, abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die die Gesellschaft in diesem Zeitpunkt hat;
  - c) bei Erhöhung des Kapitals durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe a): auf den Nennbetrag dieser Erhöhung;
  - d) bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b): auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen;
  - e) bei einer Darlehensaufnahme gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstaben c) und d): auf den Nennbetrag der aufgenommenen Darlehen.
- (2) In den Fällen des Absatzes 1 Buchstaben a) und b) können die Mitgliedstaaten für die Bestimmung des Betrages, auf den die Steuer zu erheben ist, den tatsächlichen Wert der jedem Gesellschafter zugewiesenen oder gehörenden Gesellschaftsanteile zugrunde legen; dies gilt nicht für Fälle, in denen ausschließlich Bareinlagen zu leisten sind. Der steuerpflichtige Betrag darf in keinem Fall unter

dem Nennbetrag der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile liegen.

- (3) Der Betrag, auf den die Steuer bei Erhöhung des Kapitals erhoben wird, umfaßt nicht:
- den Betrag der für die Erhöhung des Kapitals herangezogenen Eigenmittel der Kapitalgesellschaft, die bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen haben;
  - den Betrag der durch die Kapitalgesellschaft aufgenommenen Darlehen, die in Gesellschaftsanteile umgewandelt werden und bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.

## Artikel 6

- (1) Jeder Mitgliedstaat kann von der Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 5 den Betrag der von einem für die Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft unbeschränkt haftenden Gesellschafter geleisteten Einlage sowie den Anteil eines solchen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen ausnehmen.
- (2) Wendet ein Mitgliedstaat die in Absatz 1 vorgesehene Regelung an, so unterliegen der Gesellschaftsteuer
- die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung der betroffenen Kapitalgesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat, der diese Regelung nicht anwendet;
  - die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes der betroffenen Kapitalgesellschaft, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland hat, in einen anderen Mitgliedstaat, der diese Regelung nicht anwendet;
  - jeder Vorgang, durch den die Haftung eines Gesellschafters auf seine Beteiligung am Kapital beschränkt wird insbesondere wenn die Beschränkung der Haftung infolge Umwandlung der betroffenen Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art eintritt. Die Gesellschaftsteuer wird in diesen Fällen auf den Wert des Anteils erhoben, der den für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft unbeschränkt haftenden Gesellschaftern am Gesellschaftsvermögen zusteht.

## Artikel 7

- (1) Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftssteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftssteuersatz von 0,50 v.H. oder weniger unterlagen.  
Für die Befreiung gelten die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Bedingungen für die Gewährung der Befreiung oder gegebenenfalls für die Anwendung eines Steuersatzes von 0,50 v.H. oder weniger. Die Republik Griechenland bestimmt die Vorgänge, die sie von der Gesellschaftsteuer befreit.
- (2) Die Mitgliedstaaten können entweder alle anderen als die in Absatz 1 bezeichneten Vorgänge von der Gesellschaftssteuer befreien oder darauf die Steuer mit einem einheitlichen Satz von höchstens 1 v.H. erheben.
- (3) Bei Erhöhung des Kapitals gemäß Artikel 4 Absatz I Buchstabe c) im Anschluss an eine Kapitalverringerung infolge von Verlusten kann der Teil der Erhöhung, der der Kapitalverringerung entspricht, befreit werden, sofern diese Erhöhung innerhalb von vier Jahren nach der Kapitalverringerung erfolgt.

## Artikel 8

Vorbehaltlich des Artikels 7 Absatz 1 können die Mitgliedstaaten eine Befreiung von der Gesellschaftssteuer auf die in Artikel 4 Absätze 1 und 2 genannten Vorgänge bei folgenden Gesellschaften gewähren:

- Kapitalgesellschaften, die Versorgungsbetriebe sind, wie Unternehmen, die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen, Wasser-, Gas- oder Elektrizitätswerke, wenn deren Kapital mindestens zur Hälfte im Besitz des Staates oder anderer Gebietskörperschaften ist;
- Kapitalgesellschaften, die gemäß ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Verwaltung ausschließlich und unmittelbar kulturellen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken oder der Volksbildung dienen.

## **Artikel 9**

Für bestimmte Arten von Vorgängen oder Kapitalgesellschaften können Befreiungen, Ermäßigungen oder Erhöhungen der Sätze vorgenommen werden, und zwar aus Gründen der Steuergerechtigkeit aus sozialen Gründen oder um einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, einer besonderen Lage Rechnung zu tragen. Zieht ein Mitgliedstaat eine solche Maßnahme in Betracht, so befaßt er die Kommission rechtzeitig im Hinblick auf die Anwendung des Artikels 102 des Vertrages damit.

## **Artikel 10**

Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbszweck keinerlei andere Steuern oder Abgaben auf:

- a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;
- b) die Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 genannten Vorgänge;
- c) die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann.

## **Artikel 11**

Die Mitgliedstaaten erheben keine Steuer irgendwelcher Art:

- a) auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten;
- b) auf Anleihen einschließlich Renten, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden, ungeachtet der Person des Emittenten, auf alle damit zusammenhängenden Formalitäten sowie auf die Ausfertigung, Ausgabe oder Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit diesen Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren.

## **Artikel 12**

- (1) In Abweichung von den Artikeln 10 und 11 können die Mitgliedstaaten folgendes erheben:
  - a) pauschal oder nicht pauschal erhobene Börsenumsatzsteuern;
  - b) Besitzwechselsteuern, einschließlich der Katastersteuern, auf die Einbringung von in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Liegenschaften oder „fonds de commerce“ in eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck;
  - c) Besitzwechselsteuern auf Einlagen jeder Art in eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, sofern die Übertragung dieser Einlagen durch andere Werte als Gesellschaftsanteile abgegolten wird;

- d) Abgaben auf die Bestellung, Eintragung oder Löschung von Hypotheken, Grundschulden und Rentenschulden;
  - e) Abgaben mit Gebührencharakter;
  - f) die Mehrwertsteuer.
- (2) Bei den in Absatz 1 Buchstaben b), c), d) und e) genannten Steuern und sonstigen Abgaben darf es keinen Unterschied machen, ob der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung oder der satzungsmäßige Sitz der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person mit Erwerbszweck im Hoheitsgebiet des die Steuer erhebenden Mitgliedstaats liegt oder nicht. Diese Steuern und sonstigen Abgaben dürfen auch nicht höher sein als diejenigen, die in dem erhebenden Mitgliedstaat für gleichartige Vorgänge erhoben werden.

### **Artikel 13**

Die Mitgliedstaaten setzen zum 1. Januar 1972 die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie nachzukommen, und setzen die Kommission hiervon unverzüglich in Kenntnis.

### **Artikel 14**

Die Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, dass der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften übermittelt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

### **Artikel 15**

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

## V.2 Die Rechtsprechung des EuGH zur Gesellschaftsteuer

### Art 4 der Richtlinie 69/335

- **Waldrich Siegen, 12.12.1989 - Rs C-38/88**

- 1) Ein Steuerpflichtiger kann sich vor seinem nationalen Gericht auf Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital berufen.
- 2) Die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags, der vor Feststellung dieser Verluste geschlossen worden ist, erhöht nicht das Gesellschaftsvermögen dieser Gesellschaft im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.

- **Deltakabel, 5.2.1991 - Rs C-15/89**

Gleicht eine Muttergesellschaft Passivposten einer Tochtergesellschaft durch vollständigen oder teilweisen Verzicht auf eine Forderung gegen diese Tochtergesellschaft aus, so lässt Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital die Erhebung von Gesellschaftsteuer zu.

- **Trave Schifffahrts-Gesellschaft, 5.2.1991 - Rs C-249/89**

Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erlaubt es den Mitgliedstaaten, ein zinsloses Darlehen, das ein Gesellschafter seiner stark überschuldeten Kapitalgesellschaft gewährt, mit dem Nutzungswert, d. h. mit den ersparten Zinsaufwendungen, deren Höhe vom nationalen Gericht festzustellen ist, der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen.

- **Weber Haus, 13.10.1992 - Rs C-49/91**

Gemäss Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital kann eine Gewinnabführung zwischen zwei Gesellschaften, die unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, wenn es sich nach den Umständen des Einzelfalls eindeutig um eine Zahlung des Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt. Eine solcher Vorgang kann jedoch dann nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, wenn die Gesellschaft, die die Gewinne erhält, an der Gesellschaft, die sie an sie abführt, beteiligt ist.

- **Develop, 17.10.2002 - Rs C-71/00**

Nach alledem ist auf die gestellte Frage zu antworten, dass Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass der Gesellschaftsteuer finanzielle Beiträge unterliegen, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöht, leistet, damit diese Genussscheine von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.

Sodann ist zu beachten, dass, wie der Gerichtshof entschieden hat, der Umstand, dass der Erwerber dieser Genussscheine kein Gesellschafter der begebenden Gesellschaft ist, nicht dazu führen kann, dass dieser Vorgang aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 herausfällt.

Insoweit stellen die Tatsache, dass die Verpflichtung zur Zahlung dieser Beiträge die genannte Tochtergesellschaft trifft, und der Umstand, dass diese Zahlung für die Tochtergesellschaft

befreiende Wirkung hatte, Indizien dafür dar, dass die Zahlung dieser Beiträge durch die Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft der Letztgenannten zuzurechnen ist.

▪ **Längst, 30.6.2005 - Rs C-165/03**

Die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 ist dahin auszulegen, dass die Gebühren, die ein beamteter Notar für die notarielle Beurkundung eines unter diese Richtlinie in der geänderten Fassung fallenden Rechtsgeschäfts erhebt, eine Steuer im Sinne der Richtlinie darstellen, wenn nach den anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften einerseits nicht ausschließlich beamtete Notare als Notare tätig werden können und diese selbst Gläubiger der betreffenden Gebühren sind und andererseits die beamteten Notare verpflichtet sind, einen Teil dieser Gebühren an den Staat abzuführen, der diese Einnahmen zur Finanzierung seiner Aufgaben verwendet.

**Art 5 der Richtlinie 69/335**

▪ **Frederiksen, 26.9.1996 - Rs C-287/94**

Art 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie (69/335 EWG) des Rates vom 17 Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat bei der Berechnung der gesellschaftsteuerpflichtigen Kapitalzuführung für eine neu gegründete Aktiengesellschaft, deren Grundkapital durch Einbringung eines einem Gründer gehörenden bestehenden Unternehmens aufgebracht wird, keinen Abzug gewähren darf für mögliche Steuern von einer unversteuerten Reserve, die dadurch entstanden ist, dass der genannte Gründer das Warenlager seines Unternehmens und die fest bestellten Waren zu unter deren wirklichen Wert liegenden Beträgen, die sich nach Vornahme steuerlicher Abschläge ergeben, in die Gesellschaft eingebracht hat.

Desgleichen verbietet es Artikel 5 Abs 1 Buchstabe a der Richtlinie, unter den vorgenannten Umständen einen Abzug in der Höhe des möglichen Steuerbetrags zu gestatten, den die neu gegründete Gesellschaft zu bezahlen hätte, falls sie die in den eingebrachten Gegenständen enthaltenen, auf den steuerlichen Abschlägen beruhenden Reserven in ihrem Gründungsjahr realisieren und dadurch ein entsprechendes positives steuerpflichtiges Einkommen erzielen sollte.

▪ **Solida ua, 17.10.2002 - Rs C-138/00**

Zum einen hat die Gegenleistung für den Erwerb der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Genussscheine bei der Gesellschaft, der sie zugeflossen ist, eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens bewirkt. Zum anderen gewähren die Genussscheine, wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, ihrem Inhaber einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn sowie am Liquidationsgewinn der begebenden Gesellschaft.

Daher fällt die Ausgabe von Genussscheinen, wie sie in den Ausgangsverfahren in Rede stehen, durch eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335.

Da Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d nicht vorsieht, dass die dort genannten Einlagen von einem Gesellschafter der Gesellschaft, die sie erhält, stammen müssen, ist einer Auslegung einer Bestimmung dieser Richtlinie, die zu einer Beschränkung des Anwendungsbereichs dieses Artikels führen würde, als ob er eine solche Voraussetzung enthielte, nicht zu folgen.

Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a dahin auszulegen ist, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff von den Gesellschaftern geleistete oder zu leistende Einlagen jeder Art finanzielle Beiträge erfasst, die an eine Kapitalge-

sellschaft, die ihr Gesellschaftsvermögen durch Ausgabe von Genussscheinen erhöht, von einem Nichtgesellschafter geleistet werden, der diese Genussscheine erwerben will.

### **Art 10 der Richtlinie 69/335**

#### ▪ **Modelo Continente, 21.9.2000 - Rs C-19/99**

1. Die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines unter die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 fallenden Rechtsgeschäfts sind in einem Rechtssystem, in dem der Notar Beamter ist und ein Teil dieser Gebühren dem Staat für die Finanzierung seiner Aufgaben zufließt, als Steuer im Sinne der Richtlinie anzusehen.
2. Die Gebühren für die notarielle Beurkundung der Erhöhung des Kapitals sowie der Änderung der Satzung einer Kapitalgesellschaft sind nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 grundsätzlich verboten, wenn sie eine Abgabe im Sinne dieser Richtlinie darstellen.
3. Eine Abgabe für die notarielle Beurkundung der Erhöhung des Kapitals sowie der Änderung der Satzung einer Kapitalgesellschaft, wie die im Ausgangsverfahren streitigen Gebühren, die ohne Obergrenze proportional zu dem gezeichneten Nennkapital steigt, stellt keine Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 dar.
4. Artikel 10 der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 begründet Rechte, auf die sich der Einzelne vor den nationalen Gerichten berufen kann.

#### ▪ **Schmid, 18.1.2001- Rs C-113/99**

Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates untersagt es nicht, von Kapitalgesellschaften, die sich im Konkurs oder in Liquidation befinden und die über kein Einkommen oder über ein nicht über einen bestimmten Betrag hinausgehendes Jahreseinkommen verfügen, eine Mindeststeuer wie diejenige des Ausgangsverfahrens zu erheben, die für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht dieser Gesellschaften zu erheben ist.

Denn eine Mindestkörperschaftssteuer weist nicht die gleichen Merkmale wie die Steuern auf, deren Erhebung nach Art. 10 der Richtlinie untersagt ist. Insb. weil die Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr nach Gemeinschaftsrecht vom Gerichtshof nach objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen ist und daher die Mindestkörperschaftssteuer keine - entgegen der Ansicht des vorlegenden Gerichts - einkommensunabhängige Abgabe ist.

#### ▪ **Gründerzentrum-Betriebs-GmbH, 21.3.2002 - Rs C-264/00**

Die Richtlinie 69/335 ist so auszulegen, dass die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines unter diese Richtlinie fallenden Rechtsgeschäfts in einem Rechtssystem, in dem die Notare Beamte sind und ein Teil der Gebühren dem Staat zufließt, der der Dienstherr der Notare ist und der diese Einnahmen für die Finanzierung seiner Aufgaben verwendet, als Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 anzusehen sind.

Die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft sind nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 grundsätzlich verboten, wenn sie eine Abgabe im Sinne dieser Richtlinie darstellen.

Der Umstand allein, dass die für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft erhobenen Gebühren, die proportional zu dem gezeichneten

Nennkapital steigen, eine Obergrenze nicht übersteigen dürfen, kann diese Gebühren nicht zu Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 machen, wenn diese Obergrenze nicht im angemessenen Verhältnis zu den Kosten der Leistung steht, die mit diesen Gebühren abgegolten wird.

▪ **Palais am Stadtpark, 16.5.2002 - Rs C-508/99**

Daraus folgt, dass das in Artikel 10 der Richtlinie 69/335 aufgestellte Verbot, keinerlei Steuern oder Abgaben mit denselben Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer zu erheben, nicht auf eine Gebühr oder Steuer anwendbar ist, die unbeschadet ihrer Merkmale auf Einlagen in Gesellschaften erhoben wird, die keine Kapitalgesellschaften im Sinne der Richtlinie sind. Dieses Verbot steht also der Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Umwandlung einer solchen Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht entgegen, auch wenn die Einlagen, die ihr vor ihrer Umwandlung zugeflossen sind, bereits einer Gebühr oder Steuer mit denselben Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer unterworfen wurden.

Unter diesen Umständen ist, ohne dass der Gerichtshof prüfen müsste, ob die nach § 33 TP 16 Absatz 1 Ziffer 1 lit. b GebG erhobene Gebühr im Sinne von Artikel 10 der Richtlinie 69/335 dieselben Merkmale wie die Gesellschaftsteuer aufweist, auf die Vorabentscheidungsfrage zu antworten, dass die Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass sie der Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie nicht entgegensteht, wenn vor deren Inkrafttreten alle zum Erwerb der Geschäftsanteile an der Personengesellschaft geleisteten Einlagen bereits zur Erhebung einer Abgabe wie der nach § 33 TP 16 Absatz 1 Ziffer 1 lit. b GebG geführt haben.

### **Art 11 der Richtlinie 69/335**

▪ **Kommission/Belgien, 15.7.2004 - Rs C-415/02**

Das Königreich Belgien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 11 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung verstoßen, dass es

– die in Belgien erfolgte Zeichnung von Wertpapieren, die bei der Gründung einer Gesellschaft oder eines Anlagefonds oder nach einer Kapitalerhöhung oder bei der Auflage einer Anleihe neu ausgegeben werden, der Börsenumsatzsteuer unterwirft und

– die physische Aushändigung von Inhaberpapieren belgischer oder ausländischer Publikumsfonds, die bei der Gründung einer Gesellschaft oder eines Anlagefonds oder nach einer Kapitalerhöhung oder bei der Auflage einer Anleihe neu ausgegeben werden, der Steuer auf die Lieferung von Inhaberpapieren unterwirft.

## **V.3 Die gesellschaftssteuerliche Behandlung von Großmutterzuschüssen**

Im Zusammenhang mit Gesellschaftssteuern stellt sich die Frage, ob diese nur den formalen Gesellschafter belasten sollen oder vielmehr auch die Qualifizierung von Zuschüssen und Einlagen als Gesellschafterleistungen nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen hat. Insbesondere geht es dabei in der Praxis um jene Fälle, in denen die Muttergesellschaft Leistungen an ihre Enkelgesellschaft erbringt. Für diesen Fall vertrat das BMF ursprünglich die Ansicht, dass keine nach KVG steuerbaren Gesellschafterzuschüsse anzunehmen seien.

Anhand des beim VwGH anhängig gemachten Verfahrens betreffend die österreichische Energie Steiermark Holding AG (EStAG) entschied allerdings der EuGH im Vorabentscheidungsverfahren, dass jedenfalls Leistungen einer Muttergesellschaft für den Erwerb von Gesellschaftsrechten durch die Tochtergesellschaft der Gesellschaftssteuer unterliegen sollte. Es fielen nämlich unter den Begriff der „Einlagen aller Art“ auch solche Beiträge, die nicht an die ihr Kapital erhöhende Tochter, sondern an deren Tochtergesellschaft geleistet werden, sofern bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die unmittelbare Tochter als Empfängerin anzusehen ist.

Das BMF gelangte in Folge dieser Entscheidung die Ansicht, dass im Allgemeinen keine Gesellschaftssteuerpflicht durch freiwillige Großmutterzuschüsse ausgelöst wird, sondern nur dann eintritt, wenn die Großmutter aufgrund einer gegenüber der Tochter bestehenden Verpflichtung (also auf Anweisung der Tochter) an die Enkelgesellschaft leistet (AÖF 2004/139).

Im jüngsten Urteil des EuGH, Senior Engineering Investments BV, 12.1.2006 - Rs C-494/03, wird die Gesellschaftssteuerpflicht erneut unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bejaht. Es kann demnach auch dann eine Gesellschaftssteuerpflicht entstehen, wenn nicht vom formell unmittelbaren Gesellschafter an seine Gesellschaft geleistet wird. Eine Reaktion des BMF auf dieses neuerliche Urteil steht zur Zeit noch aus.

## **VI. Harmonisierung der Verbrauchsteuern**

### **VI. 1 Allgemeines**

Bereits 1972 entwickelte die Kommission ein Grundkonzept für die Harmonisierung der Verbrauchsteuern. Danach sollten Verbrauchsteuern auf Tabakprodukte, alkoholische Getränke und Erdölprodukte beschränkt werden. Verbrauchsteuern, die nicht den Grenzausgleich und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten treffen, sollten von den Mitgliedstaaten weiterhin beibehalten werden können.

Die Harmonisierung erfolgte durch die Verabschiedung diverser Richtlinien, wobei diese Richtlinien sich in verschiedene Kategorien einteilen lassen. Bei diesen Richtlinien handelt es sich um die:

- Systemrichtlinie
- Strukturrichtlinien
- Steuersatzrichtlinien.

Mit der System-RL wurde ein allgemeines System für den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle bestimmter verbrauchsteuerpflichtiger Waren eingeführt. Bei diesen verbrauchsteuerpflichtigen Waren handelt es sich um Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke, sowie Tabakwaren. Die System-RL enthält weiters grundlegende Bestimmungen über das Verbrauchsteuersystem und über das innergemeinschaftliche Beförderungsverfahren von verbrauchsteuerpflichtigen Waren.

Darüber hinaus wurden für die einzelnen oben genannten verbrauchsteuerpflichtigen Waren sog Strukturrichtlinien erlassen, in denen Regelungen bezüglich des Steuergegenstandes, der Bemessungsgrundlage sowie der Steuerbefreiungen getroffen wurden. Dadurch wurde eine Angleichung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und eine Vereinheitlichung der Steuererhebung erreicht.

Die einzelnen Steuersatzrichtlinien, die die Mindeststeuersätze sowie etwaige Steuervergünstigungen festlegen, werden in der dritten Kategorie behandelt.

#### **Die Systemrichtlinie (92/12/EWG)**

Eingangs dieser Richtlinie wird zunächst der Normzweck sowie der örtliche und sachliche Geltungsbereich festgelegt (Art 1 und 2). Daran anschließend finden sich Regelungen hinsichtlich der gemeinschaftsweit harmonisierten Produktgruppen:

- Mineralöle
- Alkohol und alkoholische Getränke
- Tabakwaren

Durch die Regelungen dieser Richtlinie soll die Besteuerung im Bestimmungsland gewährleistet werden. Um dieses Ziel zu erreichen, wurde das sogenannte Steueraussetzungsverfahren eingeführt. Diese Aussetzung betrifft aber nicht die Aussetzung der Einhebung einer bereits entstandenen Steuerschuld, sondern es wird die Entstehung der Steuerschuld an sich ausgesetzt.

### **Entstehen der Steuerschuld**

Die Verbrauchsteuerschuld der verbrauchsteuerpflichtigen Waren entsteht gem Art 6 der Richtlinie mit der Überführung der Waren in den freien Verkehr.

Als Überführung gilt dabei

- die Entnahme der Waren aus dem Verfahren der Steueraussetzung
- die Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines solchen Verfahrens
- die Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht in einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind

Ist daher eine Ware, die bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat verbraucht worden, so wird in diesem Staat erneut die Verbrauchsteuer eingehoben. Grund dafür ist, dass durch diese Vorgehensweise eine Steuerumgehung verhindert werden soll. Ansonsten bestünde die Möglichkeit, Waren in Niedrigsteuerländern in den freien Verkehr zu bringen, nur um sie später wiederum in Staaten mit höheren Verbrauchsteuersätzen zurückzuliefern, um dadurch Steuervorteile zu erlangen. (EuGH Rs C-296/95, Slg 1998, I-1605)

Anders verhält es sich in all denjenigen Fällen, in denen jemand Waren, die dem Eigenbedarf dienen, in einem anderen Mitgliedstaat verbringt. In diesem Fällen bleibt es bei der Besteuerung im Erwerbsland, die Verbringung in einem anderen Mitgliedstaat führt im Gegensatz zur gewerblichen Verbringung nicht zu einer neuerlichen Entstehung der Steuerschuld.

Um den privaten Verbrauch und den Handel abgrenzen zu können, sind im Besonderen die handelsrechtliche Stellung und die Gründe des Besitzers für den Besitz der Waren, die Beförderungsart sowie Unterlagen, Beschaffenheit und Menge der Waren maßgeblich. Hinsichtlich der Menge der Waren ist privater Verbrauch immer dann zu vermuten, sofern die Richtmengen des Art 9 System-RL nicht überschritten werden:

- |                       |                                       |
|-----------------------|---------------------------------------|
| ▪ Zigaretten          | 800 Stk                               |
| ▪ Zigarillos          | 400 Stk                               |
| ▪ Zigarren            | 200 Stk                               |
| ▪ Rauchtabak          | 1 kg                                  |
| ▪ Spirituosen         | 10 l                                  |
| ▪ Zwischenerzeugnisse | 20 l                                  |
| ▪ Wein                | 90 l, davon höchstens 60 l Schaumwein |
| ▪ Bier                | 110 l                                 |

Übergangsweise sind derzeit für einige Mitgliedstaaten (DK, S, SF) noch Ausnahmeregelungen von diesen Richtmengen in Kraft.

Für den Versandhandel an Privatpersonen findet sich in Art 10 System-RL eine spezielle Regelung. Beim Versand von verbrauchsteuerpflichtigen Waren an Privatpersonen in einem anderen Mitgliedstaat entsteht die Steuerschuld mit dem Empfang der Waren durch diese Person. Voraussetzung dabei ist, dass der Versandhändler die Ware selbst transportiert oder durch andere auf seine Verantwortung transportieren lässt. Steuerschuldner der Verbrauchsteuer ist dabei in der Regel der Verkäufer.

### **Verfahren der Steueraussetzung**

Solange sich die Waren aber im Steueraussetzungsverfahren befinden, können sie frei von verbrauchsteuerlicher Belastung gelagert oder befördert werden. Dies ist solange der Fall, als sich jene in einem Steuerlager befinden. An diese Steuerlager werden bestimmte Mindestanforderungen, wie zB die Führung einer Lagerbuchhaltung oder die Mitwirkung bei Überwa-

chungsmaßnahmen, die Leistung einer Sicherheit sowie der behördlichen Zulassung im betreffenden Mitgliedstaat gestellt. Solange sich die Waren in einem Steuerlager befinden, können sie sowohl hergestellt als auch be- und verarbeitet sowie gelagert werden. Die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Steueraussetzungsverfahren hat prinzipiell zwischen den Steuerlagern zu erfolgen. Eine Ausnahme davon trifft Art 16 System-RL, der besagt, dass der Empfänger von solchen Waren auch ein gewerblicher Wirtschaftsbeteiligter sein kann. Bei einem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten kann es sich um

- einen registrierten Wirtschaftsbeteiligten oder
- um einen nicht registrierten Wirtschaftsbeteiligten handeln.

Beide unterscheiden sich dadurch voneinander, dass der nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte im Gegensatz zum registrierten nur gelegentlich verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung erhalten kann. Diese Wirtschaftsbeteiligten können die Waren jedoch unter Steueraussetzung weder lagern noch verschicken. Mit dem Empfang dieser Waren durch den Wirtschaftsbeteiligten endet vielmehr das Steueraussetzungsverfahren und die Steuerschuld entsteht.

### **Kontrolle:**

Um das Funktionieren dieses Systems sicherzustellen, wurden Kontrolleinrichtungen eingeführt. So hat der zugelassene Lagerinhaber, als derjenige, der von den innerstaatlichen Behörden dazu ermächtigt wurde, in Ausübung seines Berufes unter Steueraussetzung in einem Lager verbrauchsteuerpflichtige Waren herzustellen oder zu lagern, der Warensendung ein Begleitpapier in mindestens vierfacher Ausfertigung mitzugeben. Durch die VO (EWG) Nr. 2719/92 igF wurde eine einheitliche Gestaltung dieser Begleitpapiere sichergestellt. Die erste Ausfertigung dieses Begleitpapiers verbleibt beim Versender, während die übrigen Exemplare die Waren auf ihrer Reise begleiten. Die zweite Ausfertigung dient als Empfangsschein für den Empfänger, die dritte Ausfertigung dient als Rückschein und ist zur Beendigung des Versandverfahrens samt behördlicher Bestätigung des Bestimmungsmitgliedstaates an den Versender zu retournieren, wobei der Rückschein Angaben über die Anschrift der für den Empfänger zuständigen Steuerbehörde enthalten muss, ferner den Zeitpunkt, Ort und Bezeichnung der empfangenen Ware, eventuell Bezugs- und Registriernummer bzw Sichtvermerk der Behörden des Bestimmungslandes sowie die Beifügung der Unterschrift des Empfängers. Die vierte Ausfertigung ist für die zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaates auszustellen. Die nationalen Behörden können fakultativ weitere Ausfertigungen vorschreiben. Werden die Waren unter Steueraussetzung versendet, so hat der Versender für das Steuerfallrisiko Sicherheit zu leisten.

Neben der zentralen Regelung des Steueraussetzungsverfahrens finden sich in der System-RL auch Normen über die gewerbliche innergemeinschaftliche Verbringung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, welche sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befinden. Entsprechend dem Bestimmungslandprinzip erfolgt im zweiten Mitgliedstaat eine weitere Besteuerung des Produktes. Zur Vergütung bzw Erstattung jener Abgaben, welche bereits im ersten Mitgliedstaat entrichtet wurden, ist – bei sonstigem Ausschluss – die Einhaltung der besonderen nationalen Verfahrensregelungen erforderlich. Ebenso wurde – wie beim Verfahren der Steueraussetzung – durch VO (EWG) Nr. 3649/92 die einheitliche Gestaltung dieser vereinfachten Begleitpapiere sichergestellt.

Abschließend sei noch auf den Warenverkehr mit Drittstaaten hingewiesen. Dieser orientiert sich sehr stark am gemeinsamen Zollrecht.

## Die Strukturrichtlinien

Bei den Strukturrichtlinien handelt es sich um Richtlinien, in denen für die einzelnen verbrauchsteuerpflichtigen Waren Regelungen bezüglich des Steuergegenstandes, der Bemessungsgrundlage sowie der Steuerbefreiungen getroffen werden, soweit diese nicht bereits durch die System-RL erfolgten.

### **Die Mineralölstrukturrichtlinie (92/81/EWG):**

Der Steuergegenstand wird durch Verweis auf die Kombinierte Nomenklatur (KN) gebildet und umfasst beinahe alle flüssigen und ausgewählte gasförmige Kohlenwasserstoffe oder deren Gemische, weiters alle zur Verwendung als Kraftstoff, dessen Zusatz oder Verlängerungsmittel, sowie als solche zum Verkauf angebotene oder verwendete Erzeugnisse. Neben Benzin, Diesel und Heizölen werden als sonstige Waren, die als Treibstoff verwendet werden können (Kraftstoffe), und alle sonstigen Kohlenwasserstoffe, die zum Verheizen verwendet werden können, mit Ausnahme von einigen Kohlenwasserstoffen, wie zB Kohle, Torf, Erdgas, .. von der Richtlinie erfasst. Den Mitgliedstaaten bleibt es jedoch unbenommen, eine weitere nationale Verbrauchsteuer auf diese – nicht von der RL umfassten – Produkte gem Art 3 Abs 3 System-RL – wie zB Österreich und Deutschland bezüglich Erdgas – zu erheben. Ferner werden obligatorische sowie fakultative Steuerbefreiungen normiert (zB Kerosin in der gewerblichen Luftfahrt). Im Gegensatz zu den anderen Strukturrichtlinien kann der Rat einstimmig gem Art 8 Abs 4 MineralölstrukturRL aus besonderen politischen Gründen einen Mitgliedstaat zusätzliche Ermäßigungen bzw gänzliche Befreiungen von der Mineralölsteuer gewähren. Dieses Instrumentarium wird sehr intensiv bemüht, um den jeweiligen Mitgliedstaaten – unter Missachtung der Rechtsansicht der Kommission – zur Gewährung der Ermäßigung bzw Befreiung zu verhelfen. Die gewährten Ausnahmen sind Legion.

### **Die Tabakstrukturrichtlinie (92/78/EWG):**

Die Definition des Steuergegenstandes knüpft – anders als die Alkoholstrukturrichtlinie und die Mineralölstrukturrichtlinie – nicht an die KN an, sondern wird ausdrücklich in der Tabakstrukturrichtlinie festgelegt. Der harmonisierten Tabaksteuer unterliegen Tabakwaren, also Zigaretten, Zigarren, Zigarillos sowie Rauchtabak, nicht allerdings Kau- und Schnupftabake.

### **Die Alkoholstrukturrichtlinie (92/83/EWG):**

Der Alkoholsteuer unterliegen alle Waren der KN-Warenkategorie Alkohol und alkoholische Getränke, die sich in fünf nach dem Alkoholgehalt eingestufte Unterkategorien gliedern lassen.

Diese sind:

- Bier (auch Mischungen von Bier mit alkoholfreien Getränken)
- Wein (ausschließlich aus frischen Trauben hergestellt)
- Sonstige vergorene Getränke außer Bier und Wein (zB Apfel-, Birnen- und Honigweine)
- Zwischenerzeugnisse (Produkte, welche unter keine der übrigen vier Kategorien fallen wie zB Likörweine sowie Weine, welche mit alkoholhaltigen Aromen versetzt wurden)
- Alkohol (meist durch Destillation hergestellt)

Neben dem Alkoholgehalt ist für die Zuordnung zu einer Unterkategorie vor allem entscheidend, ob ein Getränk ohne Anreicherung hergestellt wurde und ob der Alkoholgehalt ausschließlich durch – natürliche Gärung entstanden ist oder ob er durch nachträgliche Zugabe von Alkohol angereichert worden ist.

## Die Steuersatzrichtlinien

Durch die Steuersatzrichtlinien werden die einzelnen, für die verbrauchsteuerpflichtigen Waren anzuwendenden Mindeststeuersätze festgelegt.

### Mineralölsteuersatzrichtlinie (92/82/EWG):

Es wurden folgende Mindestsätze festgelegt:

Erzeugnis	Bemessungsgrundlage	Mindeststeuersatz	Steuersatz Ö
Benzin, bleifr.	je 1000 l	287 €/1000 l	407 €/1000 l
Benzin, verbl.	je 1000 l	337 €/1000 l	479 €/1000 l
Diesel	je 1000 l	245 €/1000 l	282 €/1000 l
Heizöl EL	je 1000 l	18 €/1000 l	69 €/1000 l
Heizöl leicht/ mittel/schwer	je 1000 kg	13 €/1000 kg	36 €/1000 kg

### Tabaksteuersatzrichtlinie (92/80/EWG):

Für Zigaretten besteht ein gemischter Steuersatz. Er besteht aus einer wertabhängigen und einer mengenabhängigen Komponente. Die mengenabhängige Komponente darf weder niedriger als 5 % noch höher als 55 % der Gesamtsteuerbelastung inkl USt sein. Die Mindeststeuerbelastung wurde unter Bezugnahme der gängigsten Preisklasse so geregelt, dass sich bei dieser eine Verbrauchsteuerbelastung von 57 % des Kleinverkaufspreises einschließlich sämtlicher Steuern (KESS) ergeben muss.

Für Tabakwaren wurden folgende Mindestsätze festgelegt:

Erzeugnis	Mindeststeuersatz	Steuersatz Ö
Zigaretten	Mindestinzidenz 57 % des KESS und 70 €/1000 Stück der gängigsten Preisklasse; Ausnahme von der 57 % Regel bei einer Verbrauchsteuer von mindestens 100 €/1000 Stück	21,38 €/1000 Stück + 42 % des KESS, mindestens 75 €/1000 Stück
Zigarren und Zigarillos	5 % des KESS oder 10 €/1000 Stk. bzw. 10 €/kg	13 % des KESS, mind. 32,7 €/1000 Stück
Feinschnitttabak	32 % des KESS oder 27 €/kg	47 % des KESS
anderer Rauchtabak	20 % des KESS oder 19 €/kg	34 % des KESS

### Alkoholsatzrichtlinie (92/84/EWG):

Für die von der AlkoholstrukturRL umfassten Produkte wurden folgende Sätze festgelegt:

Erzeugnis	Bemessungsgrund	Mindeststeuersatz	Steuersatz Ö
Bier	je hl Bier/°Plato (Stammwürze) oder je hl Bier/° vorhandener Alkoholgehalt	0,748 € je hl Bier/°Plato 1,87 € je hl Bier/°Alkohol	2,08 € je hl Bier/°Plato
Schaumwein	je hl Schaumwein	0	72 €/hl (< 7% vol) 144 €/hl (>7% vol)

Wein	je hl Wein	0	0
Zwischen- erzeugnisse	je hl Zwischen- erzeugnis	45 €/hl Zwischen- erzeugnis	144 €/hl schäumend 73 €/hl nicht schäumend
Alkohol	je 100 l reiner (=100%- iger) Alkohol	550 €/ 100 l A	1000 €/ 100 l A (Regelsteu- ersatz) 540 €/ 100 l A (unter Ab- findung bis 400 l) 900 (Überschreitung bei Abfindung; max. 100 l)

Für durchschnittliches Bier von 12° Stammwürze bedeutet dies, dass bei einem nationalen Steuersatz von 2,08 € je hl und °Plato eine Biersteuerbelastung eines halben Liters Bier in Höhe von 12,5 Cent resultiert.

## VI.2 Die Rechtsprechung des EuGH zu den Verbrauchsteuern

### **Evangelischer Krankenhausverein Wien ua, 9.3.2000 - Rs C-437/97**

„Die Getränkesteuer entspricht strukturell auch dem Mehrwertsteuerrecht nicht. Zwar verstößt sie nicht gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie; sie entspricht jedoch nicht den Grundsätzen der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Berechnung und die Steuerentstehung. Denn da sie nur auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher erhoben wird, wird sie nicht auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben; außerdem wird sie berechnet, ohne dass die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bestünde.

Auf die erste Frage ist zu antworten, dass Artikel 33 der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 91/680 der Beibehaltung einer Abgabe wie der im Ausgangsverfahren streitigen Getränkesteuer, die auf die entgeltliche Lieferung von Speiseeis einschließlich darin verarbeiteter oder dazu verabreichter Früchte und von Getränken, jeweils einschließlich der mitverkauften Umschließung und des mitverkauften Zubehörs, erhoben wird, nicht entgegensteht.

Auf die zweite Frage ist somit zu antworten, dass Artikel 3 Absatz 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie der Beibehaltung einer auf alkoholfreie Getränke und Speiseeis erhobenen Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegensteht. Artikel 3 Absatz 2 dieser Richtlinie steht jedoch der Beibehaltung einer auf alkoholische Getränke erhobenen Steuer wie derjenigen entgegen, um die es im Ausgangsverfahren geht.

Nach alledem verfolgt eine Abgabe wie die auf alkoholische Getränke erhobene Steuer keine besondere Zielsetzung im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie.

Deshalb ist zu bestimmen, dass sich niemand auf Artikel 3 Absatz 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie berufen kann, um Ansprüche betreffend Abgaben wie die Steuer auf alkoholische Getränke, die vor Erlass dieses Urteils entrichtet wurden oder fällig geworden sind, geltend zu machen, es sei denn, er hätte vor diesem Zeitpunkt Klage erhoben oder einen entsprechenden Rechtsbehelf eingelegt.“

### **Cura Anlagen GmbH, 21.3.2002 - Rs C-451/99**

„Die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Dienstleistungsfreiheit (Artikel 49 EG bis 55 EG) stehen den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, nach denen ein im Inland ansässiges Unternehmen, das ein in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes Kraftfahrzeug least, für dieses Fahrzeug im Inland eine Zulassung erwirken muss, um es dort über einen bestimmten Zeitraum hinaus benutzen zu können, der so kurz ist, im vorliegenden Fall drei Tage, dass die Einhaltung der auferlegten Verpflichtungen unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird. Dieselben Bestimmungen des Vertrages stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, nach denen ein im Inland ansässiges Unternehmen, das ein in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenes Kraftfahrzeug least, für dieses Fahrzeug eine Zulassung im Inland erwirken und hierfür eine oder mehrere der folgenden Bedingungen erfüllen muss:

- die Pflicht des Inhabers der Kraftfahrzeugzulassung, im Mitgliedstaat des Gebrauchs einen Sitz oder eine Niederlassung zu haben, so dass das Leasingunternehmen gezwungen ist, entweder in diesem Mitgliedstaat eine Hauptniederlassung zu haben oder in die Zulassung des Fahrzeugs auf den Namen des Leasingnehmers und in die sich daraus ergebende Beschränkung seiner Rechte an dem Fahrzeug einzuwilligen;
- die Pflicht zur Versicherung des Kraftfahrzeugs bei einem im Mitgliedstaat des Gebrauchs hierzu berechtigten Versicherer, sofern dies bedeutet, dass der Versicherer in diesem Mitgliedstaat als Herkunftsstaat im Sinne der Richtlinien über die Schadenversicherung seine Hauptniederlassung haben und dort über eine behördliche Zulassung verfügen muss;
- die Pflicht, das Fahrzeug einer technischen Untersuchung zu unterziehen, wenn es in dem Mitgliedstaat der Niederlassung des Leasingunternehmens bereits einer technischen Untersu-

chung unterzogen worden ist, es sei denn, diese Pflicht dient der Feststellung, ob das Fahrzeug den Anforderungen genügt, die an im Mitgliedstaat des Gebrauchs zugelassene Fahrzeuge gestellt werden und bei der Untersuchung im erstgenannten Staat nicht kontrolliert worden sind, bzw., ob der Zustand des Fahrzeugs sich seit seiner Untersuchung im erstgenannten Staat, wenn es zwischenzeitlich auf öffentlichen Straßen benutzt worden ist, nicht verschlechtert hat, sofern die gleiche Untersuchung auch vorgeschrieben ist, wenn ein im Staat des Gebrauchs früher untersuchtes Fahrzeug zur Zulassung in diesem Staat angemeldet wird;  
- die Pflicht, im Mitgliedstaat des Gebrauchs eine Verbrauchsabgabe zu entrichten, deren Höhe nicht proportional zur Dauer der Zulassung des Fahrzeugs in diesem Staat ist.“

**Weber's Wine World Handels-GmbH ua, 2.10.2003 - Rs C-147/01**

Infolge des EKW-Urteils (EKW und Wein & Co., 9.3.2000 - Rs C-437/97, siehe oben) war die österreichische Getränkesteuer aufgehoben worden. Entsprechend dem Urteilstenor des EuGH musste auch für die Rückzahlung der bereits entrichteten Steuer gesorgt werden, sofern diese bereits vor Erlass des EKW-Urteils zurückverlangt worden waren. Als Reaktion auf dieses Urteil wurden die entsprechenden Abgabenordnungen novelliert, wobei die Rückzahlung dann ausgeschlossen wurde, wenn die Steuer wirtschaftlich auf die Letztverbraucher überwältigt worden ist. Gegen den auf diese – im Ausgangsfall in der Wiener Abgabenordnung enthaltene – Bestimmung gestützten Bescheid setzten sich das Weinhandelsunternehmen und drei Restaurants beim VwGH zur Wehr, der daraufhin vom EuGH um Auslegung des genannten Urteils sowie Art 10 EG.

Der EuGH entschied:

„1. Der Erlass einer Regelung wie der Wiener Abgabenordnung durch einen Mitgliedstaat, durch die das Verfahren zur Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge verschärft wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, verstößt nur dann gegen dieses Recht, nämlich gegen Artikel 5 EG-Vertrag (jetzt Artikel 10 EG), wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen.

2. Die gemeinschaftsrechtlichen Regeln über die Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge stehen einer innerstaatlichen Regelung entgegen, die - was das nationale Gericht zu prüfen hat - die Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Abgabe allein deshalb versagt, weil diese auf Dritte abgewälzt worden ist, ohne dass der Umfang der ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen festgestellt würde, zu der die Erstattung dieser Abgabe führen würde.

3. Das Äquivalenzprinzip steht einer innerstaatlichen Regelung entgegen, nach der das Verfahren für auf das Gemeinschaftsrecht gestützte Anträge auf Erstattung einer gemeinschaftsrechtswidrig erhobenen Abgabe weniger günstig gestaltet ist als für entsprechende Anträge, die auf bestimmte innerstaatliche Bestimmungen gestützt sind. Es ist Sache des nationalen Gerichts, aufgrund einer umfassenden Würdigung des nationalen Rechts festzustellen, ob tatsächlich zum einen nur den Klägern, die eine auf innerstaatliches Verfassungsrecht gestützte Klage erheben, die Anlassfallwirkung zukommt und ob zum anderen die Vorschriften über die Erstattung von für mit dem innerstaatlichen Verfassungsrecht unvereinbar befundenen Abgaben günstiger sind als diejenigen über die Erstattung von mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar befundenen Abgaben.

4. Das Effektivitätsprinzip steht innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Verwaltungspraxis entgegen, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte dadurch praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren, dass sie allein aufgrund der Abwälzung der Abgabe auf Dritte eine Vermutung für eine ungerechtfertigte Bereicherung aufstellen.“

## VII. Harmonisierung der Energiebesteuerung

### **Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom**

Die genannte Richtlinie verfolgt vor allem das Ziel einer Harmonisierung der Besteuerung von Energieerzeugnissen verschiedener Art, um insbesondere das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes unter gleichen Wettbewerbsbedingungen zu ermöglichen. Die Richtlinie ist seit 31.10.2003 in Kraft und war bis 31.12.2003 von den Mitgliedstaaten umzusetzen.

- Bis zum Erlass dieser Richtlinie bestand eine gemeinschaftsweite Harmonisierung für Verbrauchssteuern auf vergleichbare Produkte nur für die Mineralölsteuer (Richtlinie 92/81/EWG vom 19. Oktober 1992).
- Dieses Fehlen weiterer Angleichung wurde als dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarktes potentiell abträglich angesehen.
- Daher sollte die neue Richtlinie ein System von Mindeststeuersätzen für sämtliche Energieerzeugnisse schaffen
- Im Wesentlichen beschränken sich die Rahmenvorschriften der Richtlinie dabei auf Energieerzeugnisse, die als Kraftstoff oder als Heizstoff verwendet werden, wobei auch entsprechend eingesetzter elektrischer Strom unter die Richtlinienvorschriften fällt.
- Unter bestimmten Voraussetzungen werden den Mitgliedsstaaten in der Richtlinie Möglichkeiten eingeräumt, abweichend Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen zu gewähren, wobei die Zwecke vorgegeben, die Mittel allerdings weitgehend freigestellt sind (direkte Befreiung, Steuersatzstaffelung, vollständige oder teilweise Steuererstattung).
- Ausdrücklich von der Richtlinienregelung befreit sind Lieferungen von Energieerzeugnissen als Kraftstoff für die gewerbliche Luftfahrt (insbesondere Kerosin)
- Als Übergangsregelung dürfen die einzelnen Mitgliedsstaaten bestehende im Anhang der Richtlinie festgelegte Befreiungen beibehalten. In Österreich etwa Erdgas, Methan, im öffentlichen Personennahverkehr als Kraftstoff genutztes Flüssiggas und als Heizstoff wieder verwendetes Altöl.

Mit der Richtlinie 2003/96/EG besteht somit in den Mitgliedstaaten eine Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der Energiesteuern. In Österreich ist die Richtlinie neben der Mineralölsteuer für die Elektrizitätsabgabe, die Erdgasabgabe und die Energieabgabenvergütung von Bedeutung.