

Beibehaltungsverbot – Beibehaltungsrecht – Beibehaltungspflicht (betreffend nationales Recht und nationale Judikatur)

Wolf-Dieter Arnold

Gliederung

- I. Beibehaltungsverbot
- II. Beibehaltungsrecht (Beibehaltungsfreiheit, Beibehaltungsgrenzen)
- III. Beibehaltungspflicht

Peter Quantschnigg war im nationalen und im gemeinschaftsrechtlichen Steuerrecht gleichermaßen „zu Hause“. Ihm sei die vorliegende Untersuchung gewidmet.

Der Beitrag behandelt ausgewählte Fragen der Beibehaltung nationalen Rechts, und zwar ausschließlich unter dem Blickwinkel der Vorgaben unionsrechtlichen Richtlinienrechts¹. Die Beispiele werden jeweils dem Abgabenrecht entnommen und hier wiederum im Hinblick auf den insoweit bereits erfolgten Fortschritt der Harmonisierung im Speziellen dem Mehrwertsteuerrecht² bzw dem Gesellschaftsteuerrecht³. Das solcherart angesprochene nationale Recht kann an sich sowohl eine Regelung mit normativem Charakter sein, die außerhalb des Unionsrechts erlassen worden ist, als auch eine solche, die in – korrekter oder mangelhafter – Umsetzung des Unionsrechts geschaffen worden ist.

I. Beibehaltungsverbot

A. Wird eine Richtlinie erlassen, sind die Mitgliedstaaten, an die die **Richtlinie** gerichtet ist, verpflichtet, diese **umzusetzen**. Mit dieser Umsetzungspflicht korrespondiert – ohne dass es über die Anordnung der Verbindlichkeit in Art 288 Abs 3 AEUV (ex Art 249 Abs 3 EGV) hinaus besonderer Anordnungen bedürfte – das **Verbot**, der Richtlinie **widersprechendes nationales Recht beizubehalten**. Mit dem Beibehaltungsverbot geht wiederum eine diesbezügliche **Beseitigungspflicht**⁴ einher.

Verstößt der nationale Gesetzgeber gegen dieses Beibehaltungsverbot, so haben die nationalen Gerichte im Einzelfall zu prüfen, ob die beibehaltene Bestimmung durch Richtlinienrecht verdrängt ist und können (bzw müssen als letztinstanzliches Gericht) bei Zweifeln ein **Ersuchen um Vorabentscheidung** (Art 267 AEUV, ex Art 234 EGV) an den EuGH richten.

¹ Als Beispiel für ein im Primärrecht enthaltenes Beibehaltungsrecht sei Art 64 AEUV (ex Art 57 EGV) betreffend Anwendung der am 31. 12. 1993 bestehenden Beschränkungen des freien Kapital- (und Zahlungsverkehrs) erwähnt, als Beispiel für Auswirkungen dieser Regelungen im Steuerrecht sei auf das Urteil des EuGH 24. 5. 2007, Rs C-157/05, *Holböck*, Slg 2007, I-4051 (dessen Rn 39 und 41 in Fn 36 zitiert werden) verwiesen.

² Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden MwStSystRL), zuvor Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage; im Folgenden 6. MwStRL).

³ Richtlinie des Rates 2008/7/EG vom 12. 2. 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, bzw zuvor 69/335/EWG vom 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (im Folgenden Kapitalansammlungsrichtlinie neu bzw alt).

⁴ Einzelheiten, selbst im Fall unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechts (und dazu, dass bloße Änderung der Verwaltungspraxis nicht ausreicht, die Beseitigung vielmehr durch „zwingende innerstaatliche Bestimmungen“ erfolgen muss) siehe zB EuGH 26. 10. 1995, Rs C-151/94, *Kommission/Luxemburg*, Slg 1995, I-3685 mwN.

Ein Ersuchen um Vorabentscheidung, ob eine Verdrängung durch Richtlinienrecht stattgefunden hat, enthielt zB die Anfrage des VwGH vom 18. 12. 1997, 97/16/0221, EU 97/0170 iS (des Restaurationsbetriebes) *Evangelischer Krankenhausverein* und (des Handelsbetriebes) *Wein & Co*, ob Art 33 Abs 1 der 6. MwStRL der Beibehaltung der Getränkesteuer entgegensteht (vom EuGH – undifferenziert – im Urteil 9. 3. 2000, Rs C-437/97, Slg 2000, I-1157 verneint) und ob Art 3 Abs 2 bzw Abs 3 zweiter Satz der Richtlinie 92/12/EWG über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (im Folgenden Systemrichtlinie) der Beibehaltung der Getränkesteuer entgegensteht (vom EuGH in diesem Urteil hinsichtlich der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke – undifferenziert – unter Hinweis auf Art 3 Abs 2 dieser Richtlinie bejaht und ansonsten unter Hinweis auf Art 3 Abs 3 dieser Richtlinie⁵ verneint).

B. Aber selbst dieses Beibehaltungsverbot wandelt sich in ein Beibehaltungsrecht pro praeterito, wenn der EuGH die **Wirkungen seines Urteils zeitlich begrenzt** und ihm ausnahmsweise – wie zB in der Rs *Evangelischer Krankenhausverein ua* zur österreichischen Getränkesteuer auf alkoholische Getränke – die ex-tunc-Wirkung nimmt. Der VwGH spricht im Erkenntnis 4. 12. 2003, 2003/16/0148 bezeichnenderweise sogar davon, dass die Rückzahlungssperregelungen der Länder „gesonderte materiell-rechtliche Tatbestände [sind], die das **Recht des Abgabengläubigers** beinhalten, eine zu Unrecht erhobene Abgabe unter bestimmten Voraussetzungen **zu behalten**“. Solche Ansprüche des Abgabengläubigers seien „so zu behandeln wie jene Tatbestände, die das Recht schaffen, überhaupt eine Abgabe zu erheben“⁶.

Unmittelbar angesprochen ist damit vom VwGH das „Recht“, die (rechtswidrig erhobene) Getränkesteuer als Abgabengläubiger zu behalten, mittelbar aber auch dessen Recht, die zugrunde liegenden (rechtswidrigen) Abgabennormen weiter anzuwenden (und sogar darauf gestützt noch nicht entrichtete Abgaben – ungeachtet der feststehenden Rechtswidrigkeit – vorzuschreiben). Der VfGH hatte im Erkenntnis Slg 16.022/2000 keine verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 185 Abs 3 WAO („Ein Rückzahlungsanspruch steht insoweit nicht zu, als die Abgabe wirtschaftlich von einem Anderen als dem Abgabepflichtigen getragen wurde. Soweit eine derart überwälzte Abgabe noch nicht entrichtet wurde, hat die Abgabehörde diese mit gesondertem Bescheid vorzuschreiben.“).

Entsprechendes gilt, wenn der EuGH bei Nichtigkeitsklagen vom Recht nach Art 264 Abs 2 AEUV (ex 231 Abs 2 EGV) Gebrauch macht.

C. Wiederholt sichert die jeweilige Richtlinie die Wirksamkeit der durch sie angestrebten Regelung auch dadurch ab, dass sie **mit der geregelten Abgabe gleichartige Abgaben verbietet**. So lautete zB Art 10 der Kapitalansammlungsrichtlinie alt einleitend „Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbzzweck keinerlei andere Steuern oder Abgaben auf ...“ und umfassend die Einleitung in Art 11 dieser Richtlinie „Die Mitglied-

⁵ Die Systemrichtlinie stellt es den Mitgliedstaaten im Art 3 Abs 3 frei, Steuern auf nicht verbrauchsteuerpflichtige Waren einerseits oder auf Dienstleistungen auch im Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren andererseits, sofern keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten eintreten bzw es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt „einzuführen oder beizubehalten“. Vgl dazu EuGH 10. 3. 2005, Rs C-491/03, *Ottmar Hermann*, Slg 2005, I-2025, Rn 17 bzw 18. 12. 2008, Rs C-517/07, *Afton Chemical Ltd* oder 18. 1. 2007, Rs C-313/05, *Brezinski*, Slg 2007, I-515. Zur Systemrichtlinie in Relation zur 6. MwStRL (Art 33 Abs 1) siehe VwGH 26. 2. 2003, 2002/17/0099. Vertragsverletzungsverfahren gegen Italien wegen Beibehaltung einer Verbrauchsteuer auf Schmieröle siehe EuGH 25. 9. 2003, Rs C-437/01, Slg I 2003, I-9861.

⁶ Dazu *Arnold*, Der Kampf ums (sogenannte Behalte-)Recht der Gemeinden – Getränkesteuer: Ab ins Verfahrensrecht, SWK 2004, S 24 (S 26); *ders.*, in *Althuber/Toifl* (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005), Rechtswidrig erhobene Abgaben aus der Sicht des Steuerträgers, 271 (282).

*Beibehaltungsverbot – Beibehaltungsrecht – Beibehaltungspflicht
(betreffend nationales Recht und nationale Judikatur)*

staaten erheben keine Steuer irgendwelcher Art ...“. Die Kapitalansammlungsrichtlinie neu formuliert in Art 5 Abs 1 „Die Mitgliedstaaten erheben von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekte Steuern auf ...“ bzw in Art 5 Abs 2 „Die Mitgliedstaaten erheben keine indirekte Steuer irgendwelcher Art ...“.

Derartige Richtlinienanordnungen stellen sich – ohne es *expressis verbis* zum Ausdruck zu bringen – naturgemäß gleichfalls als Beibehaltungsverbote betreffend entgegenstehendes nationales Recht dar. Diese Beibehaltungsverbote strahlen auch auf gemeinschaftsrechtlich eingeräumte Beibehaltungsrechte aus. So bestimmte Art 12 der Kapitalansammlungsrichtlinie alt, dass die Mitgliedstaaten in „Abweichung von den Artikeln 10 und 11“ ua „Abgaben mit Gebührencharakter“ erheben können. Die Kapitalansammlungsrichtlinie neu räumt ihnen dieses Recht „unbeschadet von Art 5“ in Art 6 Abs 1 Buchstabe e ein. Im Urteil 2. 12. 1997, Rs C-188/95, *Fantask A/S ua*, Slg 1997, I-6783 hat der EuGH dazu (in Rn 25) ausgeführt: „Der Begriff ‚Abgaben mit Gebührencharakter‘ ist in einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts enthalten, die hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Zudem würden die Ziele der Richtlinie gefährdet, wenn die Mitgliedstaaten Steuern oder Abgaben mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer dadurch aufrechterhalten⁷ könnten, daß sie sie als Gebühren qualifizieren. Daraus folgt, daß die Auslegung des streitigen Begriffes in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt werden kann (vgl Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81, *Felicitas*, Slg. 1982, 2771, Randnr. 14).“

D. Ein (letztlich über ein *argumentum e contrario* zum Ausdruck gebrachtes) Beibehaltungsverbot⁸ enthält zB **Art 401 MwStSystRL** (früher: Art 33 Abs 1 der 6. MwStRL). Die aktuelle Fassung⁹ lautet (gekürzt): „Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert die Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf ... sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist“.

Die Wortfolge „hindert nicht ... beizubehalten ..., sofern“ bedeutet nun nichts anderes als ein **Beibehaltungsverbot** insofern, als die **Beibehaltungserfordernisse nicht erfüllt** sind, also betreffend die Erhebung aller Steuern (Abgaben und Gebühren), die entweder den Charakter von Umsatzsteuern haben oder die im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden sind¹⁰.

Im Übrigen ist Art 401 MwStSystRL auch ein Beispiel dafür, dass ein Beibehaltungsverbot – verständlicherweise – mit einem (Neu-)Einführungsverbot gekoppelt ist.

E. Läuft eine **zeitlich befristete Sonderregelung** aus, so ist (mangels Verlängerung) die Beibehaltung der lediglich auf die Ausnahmegenehmigung gestützten nationalen Regelung verboten (weiterführend siehe dazu zB unter II. B. am Ende).

⁷ Die Richtlinie gewährt diesbezüglich nicht nur ein Beibehaltungsrecht, sondern auch ein „Neueinführungs“-Recht.

⁸ *Expressis verbis* als Verbot wird diese Bestimmung zB in den VwGH-Erk 17. 10. 2002, 2002/17/0248 (Versteigerungsabgabe) bzw 11. 12. 2000, 98/17/0191 und 17. 10. 2002, 2001/17/0192 (Anzeigenabgabe) bezeichnet.

⁹ Art 33 Abs 1 der 6. MwStRL war weitestgehend textgleich gefasst. Dazu siehe zB *Ruppe*, UStG³ (2005) Einf Tz 29 und 29/1.

¹⁰ Wie oben im Text bereits dargestellt, bedeutet auch das Weitererhebungsrecht nach Art 12 der Kapitalansammlungsrichtlinie alt letztlich ein Beibehaltungsverbot hinsichtlich aller Abgaben, die vom (eng auszulegenden) Recht nicht erfasst sind. Vgl die Koppelung des Beibehaltungsrechtes mit einem (Neu-)Einführungsrecht im oben zitierten Art 3 Abs 3 der Systemrichtlinie 92/12/EWG.

F. Der Normunterworfenen kann sich unter bestimmten Voraussetzungen der Behörde gegenüber **auf für ihn günstigeres Richtlinienrecht berufen**¹¹. Auch insoweit steht die Richtlinie der (weiteren) Anwendbarkeit nationalen Rechts (wenngleich nur im jeweiligen Einzelfall) entgegen. Andererseits kann auch ein Anwendungsvorrang – für den Normunterworfenen günstigeren – nationalen Rechts zur Anwendung kommen¹². Unabhängig davon droht natürlich bei Verstoß gegen das Beibehaltungsverbot ein **Vertragsverletzungsverfahren** (Art 258 AEUV, ex Art 226 EGV)¹³.

G. Das vorstehend für eine neue erlassene oder geänderte Richtlinie Gesagte gilt hinsichtlich des Gesamtbestandes an Richtlinienrecht (und demzufolge im gesteigerten Umfang) auch für einen der Gemeinschaft **neu beitretenden Mitgliedstaat**.

II. Beibehaltungsrecht (Beibehaltungsfreiheit, Beibehaltungsgrenzen)

A. Neue Richtlinien bringen wiederholt einen entsprechenden Anpassungsbedarf für den nationalen Gesetzgeber mit sich. Richtlinien enthalten demzufolge idR angemessene Umsetzungsfristen. Bis zum **Ablauf der Umsetzungsfrist** können die Mitgliedstaaten die bisher geltende, der neuen Richtlinie widersprechende nationale Regelung beibehalten, was aber nicht ausschließt, dass diese aus anderen Gründen unionsrechtswidrig (oder zB verfassungswidrig) sein kann (dazu siehe auch unter II. G., zu den Folgen einer zeitlichen Begrenzung eines Urteils des EuGH oben unter I. B.).

Dass einer neuen Richtlinie nicht widersprechendes nationales Recht beibehalten werden darf, bedarf keiner näheren Begründung.

B. Darüber hinaus können Richtlinien auch generell (allenfalls unter Bedingungen) die (befristete oder dauerhafte) **Beibehaltung bisherigen nationalen Rechts gestatten**, wobei dafür nicht unbedingt das Wort „beibehalten“ Verwendung finden muss. Die Kapitalansammlungsrichtlinie alt, nach deren Erwägungsgründen die Gesellschaftsteuer eigentlich abgeschafft werden sollte, formulierte zB in Art 4 Abs 2 einleitend: „Soweit sie am 1. Juli 1984¹⁴ der Steuer zum Satz von 1 v.H.¹⁵ unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden“ (weiterführend zum Thema siehe unter II. J.), dort auch zum „Fortsetzungsrecht“ nach Maßgabe der Kapitalansammlungsrichtlinie neu).

Beibehaltungsrechte sind auch im Mehrwertsteuerrecht nicht an die Verwendung des Wortes „beibehalten“ in der Richtlinie gebunden. So sprach etwa Art 27 Abs 5 der

¹¹ Einzelheiten siehe zB *Ruppe*, UStG³ Einf Tz 25. Einschlägig – Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug für betrieblich veranlasste Bewirtungskosten durch Art 17 Abs 6 der 6. MwStRL nicht gedeckt – zu § 15 Abs 1a Nr 1 dUStG 1959, BFH 10. 2. 2005, V R 76/03, BStBl II 2005 S 509 = EuZW 2005, 284 mwN.

¹² Vgl *Ruppe*, UStG³ Einf Tz 26 und Hinweis auf BFH-Judikatur; weiterführend *Arnold* in *Quantschnigg ua* (Hrsg), FS Nolz (2008), Günstigere nationale Normen – zum Anwendungsvorrang des nationalen Rechts, 333 ff.

¹³ ZB EuGH 12. 6. 2008, Rs C-462/05, *Kommission/Portugal*, weil ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz bei der Maut für die Straßenbrücken über den Tejo „beibehalten“ bzw 8. 3. 2001, Rs C-276/98, Slg 2001, I-1699, *Kommission/Portugal*, weil ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz ua auf Weine „aufrechterhalten“ wurde (lediglich Übersetzungsdifferenz „Ao manter em vigor“). Vgl „in Kraft gelassen“ EuGH 19. 12. 2009, Rs C-299/08, *Kommission/Frankreich*.

¹⁴ Zur Kapitalansammlungsrichtlinie alt hat der EuGH (21. 6. 2007, Rs C-366/05, *Optimus*, Slg 2007, I-4985) ausgesprochen, dass im Fall eines späteren Beitritts eine Verweisung auf einen im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Zeitpunkt auch für den beitretenden Staat gilt, selbst wenn dieser Zeitpunkt (Stichtag) vor dem Beitrittszeitpunkt liegt (sofern die Beitrittsakte oder ein anderer Gemeinschaftsrechtsakt nichts anderes bestimmen).

¹⁵ Zum in Österreich in Geltung gestandenen (Normal-)Steuersatz von 2 v.H. siehe Fn 41.

6. MwStRL davon, dass Sondermaßnahmen „aufrechterhalten“ werden können¹⁶. Gängig (und in der MwStSystRL durchgehend verwendet) ist jedoch das Wort „beibehalten“¹⁷ (so auch in der Nachfolgebestimmung nach Art 27 Abs 5 der 6. MwStRL, im Art 394 MwStSystRL). Nach Art 171a der MwStSystRL idF der ÄnderungsRL 2008/8/EG können bestehende Beschränkungen betreffend Erstattung der Mehrwertsteuer nach Art 2 Abs 2 und Art 4 Abs 2 der 13. MwStRL beibehalten werden. Mehrfach findet sich in der MwStSystRL auch die Wortfolge „weiterhin anwenden“¹⁸, wobei zB Art 37 Abs 3 zweiter Unterabsatz mit der Wortfolge „befreien oder weiterhin befreien“ sowohl ein Neueinführungs- als auch ein Beibehaltungsrecht anspricht. Art 378 der MwStSystRL gestattet Österreich in seinem Abs 1, bestimmte Umsätze „weiterhin“ zu besteuern und im Abs 2, unter bestimmten Voraussetzungen Umsätze „weiterhin“ zu befreien.

Mit Entscheidung des Rates vom 13. 12. 2004¹⁹ war Österreich die **Ermächtigung** erteilt worden, abweichend von Art 17 Abs 2 der 6. MwStRL den Abzug der Mehrwertsteuer auf Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen auszuschließen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden, wobei festgelegt war, dass die Entscheidung bis 31. 12. 2009 gilt. Gestützt auf Art 395 Abs 1 der MwStSystRL hat der Rat Österreich ermächtigt, „weiterhin“ eine (nun) von Art 168 der MwStSystRL abweichende Regelung (bis 31. 12. 2012) anzuwenden, nämlich die anfallende Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände und Dienstleistungen vollständig vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen²⁰. Die entsprechende nationale Regelung (§ 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 idF AbgÄG 2004²¹) darf folglich – befristet – beibehalten werden²².

C. Die Österreich durch Art 104 (betreffend niedrigeren Steuersatz im Kleinen Walsertal), durch Art 117 (betreffend ua die Vermietung von Grundstücken) und durch Art 119 der MwStSystRL (betreffend Lieferung von Wein aus eigener Erzeugung) eingeräumten **Sonderrechte** stellen jeweils ein Recht auf Beibehaltung der Sonderstellung dar, wenngleich – was als methodischer Unterschied hervorzuheben ist – das Recht auf Beibehaltung dieser Sonderstellung nicht mit der Pflicht verbunden ist, bei Inanspruchnahme des Sonderrechts die Rechtslage unverändert beizubehalten²³.

¹⁶ Dazu (Nichteinhaltung der Mitteilungsfrist stellt keinen wesentlichen Verfahrensverstoß dar) EuGH 15. 6. 2006, Rs C-494/04, *Heintz van Landewijck SARL*, Slg 2006, I-5381 oder 14. 7. 2005, Rs C-435/03, *British American Tobacco International Ltd*, Slg 2005, I-7077.

¹⁷ Beibehalten in Art 14 Abs 2, 17 Abs 6, 19 Abs 3, 24 Abs 2, 24 Abs 9, 28 Abs 2 (früher 32) und 33 Abs 1 bzw aufrechterhalten in Art 27 Abs 5 der 6. MwStRL wird im französischen Text einheitlich mit *maintenir* bezeichnet, im englischen Text grundsätzlich mit *retain* (nur in Art 14 Abs 2, 28 Abs 2 und 33 Abs 1 mit *maintain*); in der MwStSystRL ist eine redaktionelle Vereinheitlichung insoweit erfolgt, als sich weder „aufrechterhalten“ noch „maintain“ im Richtlinienentwurf findet.

¹⁸ Stammfassung Art 110, 111, 127, 188 und insbesondere nach Mitgliedstaaten aufgeteilt Art 370–390, ferner Art 406 und 407. Art 115 idF der Richtlinie 2009/47/EG verwendet die Wortfolge „weiter anwenden“.

¹⁹ 2004/866/EG, ABIL 371/47 vom 18. 12. 2004; vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 86/3.

²⁰ 2009/1013/EU ABIL 384/21 vom 29. 12. 2009. Für Deutschland siehe Entscheidungen des Rates 2000/186/EG, anschließend 2003/354/EG, 2004/817/EG und 2009/791/EG (einschlägig EuGH 29. 4. 2004, Rs C-17/01, *Sudholz*, Slg 2004, I-4243 und Nachfolgeentscheidung BFH 15. 7. 2004, V R 30/00, BFHE 206, 465, auch mit der Aussage, dass die Ermächtigung nicht rückwirkend erteilt werden kann).

²¹ Siehe die auf die Veröffentlichung der (ersten) Ermächtigung abstellende Inkrafttretensbestimmung in § 28 Abs 25 Z 4 UStG 1994.

²² Wobei zB der Vorschlag der Kommission KOM (2009) 583 endg – unter dem Aspekt des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ausdrücklich betont, dass die Entscheidung eine Ermächtigung des Mitgliedstaates betrifft und keine Verpflichtung darstellt.

²³ Wenn Österreich im Kleinen Walsertal einen zweiten Normalsteuersatz anwenden kann, der „jedoch nicht unter 15 % liegen darf“, so kann die Besonderheit eines zweiten Normalsteuersatzes beibehalten,

D. Die Judikatur des EuGH²⁴ verweist vereinzelt geradezu auf eine **Beibehaltungsfreiheit**, wenn sie betont, dass Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht verpflichte, „solche Ausnahmeregelungen“ (*in concreto* Art 28 Abs 2 der 6. MwStRL) beizubehalten. Dieses an sich gegebene Ermessen führt auch dazu, dass der EuGH im Urteil 29. 4. 1999, Rs C-136/97, *Norbury Developments Ltd*, Slg 1999, I-2491 die Rechtsansicht verworfen hat, ein Mitgliedstaat dürfe zwar (*in concreto* nach Art 28 Abs 3 Buchstabe b der 6. MwStRL) eine bestehende Befreiung beibehalten, sie aber nicht (auch nicht teilweise²⁵) abschaffen, wenn er nicht gleichzeitig sämtliche anderen (einschlägigen) Befreiungen abschafft.

E. Beibehaltungsberechtigungen²⁶ werden in Literatur und Judikatur wiederholt unter dem Stichwort einer **Stand-still-Klausel** behandelt. Die in Österreich meisterörterte Stand-still-Klausel ist zweifellos die des Art 17 Abs 6 der 6. MwStRL. Sie hatte nachstehenden Wortlaut:

„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.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.“

Die Nachfolgebestimmung in der MwStSystRL (Art 176) lautet nun wie folgt:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.“

Ich behandle an anderer Stelle²⁷ das **Stichtagsproblem** dieser Stand-still-Klausel, da es mir unlogisch erscheint, den Beitrittstag²⁸ als maßgeblich anzusehen (und nicht einen Stichtag vor dem Beitritt), wenn es darum geht, eine (bisherige) Regelung „beizubehalten“ (vgl. sinngemäß den in Fn 1 und Fn 36 aufgezeigten Stichtag 31. Dezember). Im Urteil *Magoora* (22. 12. 2008, Rs C-414/07) stellt der EuGH zwar auf den Beitrittstag ab (Rn 27), betont aber (Rn 39) ausdrücklich, dass die in Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der 6. MwStRL vorgesehene Stand-still-Klausel **nicht zum Ziel** hat, einem neuen Mitgliedstaat die Möglichkeit zu

der Steuersatz jedoch gegenüber dem derzeit geltenden (zB auf 19,5 %) angehoben werden; vgl die Anhebung von 16 % auf 19 % in § 10 Abs 4 UStG 1994 durch BBG 2007 (im Geltungsbereich der 6. MwStRL).

²⁴ 10. 4. 2008, Rs C-309/06, *Marks & Spencer plc*, Rn 23 (vgl dazu Fn 22).

²⁵ Einschränkungen siehe im Text unter II.G.

²⁶ Siehe zB Art 115 MwStSystRL idF Richtlinie 2009/47/EG. Mitgliedstaaten, die am 1. 1. 1991 auf Kinderbekleidung und Kinderschuhe sowie auf Wohnungen einen ermäßigten Steuersatz angewendet haben, können diesen weiter anwenden.

²⁷ Rs *Sandra Puffer* – Rechtsfragen nicht nur zur USt bei gemischt genutzten Gebäuden, in FS Rödler (in Druck).

²⁸ Ebenso Art 175 Abs 2 zweiter Unterabsatz der MwStSystRL. So stellt der VwGH iZm seiner Fiskal-Lkw-Judikatur durchgängig auf den Beitrittstag (1. 1. 1995) ab (zB VwGH 21. 9. 2006, 2003/15/0036, ÖStZB 2007/199, 267; ebenso der EuGH zB im Urteil *Metropol und Stadler*, 8. 1. 2002, Rs C-409/99, Slg 2002, I-81, Rn 41).

geben, seine **nationalen Rechtsvorschriften anlässlich seines Beitritts** zur Europäischen Union derart **zu ändern**, dass sich diese Vorschriften von den Zielen der 6. MwStRL entfernen. Eine solche Änderung liefe dem Geiste dieser Klausel zuwider (in diesem Sinn auch außersteuerrechtlich VwGH 26. 2. 2001, 2000/19/0029).

F. Gerade **Übergangsbestimmungen** (siehe zB Art 28 der 6. MwStRL) sind eine wahre Fundgrube für – als solche fallweise *expressis verbis* gar nicht artikuliert – Beibehaltungsrechte. Art 28 Abs 3 der 6. MwStRL regelte, was die Mitgliedstaaten innerhalb einer Übergangszeit „weiterhin“ besteuern, befreien oder anwenden können (siehe auch Anhang G zu „weiterhin“ Zulässigem iZm dem Optionsrecht).

Ohne dass hier auf Einzelheiten eingegangen werden soll, sei aus dem Urteil des EuGH vom 7. 12. 2006 in der Rs C-240/05, *Eurodental Sàrl*, Slg 2006, I-11.479²⁹ zitiert:

„50 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist das Ergebnis einer schrittweisen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Rahmen der Artikel 93 EG und 94 EG. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist diese Harmonisierung, wie sie durch aufeinander folgende Richtlinien und insbesondere durch die Sechste Richtlinie verwirklicht worden ist, erst eine teilweise Harmonisierung (vgl. Urteil vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-165/88, *ORO Amsterdam Beheer und Concerto*, Slg. 1989, I-4081, Randnr. 21).

51 Somit steht die angestrebte Harmonisierung noch aus, soweit die Mitgliedstaaten nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie befugt sind, bestimmte vor dieser Richtlinie erlassene nationale Rechtsvorschriften beizubehalten, die ohne diese Befugnis mit der Richtlinie unvereinbar wären (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juli 2000 in der Rechtssache C-36/99, *Idéal tourisme*, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 38).

54 Die in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vorgesehene Ausnahmeregelung muss eng ausgelegt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil *Kommission/Finnland*, Randnr. 34), und ihre Reichweite kann folglich nicht auf die Mitgliedstaaten erstreckt werden, die dem in der Sechsten Richtlinie enthaltenen Grundsatz entsprochen haben, indem sie bestimmte in deren Artikel 13 aufgezählte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Steuer befreien. ...

56 In dieser Hinsicht ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass das Beibehalten der in Rede stehenden Ausnahme- und Übergangsregelung in einigen Mitgliedstaaten gegebenenfalls zu Wettbewerbsverzerrungen in Deutschland führen könnte, diesen Mitgliedstaat keinesfalls ermächtigen kann, seinerseits Wettbewerbsverzerrungen zum Nachteil der Staaten zu schaffen, die die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie umgesetzt haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. Oktober 1992 in der Rechtssache C-74/91, *Kommission/Deutschland*, Slg. 1992, I-5437, Randnr. 25). Dies wäre hier aber der Fall, wenn es Eurodental gestattet würde, die Mehrwertsteuer in Luxemburg abzuziehen, da in einem solchen Fall die inländischen Umsätze in diesem Mitgliedstaat, die kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, im Verhältnis zu den von dort aus bewirkten innergemeinschaftlichen Umsätzen benachteiligt wären.

57 Was die besondere Situation betrifft, auf die sich die deutsche Regierung beruft, ist es Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers, alles zu tun, um die endgültige Gemeinschaftsregelung der Mehrwertsteuerbefreiungen zu erlassen und so die schrittweise Harmonisierung des nationalen Rechts im Bereich der Mehrwertsteuer zu verwirklichen, die allein geeignet ist, die Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen, die sich aus den von der Sechsten Richtlinie zugelassenen Ausnahme- und Übergangsregelungen ergeben (vgl. in diesem Sinne Ur-

²⁹ Vgl auch EuGH 18. 12. 2007, Rs C-368/06, *Cedilac SA*, Slg 2007, I-12.327.

teile vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache C-305/97, *Royscot u. a.*, Slg. 1999, I-6671, Randnr. 31, und *Idéal tourisme*, Randnr. 39).“

G. Als Ausfluss des Umstandes, dass Beibehaltungsregeln als **Ausnahme von der Harmonisierung eng auszulegen** sind, ergibt sich auch, dass nur diese Regelung selbst beibehalten werden und nicht durch eine neue mit anderem Inhalt ersetzt werden darf. Die nationalen Gesetzgeber dürfen (auf Dauer der Anwendbarkeit des Art 17 Abs 6 der 6. MwStRL) ihre nationalen Tatbestände hinsichtlich des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges aber durchaus **einschränken**³⁰. Es erfolgt also kein „Einfrieren“ (in jeder Richtung), wie es etwa bei einer gesellschaftsrechtlichen Stand-Still-Vereinbarung der Fall ist (dazu siehe zB *Kraus*, wbl 2010, 64). Im Urteil des EuGH in der Rs C-538/08 und C-33/09, *X Holding und Oracle Nederland BV* vom 15. 4. 2010 kommt der EUGH zum Ergebnis, dass Art 17 Abs 6 der 6. MwStRL dahingehend auszulegen ist, dass er einer Änderung eines bestehenden Ausschlusses des Vorsteuerabzuges durch einen Mitgliedstaat nach Inkrafttreten der Richtlinie nicht entgegensteht, mit der grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt werden soll, dabei jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insbesondere durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung der Anwendungsbereich der Beschränkung des Abzuges erweitert wird. Keinesfalls darf jedoch zB ein bestehender Ausschlussbestand erweitert werden³¹. So hat der VwGH zB im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer die nach dem Beitritt durch StruktAnpG 1996 erfolgte Einschränkung des Vorsteuerabzuges als durch Gemeinschaftsrecht verdrängt angesehen³² und Entsprechendes hinsichtlich der durch StruktAnpG 1995 verfügten Erweiterung des Vorsteuerauschlusses iZm der Bewirtung von Geschäftsfreunden³³ judiziert.

In der Rs *Sandra Puffer* hat der EuGH (23. 4. 2009, Rs C-460/07) ausgesprochen, Art 17 Abs 6 der 6. MwStRL ist dahin auszulegen, dass die dort vorgesehene Ausnahme nicht für eine nationale Bestimmung gilt, die eine zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehende Rechtsvorschrift ändert, auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht und neue Verfahren schafft. Insoweit ist es unerheblich, ob der nationale Gesetzgeber die Änderung des früheren nationalen Rechts aufgrund einer zutreffenden oder unzutreffenden Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornahm³⁴. Es ist dies die Antwort des EuGH auf die Vorlagefrage des VwGH³⁵, ob Art 17 Abs 6 der 6. MwStRL weiterhin seine Wirkung entfaltet, „wenn der nationale Gesetzgeber eine Vorsteuerauschlussbestimmung ... mit der ausdrücklichen Absicht ändert, diesen Vorsteuerauschluss beizubehalten“³⁶.

³⁰ EuGH 18. 12. 2007, Rs C-368/06, *Cedilac SA*, Slg 2007, I-12.327, Rn 36 und 37 („schrittweise abschaffen“); 13. 7. 2000, Rs C-36/99, *Idéal tourisme SA*, Slg 2000, I-6049, Rn 32. Die Aussage im Urteil 27. 10. 1992, Rs C-74/91, *Kommission/Deutschland*, Slg 1992, I-5427, Rn 17, werden im Urteil *Norbury* (siehe oben im Text) klargestellt und präzisiert. Vgl BFH 10. 2. 2005, V R 76/03, BStBl II 2005 S. 509, Rn 25. Der EuGH spricht im Urteil 22. 12. 2008, Rs C-414/07, *Magoora* (Rn 36 mwN) davon, dass der Mitgliedstaat dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näher kommt.

³¹ EuGH 14. 6. 2001, Rs C-40/00, *Kommission/Frankreich*, Slg 2001, I-4539, Rn 17.

³² 16. 12. 2003, 2006/15/0071; 3. 7. 2003, 99/15/0177; 19. 12. 2002, 2001/15/0093.

³³ VwGH 31. 3. 2004, 2001/13/0255 unter Hinweis auf die *C.I.L.F.I.T.*-Judikatur des EuGH, auf Grund welcher „von einem Vorabentscheidungsersuchen nach Art 234 EGV abgesehen werden konnte“ (vgl BFH wie in Fn 11).

³⁴ Die Beantwortung der Frage, ob sich eine solche Änderung einer nationalen Bestimmung auch auf die Anwendbarkeit von Art 17 Abs 6 Unterabs 2 der 6. MwStRL auf eine andere nationale Bestimmung auswirkt, hängt davon ab, ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind; dies zu ermitteln ist laut Urteil des EuGH Sache des nationalen Gerichts (falsche Lösungen können zu einem Vertragsverletzungsverfahren führen; siehe *Wagner*, Gemischt genutzte Gebäude: Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich, SWK 2009, S 1004).

³⁵ 24. 9. 2007, 2006/15/0056, EU 2007/0008 (Enderledigung 28. 5. 2009, 2009/15/0100).

³⁶ Bemerkenswert ist der graduelle Unterschied zu den Aussagen des EuGH im Urteil *Holböck* (Fn 1) unter Rn 39 und 41: „Aus Art 57 Abs 1 EG ergibt sich jedoch, dass ein Mitgliedstaat in seinen Bezie-

*Beibehaltungsverbot – Beibehaltungsrecht – Beibehaltungspflicht
(betreffend nationales Recht und nationale Judikatur)*

Laut Urteil des EuGH 11. 9. 2003, Rs C-155/01, *Cookies World Vertriebsgesellschaft m.b.H. i.L.*, Slg 2003, I-8785 war angesichts des Beitrittsstages 1. 1. 1995 ein Inkrafttreten einer Neuregelung am 6. 1. 1995 jedenfalls zu spät³⁷, um einem Beibehaltungsrecht zu entsprechen.

Die formal zulässigerweise beibehaltene Regelung kann aber durchaus auch aus anderen Gründen unionsrechtswidrig (oder verfassungswidrig³⁸) sein. Im Urteil 14. 7. 2005, Rs C-434/03, *P. Charles & Charles-Tijmens*, Slg 2005, I-7037 führt der EuGH in Rn 31 aus, dass Art 17 Abs 6 der 6. MwStRL es zwar einem Mitgliedstaat erlaubt(e), „eine nationale Regelung beizubehalten, die vor dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestand. Jedoch setzt diese Vorschrift voraus, dass die Ausschlüsse, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung beibehalten dürfen, nach der Zweiten Richtlinie, die der Sechsten Richtlinie³⁹ vorausging, rechtmäßig waren (vgl Urteil vom 5. Oktober 1999 in der Rechtssache C-305/97, *Royscot u. a.*, Slg 1999, I-6671, Randnr. 21)“⁴⁰.

H. Mitgliedstaaten kann auch **anlässlich des Beitritts** – befristet oder auf Dauer – das (Sonder)Recht eingeräumt werden, einzelne Bestimmungen des nationalen Rechts beizubehalten. Eine diesbezügliche Regelung kann sowohl in der Richtlinie selbst⁴¹ als auch in den jeweiligen Beitrittsakten⁴² enthalten sein.

So wurde zB Österreich das Recht zugebilligt (siehe korrespondierend mit Art 28 Abs 2 Buchstabe j der 6. MwStRL jetzt Art 117 Abs 2 MwStSystRL) „auf die Vermietung von

hungen zu Drittländern die in den sachlichen Geltungsbereich dieser Bestimmung fallenden Beschränkungen des Kapitalverkehrs anwenden kann, auch wenn sie gegen den in Art 56 EG niedergelegten Grundsatz des freien Kapitalverkehrs verstoßen, sofern sie bereits am 31. Dezember 1993 bestanden (Urteil [12. 12. 2006, Rs C-446/04], *Test Claimants in the FII Group Litigation* [Slg 2006, I-11.753] Randnr. 187). In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof entschieden, dass nicht jede nationale Maßnahme, die nach einem dergestalt festgelegten Zeitpunkt erlassen wird, schon allein deswegen von der Ausnahmeregelung des fraglichen Gemeinschaftsrechtsakts ohne Weiteres ausgeschlossen ist. Eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt nämlich unter die Ausnahmeregelung. Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so kann sie den Rechtsvorschriften, die zu dem im betreffenden Gemeinschaftsrechtsakt genannten Zeitpunkt bestehen, nicht gleichgestellt werden (vgl. Urteile [1. 6. 1999, Rs C-302/97] *Konle* [Slg 1999, I-3099] Randnrn. 52 und 53, sowie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 192).“ Es handelt sich um keine „bindende Stillstandsverpflichtung“ (so schon *Beckmann*, *Europarecht*⁵ [1995] 496).

³⁷ Die Bundesregierung argumentierte vergeblich mit „logistischen“ (gemeint wohl: „legistischen“) Erwägungen (Rn 38). Siehe auch im Text II.E. am Ende.

³⁸ Siehe zB VfSlg 15.215/1998 (Fremdenverkehrsabgabe) mit Aussagen zur Frage, ob die belangte Behörde eine Bestimmung denkunmöglich (weil durch Gemeinschaftsrecht offenkundig verdrängt) – und für den VfGH demzufolge nicht präjudiziell – angewendet hatte (im Ansatz schon VfSlg 14.951/1997 betreffend Anzeigenabgabe und VfSlg 15.036/1997 betreffend Sonderabgabe von Erdöl).

³⁹ Zur Zweiten MwStRL (die in Österreich nie gegolten hat) siehe auch VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091.

⁴⁰ Siehe zB EuGH 6. 7. 2006, Rs C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*, Slg 2006, I-6269, Rn 18, Ausnahmeregelungen und ermäßigte Steuersätze ... können beibehalten werden, sofern sie am Stichtag anwendbar und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar waren.

⁴¹ Siehe Art 4 und Art 7 der Kapitalansammlungsrichtlinie alt für Griechenland (wobei hier nicht untersucht werden braucht, ob die Griechenland eingeräumten Rechte über ein Beibehaltungsrecht hinausgehen); der VwGH verwendet in den Erk 18. 12. 2005, 2004/16/0243 und 15. 12. 2008, 2005/16/0008 diese Sonderregelungen jedenfalls als Argument dafür, dass ungeachtet des Umstandes, dass in Österreich zum Stichtag der Gesellschaftsteuer-(Normal-)satz nicht 1 v.H., sondern 2 v.H. betragen hat, die jeweiligen Rechtsvorgänge weiterhin der (Gesellschaft)Steuer unterzogen werden dürfen. Siehe jetzt das Fortsetzungsrecht nach Art 7 Abs 1 der Kapitalansammlungsrichtlinie neu.

⁴² Zur Fundstelle betreffend Schweden – in den Beitrittsakten und korrespondierend in der 6. MwStRL – siehe EuGH 12. 11. 1998, Rs C-134/97, *Victoria Film A/S*, Slg 1998, I-7023, Rn 11.

Grundstücken für Wohnzwecke einen der beiden ... ermäßigten Sätze an[zu]wenden, sofern dieser Satz mindestens 10 % beträgt“.

Unter der Überschrift „**Befristete Bestimmungen**“ werden in den Art 123 bis 129 (Kapitel 5) der MwStSystRL den neuen Mitgliedstaaten Beibehaltungsrechte eingeräumt. Siehe zB Art 127 (Fassung laut Richtlinie 2007/75/EG), wonach Malta bis zum 31. 12. 2010 weiterhin eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug für die Lieferung von Lebens- und Arzneimitteln beibehalten darf.

Auch insoweit gilt, dass die beibehaltene nationale Regelung nicht außerhalb des nationalen Prüfungsmaßstabes der Verfassungskonformität steht und dass es von der Formulierung des unionsrechtlich eingeräumten Beibehaltungsrechtes abhängt, ob ein Verstoß gegen sonstiges Unionsrecht infrage kommt oder ob es sich um eine vorrangige Spezialregelung handelt.

J. Auch die **Kapitalansammlungsrichtlinie neu** (2008/7/EG) betont (im Erwägungsgrund 5), dass „die Abschaffung der Gesellschaftssteuer als die beste Lösung“ erscheint.

Demzufolge lautet schon der Buchstabe a des Art 5 Abs 1 dieser Richtlinie (mit dem einleitenden Obersatz): „Die Mitgliedstaaten erheben von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekten Steuern auf Kapitalzuführungen“. Erwägungsgrund 6 dieser Richtlinie besagt: „Die sich aus der unverzüglichen Anwendung einer solchen Maßnahme ergebenden Einnahmeausfälle scheinen jedoch Mitgliedstaaten, die die Gesellschaftssteuer derzeit anwenden, unannehmbar. Infolgedessen sollten diese Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, weiterhin die betreffenden Vorgänge vollständig oder teilweise der Gesellschaftssteuer zu unterwerfen, wobei innerhalb eines Mitgliedstaats ein einheitlicher Steuersatz angewandt werden muss. Hat ein Mitgliedstaat beschlossen, keine Gesellschaftssteuer auf alle oder Teile der unter diese Richtlinie fallenden Vorgänge zu erheben, so darf es ihm nicht mehr möglich sein, die Steuer wieder einzuführen.“ In Umsetzung dieser Grundsatzentscheidung ordnet Art 7 Abs 1 und 2 der Kapitalansammlungsrichtlinie neu an: „Unbeschadet von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a darf ein Mitgliedstaat, der am 1. Januar 2006 eine Steuer auf Kapitalzuführungen für Kapitalgesellschaften, nachstehend ‚Gesellschaftssteuer‘ genannt, erhoben hat, dies fortsetzen, sofern sie den Artikeln 8 bis 14 entspricht. Stellt ein Mitgliedstaat die Erhebung der Gesellschaftssteuer nach dem 1. Januar 2006 ein, so darf er sie nicht wieder einführen.“ Weitere Wiedereinführungsverbote enthalten die Absätze 3 bis 4, während Abs 5 abschließend bestimmt: „Gestattet ein Mitgliedstaat nach dem 1. Januar 2006 Ausnahmen gemäß Artikel 13, so darf er anschließend keine Gesellschaftssteuer auf die betreffenden Kapitalzuführungen erheben.“

Das hier in die Form einer „Festsetzungs“-Berechtigung gekleidete (bedingte) Beibehaltungsrecht ist also mehrfach mit **Wiedereinführungsverböten** gekoppelt⁴³. Dieses Beibehaltungsrecht (nach der Kapitalansammlungsrichtlinie neu) ist auch an die Bedingung geknüpft, dass die Erhebung der Steuer im Mitgliedstaat am 1. 1. 2006 aufgrund einer gemeinschaftsrechtlich (und verfassungsrechtlich) einwandfreien Rechtsgrundlage erfolgt sein muss, dass also insbesondere kein Verstoß gegen die Kapitalansammlungsrichtlinie alt gegeben sein durfte.

K. (Spezielle) **Folgewirkungen** der Inanspruchnahme eines Beibehaltungsrechtes ordnet zB Art 136 Buchstabe b MwStSystRL (früher Art 13 Teil B Buchstabe c der 6. MwStRL) an: „Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer ... b) die Lieferung von Gegenständen, deren Anschaffung oder Zuordnung gemäß Art 176 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war.“ (zu Art 176 MwStSystRL siehe oben II. E.).

⁴³ „Verschärfung der Stillstandsverpflichtungen“ siehe *Knörzer*, Die neue Kapitalansammlungs-Richtlinie, ÖStZ 2008/228, 145 (149).

III. Beibehaltungspflicht

A. Das (korrekt) **umgesetzte Richtlinienrecht** muss grundsätzlich beibehalten werden und darf vom nationalen Gesetzgeber nur nach Maßgabe des allgemeinen hinsichtlich jeder Richtlinie oder durch die konkrete Richtlinie eingeräumten Umsetzungsfreiraums abgeändert werden⁴⁴.

B. Zum Beibehaltungsrecht (iSd Abschnittes II.) ist nach der Judikatur des EuGH nicht nur auf die (mE logischerweise an sich unmittelbar vor dem Beitritt⁴⁵ geltende) Gesetzeslage abzustellen, sondern (gleichwertig mit der Gesetzeslage auch) auf die in diesem Zeitpunkt geltende **Verwaltungspraxis**. Zur Maßgeblichkeit der Verwaltungspraxis iZm Stand-still-Klauseln siehe zB (Österreich betreffend) EuGH 8. 1. 2002, Rs C-409/99, *Metropol und Stadler*⁴⁶. AaO heißt es betreffend Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der 6. MwStRL:

„48 ... Mit dieser Bestimmung sollten die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, bis zum Erlass der gemeinschaftlichen Regelung der Tatbestände des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Rat alle nationalrechtlichen Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs beizubehalten, die ihre Behörden zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie tatsächlich anwandten.

49 Angesichts dieses besonderen Zweckes umfasst der Begriff „innerstaatliche Rechtsvorschriften“ im Sinne von Artikel 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch die Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats.“

Demzufolge hat sich auch der (an sich nicht an Erlässe gebunden erachtende) VwGH betreffend Fiskal-Lkw⁴⁷ wiederholt auf eine **einschlägige Erlassregelung** des BMF⁴⁸ bezogen. Er hat hiebei in diversen Erkenntnissen⁴⁹ ausdrücklich zum Ausdruck gebracht, dass insoweit nicht nur ein Rechtssetzungsakt im eigentlich Sinn, sondern auch eine seinerzeitige „auf einem Ministerialerlass beruhende[] Praxis der Verwaltungsbehörden“ vom Begriff der innerstaatlichen Rechtsvorschriften umfasst und demzufolge für ihn beachtlich sei.

C. Wenn aber ein Mitgliedstaat von einem Beibehaltungsrecht Gebrauch macht und das Beibehaltungsrecht nicht nur die **Beibehaltung** gesetzten **nationalen Rechts**, sondern auch die Beibehaltung der nationalen **Verwaltungspraxis**⁵⁰ beinhaltet (und zur Verwaltungspra-

⁴⁴ Vgl zB EuGH 29. 4. 2004, Rs C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden ua*, Slg 2004, I-5337, auch zum Vertrauensschutz.

⁴⁵ Vgl (methodisch) den in Fn 1 aufgezeigten Stichtag 31. Dezember (nicht 1. Januar!) und im Text unter II. E.

⁴⁶ Slg 2002, I-81, Rn 48 und 49. Auch im Urteil 22. 12. 2008, Rs C-414/07, *Magoora* (Rn 35) spricht der EuGH von „alle[n] nationalen Regelungen ..., die [die] Behörden ... tatsächlich anwandten“ (ebenso 23. 4. 2009, Rs C-74/08, *PARAT*, Rn 22). Vor dem Ersuchen um Vorabentscheidung hatte schon das Verwaltungsgericht Breslau (Wrocław) mit Urteil vom 4. 4. 2007, I SA/Wr 1852/2006, *Rzeczpospolita* Nr 97 vom 25. 4. 2007 in diesem Sinn entschieden (vgl *Mikulski*, *International Tax Review*, 2007, Juli/August, 52).

⁴⁷ ZB zusammenfassend 21. 9. 2006, 2003/15/0036; jüngst zB 8. 7. 2009, 2009/15/0114.

⁴⁸ Kleinbusse-Erlass des BMF vom 18. 11. 1987, AÖFV 1987/330.

⁴⁹ 19. 3. 2002, 99/14/0333 und 0334, 19. 3. 2002, 2000/14/0012, 28. 2. 2002, 99/15/0269, 31. 1. 2002, 2002/15/0003, 31. 1. 2002, 2002/15/0005, alle Bezug nehmend auf 29. 1. 2002, 99/14/0288, und damit auf EuGH 8. 1. 2002, Rs C-409/99, *Metropol und Stadler*, Slg 2002, I-81. Laut VwGH 25. 11. 2009, 2009/15/0184 ist der VwGH zur Auslegung der generell und abstrakt formulierten Regelungen des Erlasses gehalten.

⁵⁰ Umgekehrt besteht ja auch kein Zweifel, dass das Beibehaltungsverbot nicht nur nationales Recht, sondern auch Verwaltungspraxis betrifft (EuGH 27. 11. 2003, Rs C-185/00, *Kommission/Finnland*, Slg 2003, I-14.189).

xis schon kraft Größenschlusses auch die Judikatur gehört), so muss im diesbezüglichen Bereich auch die **einschlägige Judikatur** beibehalten werden.

Aktuell wird dieses Rechtsproblem in Österreich zur Zeit unter dem Schlagwort *Sandra Puffer* diskutiert. Nachdem der VwGH vergeblich versucht hat, vom EuGH eine Bestätigung seiner Rechtsansicht zu erhalten, dass die *Seeling*-Judikatur⁵¹ (sollte sie vom EuGH nicht korrigiert werden) auf Richtlinienrecht basiert, welches gemeinschaftsrechtswidrig⁵² ist („Verstößt die 6. Richtlinie ... insbesondere deren Art 17 gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte, weil sie bewirkt, ... ?“), sollte unbestritten sein, dass dort, wo unter Berufung auf eine Stand-still-Klausel das Recht zur Beibehaltung nationaler gesetzlicher Bestimmungen in Anspruch genommen wird, dies mit dem Gebot einherzugehen hat, dass hinsichtlich der Auslegung dieser nationalen Bestimmungen ebenfalls ein „Stillstand“ stattzufinden hat. Dazu macht die Literatur⁵³ bekanntlich dem in der Sache selbst nach dem Vorabentscheidungsurteil des EuGH ergangenen VwGH-Erk⁵⁴ den Vorwurf, dass diese – so allerdings nicht artikuliert – Forderung nicht eingehalten wurde.

Mag auch dagegen der denkbare Einwand erhoben werden, dass insoweit eine Art „Versteinierungstheorie“ zu weit ginge, so ist aber jedenfalls festzuhalten, dass es unzulässig wäre, durch nachträgliche Judikaturänderungen Richtlinienrecht zu unterlaufen. Um die solcherart relevante Verwaltungspraxis zum Fiskal-Lkw als Richtschnur für die Vollziehung nach dem Beitritt infrage stellen zu können, müsste Höchstgerichtsjudikatur aus der Zeit vor dem Beitritt vorliegen, die die Erlassregelung als gesetzwidrig behandelt hat.

Das Recht auf Vorsteuerabzug gehört zu den Kernstücken des Mehrwertsteuersystems⁵⁵. Das Recht auf Vorsteuerabzug soll auch die Neutralität dieser Steuer garantieren. Jede Einschränkung dieses fundamentalen Rechts auf Vorsteuerabzug ist (als Ausnahme von der Regel) eng zu lesen⁵⁶. Auch das sogenannte Beibehaltungsrecht aufgrund der Stand-still-Klausel des Art 176 MwStSystRL (Art 17 Abs 6 Unterabsatz 2 der 6. MwStRL) ist eine derartige – demzufolge eng auszulegende – Einschränkung. Das Erfordernis einer engen Auslegung führt demzufolge zur „Beibehaltungspflicht“ hinsichtlich einer **Judikatur**, die das Recht auf Vorsteuerabzug nicht eingeschränkt hat.

D. Dieses (gemeinschaftsrechtliche) Gebot der Beibehaltung der **Judikatur** (Praxis) für vor dem Stichtag verwirklichte Sachverhalte auf den Geltungsbereich einer (in Anspruch genommenen) Stand-still-Klausel ist nämlich auch in untrennbarem Zusammenhang mit der (österreichischen) Praxis des VwGH zu sehen, der seine von der Judikatur des EuGH abweichende Judikatur zum Mehrwertsteuerrecht (UStG 1972) – bei im Vergleich zum UStG

⁵¹ EuGH 8. 5. 2003, Rs C-269/00, Slg 2003, I-4101; dazu BFH 24. 7. 2003, V R 39/99, BStBl II 2004 S 371.

⁵² Bezeichnend *Twardosz*, GeS 2007, 444 mit der Überschrift „VwGH: 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gleichheitswidrig“, wobei erst der Untertitel auf „möglicherweise gleichheitswidrig“ einschränkt.

⁵³ *Prodinger*, Entscheidung des VwGH in der Rs „*Sandra Puffer*“ („*Seeling-Altfälle*“), SWK 2009 S 631; *Aigner*, VwGH zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden, SWK 2009 S 818; *Pülzl*, Rechtsstaatliche Bemerkungen zur Gerichtsbarkeit am Beispiel der „kleinen Vermietung“ und des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden, SWK 2009 S 828; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2009, 313: „interpretiert der VwGH damit die Vorschrift des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in einer Art und Weise, die überrascht und vom bisherigen Verständnis abweicht“. Zur Sache (auch abstellend auf die 2. MwStRL) siehe illustrativ VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091; zum (drohenden) Vertragsverletzungsverfahren siehe in Fn 34.

⁵⁴ VwGH 28. 5. 2009, 2009/15/0100, ÖStZ 2009/631, 313 = taxlex-EC 2009/44, 147.

⁵⁵ Vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 9 mwN zu Art 117 ff, 6. MwStRL; zuletzt zB EuGH 23. 4. 2009, Rs C-74/08, *PARAT*, Rn 15 mwN: „Grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann“.

⁵⁶ EuGH 28. 1. 2002, Rs C-409/99, *Metropol und Stadler*, Slg 2002, I-81, Rn 59; 22. 12. 2008, Rs C-414/07, *Maqoora*, Rn 28; 23. 4. 2009, Rs C-74/08, *PARAT*, Rn 23.

*Beibehaltungsverbot – Beibehaltungsrecht – Beibehaltungspflicht
(betreffend nationales Recht und nationale Judikatur)*

1994 entscheidungsrelevant gleichem Gesetzestext – für die Jahre vor dem Beitritt konsequent aufrechterhalten hat und hält⁵⁷.

Diese Judikatur des VwGH⁵⁸,

- zuletzt VwGH 30. 9. 2009, 2007/13/0068 zum Gutgläubensschutz⁵⁹, ferner zB
- VwGH 4. 11. 1998, 96/13/0095 zu Verzugszinsen⁶⁰,
- eindrucksvoll – getrennt nach Kalenderjahren vor und nach dem Beitritt – VwGH 18. 12. 1996, 95/15/0023 und 24. 3. 1998, 96/14/0127, 14. 12. 2000, 95/15/0189 zur Bemessungsgrundlage bei Glücksspielen⁶¹,
- und – ebenfalls getrennt nach Kalenderjahren – VwGH 17. 10. 2007, 2003/13/0019 zu gemischt genutzten Objekten⁶²,
- ebenso VwGH 3. 8. 2004, 2001/13/0022 zur Frage der Maßgeblichkeit des überhöht ausgewiesenen Mehrwertsteuersatzes⁶³

bekräftigt geradezu das Gebot, im Rahmen des Beibehaltungsrechtes (des Rechtes der Beibehaltung der im gesetzten Recht dokumentierten Rechtslage) eine diesbezügliche, die Zeit vor dem Stichtag betreffende Praxis (Judikatur) ebenfalls beizubehalten.

⁵⁷ Argument, dass Richtlinienrecht und im Speziellen der 6. MwStRL (und damit der hiezu ergangenen Rechtsprechung des EuGH) in Österreich für Zeiträume vor dem 1. 1. 1995 keine normative Kraft – so zB VwGH 95/15/0063, 97/15/0191, 95/15/0189 und 98/15/0095 – (und damit nicht einmal das Gewicht eines Auslegungsbehelfes) zukomme.

⁵⁸ Zum Gesellschaftsteuerrecht siehe – aufzeigenswert im Konnex – VwGH 30. 3. 1998, 97/16/0004 (Slg 7261 F) bzw 97/16/0213 (Slg 7262 F). Im Erk 1. 9. 1999, 98/16/0318 (Slg 7435 F = AnwBl 2000, 232 mit Anm *Arnold*) verweist der VwGH allerdings hinsichtlich eines 1994 verwirklichten Sachverhalts auf ein Ersuchen um Vorabentscheidung (und somit letztlich auf die Judikatur des EuGH).

⁵⁹ Gegen EuGH 12. 1. 2006, Rs C-354/03 ua, *Optigen*, Slg 2006, I-483.

⁶⁰ Gegen EuGH 1. 7. 1982, Rs 222/81, *BAZ Bausysteme*, Slg 1982, 2527; dazu vgl schon *Arnold*, Keine Umsatzsteuer für (Verzugs-)Zinsen, AnwBl 1983, 376; *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 37 ff.

⁶¹ Gegen EuGH 5. 5. 1994, Rs C-38/93, *Glawe*, Slg 1994, I-1679; dazu vgl *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 69 ff insb Tz 76.

⁶² Gegen EuGH 11. 7. 1991, Rs C-97/90, *Lennartz*, Slg 1991, I-3795; dazu vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 86/1, *ders*, *Lennartz*, *Armbrecht* und die Folgen, SWK 1996 A 450. Laut *Zorn*, Keine 10%-Grenze beim Vorsteuerabzug vor 2005, SWK 2007 S 1003 musste vom VwGH ein „allfälliges ‚Beibehaltungsrecht‘“ im Erk 2003/13/0019 von vornherein gar ‚nicht angedacht werden‘“. *Zorn* spricht allerdings von allgemeine[n] Gegenstände[n], während das VwGH-Erk (Seite 9) die Wortfolge „die Aussagen der Rechtsprechung betreffen allgemein Gegenstände“ verwendet.

⁶³ Gegen EuGH 13. 12. 1989, Rs C-342/87, *Genius Holding*, Slg 1989, I-4227; eine Judikaturanpassung wurde vom VwGH für den zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994 bereits in VwGH 25. 2. 1998, 97/14/0107, Slg 7257 F angekündigt; dazu vgl *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 43 und 43/1; ferner *Arnold*, FS Nolz 338.

