

## III

(Sonstige Rechtsakte)

## EUROPÄISCHER WIRTSCHAFTSRAUM

### ENTSCHEIDUNG DER EFTA-ÜBERWACHUNGSBEHÖRDE

Nr. 193/14/KOL

vom 8. Mai 2014

**über bestimmte, für Kunden isländischer Rechenzentren geltende Änderungen des Gesetzes Nr. 50/1988 über die Mehrwertsteuer (Island) [2015/305]**

Die EFTA-Überwachungsbehörde —

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (nachfolgend „EWR-Abkommen“), insbesondere Artikel 61 Absatz 1 und Protokoll 26,

gestützt auf das Abkommen zwischen den EFTA-Staaten zur Errichtung einer Überwachungsbehörde und eines Gerichtshofs (nachfolgend „Überwachungsbehörde- und Gerichtshof-Abkommen“), insbesondere Artikel 24,

gestützt auf Protokoll 3 des Überwachungsbehörde- und Gerichtshof-Abkommens (nachfolgend „Protokoll 3“), insbesondere Teil I Artikel 1 Absatz 2 sowie Teil II Artikel 7 Absatz 5, Artikel 13 und Artikel 14,

Nach Aufforderung der Beteiligten zur Übermittlung ihrer Stellungnahmen nach Maßgabe der genannten Bestimmungen <sup>(1)</sup> und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

#### I. SACHVERHALT

##### 1. VERFAHREN

- (1) Am 2. September 2011 (Vorgang Nr. 607650) meldeten die isländischen Behörden bei der EFTA-Überwachungsbehörde aus Gründen der Rechtssicherheit Änderungen des isländischen Gesetzes Nr. 50/1988 über die Mehrwertsteuer (nachfolgend „MwSt.-Gesetz“) an, von denen die Rechenzentren in Island betroffen sind. Zum Zeitpunkt der Anmeldung bei der Überwachungsbehörde waren die Änderungen bereits in Kraft getreten.
- (2) Mit Schreiben vom 21. Dezember 2011 (Vorgang Nr. 610293) setzte die Überwachungsbehörde Island von ihrer Absicht in Kenntnis, hinsichtlich der angemeldeten Änderungen des MwSt.-Gesetzes eine Aussetzungsanordnung nach Teil II Artikel 11 des Protokolls 3 zu erlassen; die isländischen Behörden wurden zur Stellungnahme aufgefordert. Daraufhin übermittelten die isländischen Behörden Stellungnahmen und Feststellungen (Vorgänge Nr. 622893, 632551 und 638241).
- (3) Mit Schreiben vom 16. Juli 2012 (Vorgang Nr. 640476) forderte die Überwachungsbehörde ergänzende Informationen über die Änderungen des MwSt.-Gesetzes und ihre Umsetzung an. Die isländischen Behörden beantworteten das Ersuchen der Überwachungsbehörde mit Schreiben vom 11. September 2012 (Vorgang Nr. 646375). Am 5. Dezember 2012 übermittelten die isländischen Behörden eine zusammenfassende Stellungnahme zu den MwSt.-Vorschriften, die für die von isländischen Rechenzentren erbrachten Dienstleistungen und für die Einfuhr von Servern nach Island gelten (Vorgang Nr. 655502) <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Beschluss der EFTA-Überwachungsbehörde Nr. 3/13/KOL vom 16.1.2013 über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens hinsichtlich bestimmter, für Kunden isländischer Rechenzentren geltender Änderungen des Gesetzes Nr. 50/1988 über die Mehrwertsteuer, veröffentlicht im *Amtsblatt der Europäischen Union* (ABL C 111 vom 18.4.2013, S. 5) und in der EWR-Beilage Nr. 23 vom 18.4.2013, S. 1.

<sup>(2)</sup> Zu weiteren Einzelheiten des Schriftverkehrs siehe Erwägungsgründe 1 bis 6 des Beschlusses Nr. 3/13/KOL der Überwachungsbehörde.

- (4) Mit ihrem Beschluss Nr. 3/13/KOL vom 16. Januar 2013 eröffnete die Überwachungsbehörde das förmliche Prüfverfahren hinsichtlich bestimmter, für Kunden isländischer Rechenzentren geltender Änderungen des Gesetzes Nr. 50/1988 über die Mehrwertsteuer (nachfolgend „Beschluss Nr. 3/13/KOL“ oder „Eröffnungsbeschluss“).
- (5) Mit Schreiben vom 24. Januar 2013 (Vorgang Nr. 660815) übermittelten die isländischen Behörden der Überwachungsbehörde ihre Voranmeldung der vorgesehenen Änderungen des isländischen MwSt.-Gesetzes. Durch diese Änderungen sollten die Bestimmungen aufgehoben werden, an deren Vereinbarkeit mit den beihilferechtlichen Vorschriften des EWR-Abkommens die Überwachungsbehörde im Eröffnungsbeschluss Zweifel geäußert hatte. Die Überwachungsbehörde unterrichtete die isländischen Behörden mit Schreiben vom 7. Februar 2013 (Vorgang Nr. 661383) über ihre vorläufige Feststellung, wonach die vorangemeldeten Maßnahmen keine staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen darstellten.
- (6) Am 18. April 2013 wurde der Beschluss Nr. 3/13/KOL im *Amtsblatt der Europäischen Union* und in der EWR-Beilage veröffentlicht. Alle Beteiligten hatten einen Monat lang Gelegenheit, sich zum Eröffnungsbeschluss der Überwachungsbehörde zu äußern. Von einem Beteiligten, dem norwegischen IKT-Unternehmen IKT Norge AS sind per E-Mail vom 27. Mai 2013 (Vorgang Nr. 678429) und mit Schreiben vom 15. August 2013 (Vorgang Nr. 680377) Stellungnahmen bei der Überwachungsbehörde eingegangen.
- (7) Mit Schreiben vom 15. August 2013 (Vorgang Nr. 680433) übermittelten die isländischen Behörden schließlich die im Beschluss Nr. 3/13/KOL verlangten Informationen und Erläuterungen und unterrichteten die Überwachungsbehörde förmlich über die Maßnahmen zur Aufhebung der Bestimmungen des MwSt.-Gesetzes, die nach vorläufiger Einschätzung mit den Rechtsvorschriften nicht zu vereinbarende staatliche Beihilfen darstellten.

## 2. BESCHREIBUNG DER MASSNAHMEN

### 2.1. Allgemeines

- (8) In ihrem Beschluss Nr. 3/13/KOL bewertete die Überwachungsbehörde bestimmte Änderungen des isländischen MwSt.-Gesetzes, die die Rechenzentren in Island betreffen. Das isländische Parlament hat die Änderungen per Gesetz Nr. 163/2010 vom 18. Dezember 2010 (nachfolgend „Gesetz Nr. 163/2010“) angenommen. Mit dem am 1. Mai 2011 in Kraft getretenen Gesetz wurden folgende Änderungen des MwSt.-Gesetzes eingeführt:
  - i) Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen;
  - ii) Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf die Erbringung gemischter Dienstleistungen für Kunden von Rechenzentren;
  - iii) MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern.
- (9) Die Entscheidung, ein förmliches Prüfverfahren zu eröffnen, betraf weder die erste Maßnahme noch die zweite Maßnahme, soweit sie sich auf gemischte Dienstleistungen erstreckt, bei denen es sich um Nebendienstleistungen elektronisch erbrachter Dienstleistungen handelt. „Nebendienstleistungen“ in diesem Zusammenhang sind untrennbar mit elektronisch erbrachten Dienstleistungen verbunden und können somit nicht separat in Rechnung gestellt werden. Sie werden für die Bereitstellung der elektronisch erbrachten Dienstleistungen benötigt. Folglich sind Leistungen, die separat in Rechnung gestellt und eigenständig erbracht werden können (z. B. Reparatur, Lagerung, Instandhaltung und Beratung), nicht als Nebendienstleistungen anzusehen. Im Folgenden werden die Maßnahmen, die von dem Beschluss über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens nicht betroffen sind, nur zur Erläuterung des Hintergrundes angeführt.

### 2.2. Rechtlicher Rahmen: das isländische MwSt.-System

- (10) Nach Artikel 1 MwSt.-Gesetz wird auf alle inländischen Transaktionen auf allen Stufen sowie auf die Einfuhr von Waren und Dienstleistungen nach Maßgabe dieses Gesetzes eine Mehrwertsteuer erhoben. Nach Artikel 2 MwSt.-Gesetz wird die Steuer auf alle Waren und Dienstleistungen erhoben. Nach Artikel 3 sind steuerpflichtige Personen diejenigen, die Waren oder Wertgegenstände im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit verkaufen oder liefern oder die zu besteuernde Arbeiten oder Dienstleistungen ausführen.
- (11) Nach Artikel 11 umfasst der steuerbare Umsatz eines registrierten Steuerpflichtigen alle Verkäufe und entgeltlichen Lieferungen von Waren und Wertgegenständen sowie verkaufte Arbeiten und Dienstleistungen. Nach Artikel 12 MwSt.-Gesetz sind Transaktionen mit bestimmten Waren und Dienstleistungen nicht den steuerbaren Umsätzen zuzurechnen.
- (12) Berechnungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf Wareneinfuhren ist der Zollpreis der steuerbaren Ware, der nach Maßgabe des Zollgesetzes Nr. 88/2005 (geänderte Fassung) ermittelt wird. Nach Artikel 36 MwSt.-Gesetz sind bestimmte Ausnahmen von der Mehrwertsteuer auf Einfuhren vorgesehen. Darunter fallen steuerfreie Waren, Waren, die aufgrund internationaler Abkommen ausgenommen sind, bestimmte Flugzeuge und Schiffe, Kunstwerke, schriftliches Material, das kostenlos und nicht zu geschäftlichen Zwecken an wissenschaftliche Einrichtungen, Bibliotheken und öffentliche Einrichtungen geliefert wird, sowie Waren (außer Alkohol und Tabakerzeugnissen) unter einem bestimmten Wert.

- (13) Der MwSt.-Satz beträgt in Island zurzeit 25,5 %. Lediglich für die in Artikel 14 Absatz 2 MwSt.-Gesetz genannten Waren und Dienstleistungen gilt ein ermäßigter MwSt.-Satz von 7 %.

### 2.3. Aus Gründen der Rechtssicherheit angemeldete Änderungen des Gesetzes Nr. 163/2010

#### 2.3.1. Allgemeines

- (14) Aus Gründen der Rechtssicherheit haben die isländischen Behörden Änderungen des MwSt.-Gesetzes in Form von drei Maßnahmen angemeldet, die zum Zeitpunkt der Anmeldung bereits durch Artikel 4 und 12 des Gesetzes Nr. 163/2010 eingeführt worden waren: 1) Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen, die für Gebietsfremde elektronisch erbrachte Dienstleistungen umfassen; 2) Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen, die die Erbringung gemischter Dienstleistungen von isländischen Rechenzentren für Gebietsfremde umfassen; 3) MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung durch Gebietsfremde zur Nutzung in isländischen Rechenzentren <sup>(1)</sup>.

#### 2.3.2. Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen

- (15) Artikel 12 Absatz 1 MwSt.-Gesetz sieht vor:

„Im steuerbaren Umsatz nicht enthalten sind:

1. Ausgeführte Waren sowie im Ausland erbrachte Arbeiten und Dienstleistungen. [...]

10. Der Verkauf von Dienstleistungen an Vertragspartner, die in Island weder ansässig sind noch einen Geschäftssitz haben, sofern die Dienstleistungen ausschließlich im Ausland genutzt werden. (...) Der Verkauf von Dienstleistungen an Vertragspartner, die in Island weder ansässig sind noch einen Geschäftssitz haben, ist auch dann vom steuerbaren Umsatz ausgenommen, wenn die Dienstleistung nicht ausschließlich im Ausland genutzt wird, vorausgesetzt, dass der Erwerber, wenn seine Geschäftstätigkeit in Island für MwSt.-Zwecke registriert wäre, diese Steuer auf den Erwerb der Dienstleistungen im Wege des Vorsteuerabzugs geltend machen könnte; siehe Artikel 15 und 16 (...).“

- (16) Die ursprüngliche Liste der Dienstleistungen, die unter Artikel 12 Absatz 1 Nummer 10 MwSt.-Gesetz fallen, wurde dahingehend geändert, dass diese Leistungen aus dem steuerbaren Umsatz ausgenommen werden <sup>(2)</sup>:

i) „(...) Datenverarbeitung und Informationsübertragung“ <sup>(3)</sup>;

ii) „elektronisch erbrachte Dienstleistungen; als Ort der Verwendung solcher Leistungen gilt stets der Wohnsitz oder Geschäftssitz des Käufers; das gilt auch für den Verkauf von gemischten Dienstleistungen durch Rechenzentren an Käufer mit Sitz im Ausland und ohne feste Niederlassung in Island.“ <sup>(4)</sup>

- (17) Infolge dieser Änderungen könnten gebietsfremde Kunden von Rechenzentren elektronisch erbrachte Dienstleistungen in Island erwerben, ohne die isländische Mehrwertsteuer zu entrichten <sup>(5)</sup>.

#### 2.3.3. Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf gemischte Dienstleistungen für Kunden von Rechenzentren

- (18) Mit Gesetz Nr. 163/2010 wurde außerdem Artikel 12 Absatz 1 Nummer 10 MwSt.-Gesetz dahingehend geändert, dass gemischte Dienstleistungen von Rechenzentren für im Ausland ansässige Kunden von der Mehrwertsteuer befreit sind. Diese Dienstleistungen gelten als im Ausland genutzt und unterliegen somit nicht der isländischen Mehrwertsteuer.

- (19) Die isländischen Behörden haben erläutert, dass gemischte Dienstleistungen untrennbar mit der Bereitstellung elektronisch erbrachter Dienstleistungen von Rechenzentren verbunden sind, jedoch nicht unter diesen Begriff fallen. Als Beispiele führten sie Hosting, Überwachung und Kühlung von Servern an. Anders als für die „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ enthalten die geltenden Gesetze, Verordnungen und Leitlinien keine eindeutige Definition des in Artikel 12 Absatz 1 Nummer 10 MwSt.-Gesetz verwendeten Begriffs „gemischte Dienstleistungen“.

<sup>(1)</sup> In dieser Anmeldung bezeichneten die isländischen Behörden alle drei Maßnahmen als Mehrwertsteuerbefreiung. Nach der Logik des MwSt.-Systems sieht die Überwachungsbehörde in den Maßnahmen, die elektronisch erbrachte Dienstleistungen und gemischte Dienstleistungen betreffen, jedoch eher einen Nullsatz, da die Erbringer dieser Leistungen nach dem Verständnis der Überwachungsbehörde bei entsprechendem Erwerb zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

<sup>(2)</sup> Vgl. Artikel 4 Gesetz Nr. 163/2010.

<sup>(3)</sup> Artikel 12 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe c MwSt.-Gesetz.

<sup>(4)</sup> Artikel 12 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe d MwSt.-Gesetz. Die isländischen Behörden haben erläutert, dass der Begriff „Computerdienstleistungen“ nur einen Teil der elektronisch erbrachten Dienstleistungen umfasst und dass der Zweck der Änderung darin bestand, die Befreiungsregelung auf einen größeren Teil der elektronisch erbrachten Dienstleistungen auszuweiten.

<sup>(5)</sup> Nach der von den isländischen Behörden angegebenen offiziellen Definition umfasst der Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistung eine über das Internet oder ein anderes Netz erbrachte automatisierte Dienstleistung unter minimalem menschlichem Eingreifen, wobei die Anwendung von Informationstechnologie notwendiger Bestandteil der Bereitstellung ist.

#### 2.3.4. MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern

(20) Der neue Artikel 42 A MwSt.-Gesetz lautet:

„(...) die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung wird von der Mehrwertsteuer ausgenommen, wenn die Eigentümer in einem anderen EWR- oder EFTA-Staat oder auf den Färöern ansässig sind und keine ständige Niederlassung in Island im Sinne von Artikel 3 Nummer 4 des Gesetzes Nr. 90/2003 über die Einkommensteuer haben. ‚Ähnliche Ausrüstung‘ bedeutet, dass sie Teil der Funktionalität des Servers ist und nur vom Eigentümer des Servers genutzt werden kann.“

Es wurde angekündigt, dass diese Regelung zwei Jahre nach ihrem Inkrafttreten überarbeitet werden sollte.

(21) Nach dieser Regelung waren gebietsfremde Eigentümer von Servern von der Mehrwertsteuer auf die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung nach Island befreit, sofern alle nachfolgend aufgeführten zusätzlichen Anforderungen erfüllt waren <sup>(1)</sup>:

— Der Eigentümer des Servers und ähnlicher Ausrüstung ist in seinem Wohnsitzland mehrwertsteuerpflichtig.

— Die steuerbare Tätigkeit des Eigentümers des Servers und ähnlicher Ausrüstung wäre nach isländischem MwSt.-Gesetz in Island registrierungs- und steuerpflichtig, wenn sie in Island ausgeübt würde.

— Server und ähnliche Ausrüstungen werden ausschließlich nach Island eingeführt, um in einem Rechenzentrum aufgestellt und genutzt zu werden, mit dem der Eigentümer Geschäftsbeziehungen unterhält.

— Server und ähnliche Ausrüstungen werden ausschließlich vom Eigentümer genutzt und stehen für keinen sonstigen Verwendungszweck des Rechenzentrums zur Verfügung.

— Die mit dem Server und ähnlicher Ausrüstung durchgeführte Datenverarbeitung wird im Ausland oder zugunsten von Personen ohne Wohnsitz oder ständige Niederlassung in Island genutzt.

(22) Nach Auskunft der isländischen Behörden kann es sich bei der für das Funktionieren eines Servers erforderlichen „ähnlichen Ausrüstung“ u. a. um Computer, Kabel und andere Elektronikteile handeln. Nach den vom Finanzministerium am 29. Juni 2011 an den Leiter der Zolldirektion übermittelten Leitlinien (nachfolgend „Leitlinien“) fallen Server unter die Tarifnummer 8471 und ähnliche Ausrüstung unter die Tarifnummer 8517.

(23) Nach Auskunft der isländischen Behörden kann es sich bei den Eigentümern der Server um große Computerfirmen handeln, die die Server selbst herstellen, sowie um kleinere Unternehmen, die ihre im Ausland gekauften Server in Island installieren wollen. Deshalb erstreckte sich die Ausnahmeregelung auf verschiedene Sachverhalte. Bei Kunden eines Rechenzentrums mit Büros, Maschinen, Ausrüstung usw. auf isländischem Staatsgebiet kann den isländischen Behörden zufolge ferner davon ausgegangen werden, dass der Ort der Geschäftstätigkeit (die „ständige Niederlassung“ in der Terminologie des Einkommensteuergesetzes Nr. 90/2003) Island ist <sup>(2)</sup>. Nach Auffassung der isländischen Behörden ist nur die Geschäftstätigkeit großer Unternehmen als Tätigkeit einer „ständigen Niederlassung“ zu betrachten, die eine Mehrwertsteuer- und Einkommensteuerpflicht in Island begründet <sup>(3)</sup>.

(24) Nach Aussage der isländischen Behörden sollten durch die Änderungen für die Rechenzentren in Island vergleichbare geschäftliche Voraussetzungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer geschaffen werden, wie sie ihre Wettbewerber in der EU haben. Außerdem sollte die Wettbewerbsfähigkeit der isländischen Rechenzentren verbessert und eine neue Nutzung der isländischen Energieressourcen durch die Rechenzentren gefördert werden. Nach Aussage der isländischen Behörden ist die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern im isländischen MwSt.-Gesetz verankert, da nach Artikel 36 Absatz 1 des Gesetzes die Möglichkeit besteht, bestimmte Einfuhrgüter von der Mehrwertsteuer zu befreien. Die isländischen Behörden haben außerdem angeführt, dass in den meisten (wenn nicht allen) vergleichbaren MwSt.-Systemen Ausnahmen vom Anwendungsbereich vorgesehen seien, die auf wirtschaftlichen Sachverhalten und Erwägungen beruhten und die dem Wesen und der Struktur des Steuersystems entsprächen.

<sup>(1)</sup> Siehe Artikel 42 A MwSt.-Gesetz.

<sup>(2)</sup> In diesem Zusammenhang wurde ein Vorschlag des Vertreters der isländischen Rechenzentrumsbranche zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vorgelegt, nach dem eingeführte Server, die in isländischen Rechenzentren installiert werden und Eigentum von Gebietsfremden sind, nicht als ständige Niederlassung in Island gelten sollten. Das Parlament hat diesem Vorschlag nicht zugestimmt.

<sup>(3)</sup> Dazu haben die isländischen Behörden in ihrer E-Mail vom 5. April 2011 einige Beispiele genannt (S. 5): Ein Netzwerkserver-Unternehmen aus einem EU-Mitgliedstaat, das seine Server in einem Rechenzentrum in Island hostet und Datenspeicherleistungen des isländischen Rechenzentrums kauft, würde als Unternehmen mit einer ständigen Niederlassung in Island angesehen und wäre folglich aufgrund der geltenden Vorschriften mehrwertsteuerpflichtig (siehe Artikel 42 A MwSt.-Gesetz). Dagegen würde eine Buchhaltungsfirma aus einem EU-Mitgliedstaat, deren Kerngeschäft nicht im Datenhosting auf Servern besteht, nicht als Unternehmen mit einer ständigen Niederlassung in Island betrachtet, auch wenn sie ihre Server zum Zweck der Datenspeicherung in ein isländisches Rechenzentrum verlegt.

#### 2.4. Begünstigte

- (25) Die Überwachungsbehörde unterscheidet drei Gruppen von potenziell Begünstigten der angemeldeten Maßnahmen:
- alle Kunden von isländischen Rechenzentren, die ihren Sitz im Ausland und keine ständige Niederlassung in Island haben;
  - Einführer von Servern und ähnlicher Ausrüstung nach Island zur Nutzung in isländischen Rechenzentren;
  - indirekt: in Island ansässige Rechenzentren.

#### 2.5. Dauer

- (26) Die Änderungen des MwSt.-Gesetzes traten am 1. Mai 2011 in Kraft. Die isländischen Behörden machten keine Angaben dazu, wie lange diese Befreiungen gelten sollten. Auf jeden Fall sollte Artikel 42 A spätestens im Mai 2013, zwei Jahre nach seinem Inkrafttreten, überarbeitet werden.

### 3. GRÜNDE FÜR DIE ERÖFFNUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

- (27) In ihrem Beschluss Nr. 3/13/KOL hat die Überwachungsbehörde vorläufig geprüft, ob die oben genannten Änderungen des isländischen MwSt.-Gesetzes eine staatliche Beihilfe darstellten und, sollte das der Fall sein, ob die Beihilfe mit den Beihilfavorschriften des EWR-Abkommens vereinbar war.
- (28) Die Überwachungsbehörde kam zu dem Schluss, dass die erste Maßnahme (die Nichterhebung von Mehrwertsteuer von gebietsfremden Erwerbern elektronisch erbrachter Dienstleistungen aus Island) dem Grundsatz der Steuerneutralität des isländischen MwSt.-Systems und des gesamten EWR entsprach. Sie stellte somit keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen dar<sup>(1)</sup>. Die gleiche Feststellung wurde hinsichtlich der gemischten Dienstleistungen getroffen, soweit sie als Nebendienstleistungen zu den elektronisch erbrachten Dienstleistungen gelten konnten.
- (29) Nach vorläufiger Einschätzung der Überwachungsbehörde beinhalteten die anderen beiden Maßnahmen jedoch staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen. Im Beschluss Nr. 3/13/KOL wurde festgestellt:
- Die Mehrwertsteuerbefreiung bedeutete einen Verlust an Steuereinnahmen, der mit der Gewährung staatlicher Gelder gleichzusetzen ist. Beide Maßnahmen bedeuteten einen Einnahmenverlust für den isländischen Staat durch nicht erhobene Mehrwertsteuer und stellen insofern einen Transfer staatlicher Mittel dar.
  - Die Maßnahmen gewährten den Kunden isländischer Rechenzentren einen Vorteil durch den Erlass von Abgaben, die normalerweise zu ihren Lasten gehen würden. Durch die Befreiung der Kunden von Rechenzentren von der normalerweise zu entrichtenden Mehrwertsteuer verringern sich die Kosten für die Kunden, sodass Geschäftsbeziehungen mit Rechenzentren in Island für sie attraktiver werden.
  - Die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf gemischte Dienstleistungen und die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern waren prima facie selektive Maßnahmen, da sie nur einer ausgewählten Gruppe von Unternehmen zugutekamen. Durch diese beiden Maßnahmen wurde keine Angleichung einer allgemeinen, im Wesen und in der Struktur des isländischen MwSt.-Systems begründeten Regelung vorgenommen. Vielmehr wurde damit das wirtschaftspolitische Ziel verfolgt, den Erwerb von Dienstleistungen isländischer Rechenzentren für ausländische Unternehmen attraktiver zu machen und so die Wettbewerbsfähigkeit dieser Rechenzentren zu verbessern. Dies war nach vorläufiger Einschätzung der Überwachungsbehörde nicht in der Logik und im Wesen eines Verbrauchsteuersystems begründet.
  - Die Überwachungsbehörde kam zu dem Schluss, dass die Maßnahmen geeignet waren, den Wettbewerb zu verfälschen. Die Maßnahmen waren gezielt eingeführt worden, um den Erwerb von Dienstleistungen isländischer Rechenzentren für Kunden aus dem EWR und anderen Ländern attraktiver zu machen. Da diese Kunden Unternehmen sind, die im Wettbewerb mit anderen Unternehmen ihrer jeweiligen Branche im EWR stehen, waren die Maßnahmen geeignet, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handel im EWR zu beeinträchtigen
- (30) Darüber hinaus kam die Überwachungsbehörde zu dem vorläufigen Ergebnis, dass die fragliche Beihilfe nicht unter die Ausnahmen nach Artikel 61 Absatz 2 oder Absatz 3 EWR-Abkommen fiel. Nach ihrer vorläufigen Prüfung hatte die Überwachungsbehörde daher Zweifel, ob die Mehrwertsteuerbefreiung für die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung durch gebietsfremde Kunden zur Nutzung in isländischen Rechenzentren und die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen mit gemischten Dienstleistungen für gebietsfremde Kunden isländischer Rechenzentren mit den Bestimmungen des Artikels 61 Absatz 3 Buchstabe c EWR-Abkommen vereinbar waren.

<sup>(1)</sup> Zur genaueren Bewertung siehe Erwägungsgrund 50 des Beschlusses Nr. 3/13/KOL der EFTA-Überwachungsbehörde.

## 4. STELLUNGNAHMEN DER ISLÄNDISCHEN BEHÖRDEN

- (31) Kurz nach Annahme des Beschlusses Nr. 3/13/KOL unterrichteten die isländischen Behörden die Überwachungsbehörde über ihre Absicht, einen Gesetzentwurf zur Aufhebung der Bestimmungen einzubringen, die nach vorläufiger Prüfung eine Grundlage für unzulässige staatliche Beihilfen bildeten. Das Gesetz wurde am 13. März 2013 vom Parlament verabschiedet und trat unmittelbar danach in Kraft (Gesetz Nr. 24/2013). Es sah eine allgemeine Änderung von Artikel 43 Absatz 3 MwSt.-Gesetz vor, nach dem die Einfuhr von Waren durch ausländische Unternehmen zu den Bestimmungen über die Erstattung von Mehrwertsteuer an ausländische Unternehmen hinzugefügt wurde. Nach Angaben der isländischen Behörden entspricht die Änderung dem allgemeinen Zweck des MwSt.-Gesetzes, wonach die Steuer vom Endverbraucher der betreffenden Waren oder Dienstleistungen gezahlt werden soll.
- (32) Nach Angaben der Zolldirektion zur Anzahl der Einfuhren, die von der MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern nach Artikel 42 A des Gesetzes Nr. 50/1988 profitieren, kam es nur in einem Fall zu einer entsprechenden Befreiung. Der MwSt.-Betrag belief sich in diesem Fall auf insgesamt 990 445 ISK. Die Zolldirektion bestätigte, dass es keine weitere Befreiung aufgrund der genannten Bestimmung gegeben habe <sup>(1)</sup>.
- (33) Außerdem legten die isländischen Behörden Informationen der Steuerbehörde zum potenziellen Verkauf von „gemischten Dienstleistungen“ vor, bei denen es sich nicht um Nebendienstleistungen für elektronisch erbrachte Dienstleistungen im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 Nummer 10 des Gesetzes Nr. 163/2010 handelt, die von Rechenzentren erbracht werden. Die folgende Tabelle zeigt die MwSt.-pflichtigen Umsätze der registrierten Rechenzentren in Island. Dabei handelt es sich um Unternehmen, die im Zeitraum 1. Mai 2011 bis 30. Juni 2013 als „*atvinnugrein 63.11.0 Gagnavinnsla, hýsing og tengd starfsemi*“ (Wirtschaftszweig 63.11.0 Datenverarbeitung, Hosting und damit verbundene Tätigkeiten) beim isländischen Statistikamt registriert waren <sup>(2)</sup>:

Name des Unternehmens	Jahr 2011	Jahr 2012	Jahr 2013
<b>Verne Real Estate II hf.</b>			
MwSt.-pflichtige Umsätze	X	X	X
Umsätze zum MwSt.-Nullsatz	X	X	X
<b>Tölvuþjónustan SecureStore ehf.</b>			
MwSt.-pflichtige Umsätze	X	X	X
Umsätze zum MwSt.-Nullsatz	X	X	X
<b>Datacell ehf.</b>			
MwSt.-pflichtige Umsätze	X	X	X
Umsätze zum MwSt.-Nullsatz	X	X	X
<b>Videntifier Technologies ehf.</b>			
MwSt.-pflichtige Umsätze	X	X	X
Umsätze zum MwSt.-Nullsatz	X	X	X
<b>THOR Data Center ehf.</b>			
MwSt.-pflichtige Umsätze	X	X	X
Umsätze zum MwSt.-Nullsatz	X	X	X

- (34) Nach Angaben der isländischen Behörden handelt es sich bei der Mehrzahl der Umsätze zum MwSt.-Nullsatz aller Wahrscheinlichkeit nach um normale Ausfuhren. Aus den zusammengefassten Zahlen in der Tabelle geht nicht hervor, welcher Teil der MwSt.-pflichtigen Umsätze auf „gemischte Dienstleistungen“ entfällt.

<sup>(1)</sup> Siehe Schreiben der Zolldirektion vom 14. Dezember 2012.

<sup>(2)</sup> Alle Beträge in ISK.

- (35) Die isländischen Behörden haben betont, dass die möglichen Beihilfeelemente, um die es hier geht, offenbar nur einen geringen Betrag ausmachen. Nach Angaben der isländischen Behörden scheint nur ein Unternehmen von den Bestimmungen über die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern nach dem inzwischen aufgehobenen Artikel 42 A MwSt.-Gesetz profitiert zu haben. Wie die isländischen Behörden eingeräumt haben, könne aber nicht ausgeschlossen werden, dass möglicherweise einige Unternehmen von den Bestimmungen des inzwischen aufgehobenen Teils von Artikel 12 Absatz 1 Nummer 10 zu gemischten Dienstleistungen profitiert haben. Die isländischen Behörden sehen aber keine Notwendigkeit für weitere Maßnahmen, um die möglichen Beihilfeelemente des aufgehobenen Artikels 12 und des gemischte Dienstleistungen betreffenden aufgehobenen Teils von Artikel 4 Buchstabe b des Gesetzes Nr. 163/2010 zu bestätigen, da es nur um geringfügige Beträge gegangen sei (siehe vorstehende Tabelle).

#### 5. STELLUNGNAHMEN DER IKT NORGE AS

- (36) Von einer Beteiligten, der IKT Norge AS, ist eine Stellungnahme bei der Überwachungsbehörde eingegangen. IKT Norge äußerte sich im Namen der norwegischen IKT-Industrie und bewertete die Schlussfolgerung als nicht zutreffend, dass gebietsfremde Unternehmen gegenüber gebietsansässigen Unternehmen in Island hinsichtlich der MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern wirtschaftliche Vorteile erhalten hätten. IKT Norge zufolge erwächst auch kein Vorteil durch die Nichterhebung der MwSt. für Dienstleistungen von Rechenzentren für Kunden, die steuerbare Tätigkeiten ausüben. Nur für Kunden, die keine steuerbaren Tätigkeiten ausüben und die nicht in Island ansässig sind, könnte IKT Norge zufolge die Änderung des isländischen Gesetzes möglicherweise einen wirtschaftlichen Vorteil bedeuten.
- (37) IKT Norge zufolge wurde durch die Gesetzesänderung die Gleichbehandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Unternehmen hergestellt. Eine solche Steuerbefreiung sei wirksamer und besser geeignet als eine Erstattungsregelung.
- (38) Dass eine Befreiung ausschließlich von Unternehmen geltend gemacht werden kann, deren Geschäftstätigkeiten einen Anspruch auf Steuerbefreiung in Island begründen würden, wenn die Unternehmen in Island ansässig wären, betrachtet IKT Norge als Gewähr dafür, dass gebietsfremde Unternehmen niemals Einsparungen gegenüber gleichartigen, in Island ansässigen Unternehmen erzielen können. Deshalb sei kaum anzunehmen, dass die Änderung wirtschaftliche Vorteile für einen der vermeintlich Begünstigten zur Folge haben könne.
- (39) Hinsichtlich der Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf die Erbringung gemischter Dienstleistungen für Kunden von Rechenzentren stimmt IKT Norge mit den isländischen Behörden darin überein, dass es schwierig sei, eine Differenzierung der Dienstleistungen von Rechenzentren vorzunehmen und sie getrennt zu besteuern. Zur Herstellung gleicher Rahmenbedingungen für Rechenzentren in allen Ländern wäre es IKT Norge zufolge am sinnvollsten, alle Dienstleistungen von Rechenzentren als Ausfuhr zu definieren und den Käufer zur Entrichtung von Mehrwertsteuer für die gesamte Lieferung des Rechenzentrums zu verpflichten.
- (40) Schließlich sollte laut IKT Norge genauer geprüft werden, wie die Käufer in den EU-Mitgliedstaaten behandelt werden. Wenn generell gelte, dass die gesamte Zahlung an das isländische Rechenzentrum der Besteuerung des jeweiligen Käuferlandes unterliege, könne IKT Norge nicht erkennen, dass die von Island vorgenommene Änderung dieser Gruppe irgendeinen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe. Vielmehr sei in dem Fall die Nichterhebung von Mehrwertsteuer eine Voraussetzung dafür, dass diese Kunden nicht doppelt besteuert werden.

## II. BEIHLFERECHTLICHE WÜRDIGUNG

### 1. VORLIEGEN EINER STAATLICHEN BEIHILFE IM SINNE VON ARTIKEL 61 ABSATZ 1 EWR-ABKOMMEN

- (41) Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen lautet:
- „Soweit in diesem Abkommen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind Beihilfen der EG-Mitgliedstaaten oder der EFTA-Staaten 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 Funktionieren dieses Abkommens unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Vertragsparteien beeinträchtigen.“
- (42) Demnach stellt eine Maßnahme eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen dar, wenn alle der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: Die Maßnahme i) wird vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt, ii) verschafft dem Begünstigten einen wirtschaftlichen Vorteil, iii) ist selektiv und iv) droht den Handel zwischen Vertragsparteien zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen (!).
- (43) In den folgenden Kapiteln werden die Änderungen der Bestimmungen des isländischen MwSt.-Gesetzes, die im Beschluss Nr. 3/13/KOL vorläufig als unvereinbare Beihilfen eingestuft worden waren, anhand der vorgenannten Kriterien bewertet, nämlich i) die Mehrwertsteuerbefreiung für die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung durch gebietsfremde Kunden zur Nutzung in isländischen Rechenzentren und ii) die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen mit gemischten Dienstleistungen für gebietsfremde Kunden der isländischen Rechenzentren, soweit es sich nicht um Nebenleistungen der elektronisch erbrachten Dienstleistungen handelt und demzufolge Island als Ort ihrer Auslieferung anzusehen ist.

(!) Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Einstufung als Beihilfe voraus, dass sämtliche Voraussetzungen erfüllt sind; siehe Urteil des Gerichtshofs vom 21. März 1990, Belgien/Kommission („Tubemeuse“), C-142/87, Slg. 1990, I-959.

### 1.1. Staatliche Mittel

- (44) Die Beihilfe muss vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt worden sein. Eine MwSt.-Befreiung bedeutet einen Verlust an Steuereinnahmen, der mit der Gewährung staatlicher Gelder gleichzusetzen ist<sup>(1)</sup>. Die mit Inkrafttreten des Gesetzes Nr. 163/2010 eingeführten Maßnahmen bedeuten einen Einnahmenverlust für den isländischen Staat durch die nicht erhobene Mehrwertsteuer.

### 1.2. Wirtschaftlicher Vorteil

- (45) Die Maßnahme ist nur dann als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen anzusehen, wenn sie einem Unternehmen zu einem Vorteil verhilft. Ein Unternehmen ist jede Einheit, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung<sup>(2)</sup>. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist jede Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem Markt anzubieten<sup>(3)</sup>.
- (46) Die Maßnahmen verschafften den unmittelbar Begünstigten einen Vorteil, indem sie sie von Abgaben befreiten (Nichtzahlung von Mehrwertsteuer für den Erwerb von Dienstleistungen und die Einfuhr von Servern), die normalerweise zu ihren Lasten gehen würden.
- (47) Im Beschluss Nr. 3/13/KOL heißt es, dass Steuern zu den Betriebskosten zählen, die im Rahmen der üblichen wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens anfallen und die normalerweise von dem Unternehmen zu tragen sind. Eine Befreiung von einer Steuer oder die Nichterhebung verschafft den begünstigten Unternehmen einen Vorteil, da sich ihre Betriebskosten gegenüber anderen Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation verringern.
- (48) Der Käufer von Dienstleistungen, die in Island erbracht werden, hätte die Mehrwertsteuer zahlen müssen, da ihm keine Befreiung gewährt wurde. Folglich wurde durch die Nichterhebung von Mehrwertsteuer den Erwerbern gemischter Dienstleistungen ein wirtschaftlicher Vorteil in Form eines geringeren Kaufpreises für diese Dienstleistungen gewährt.
- (49) Unternehmen aus anderen EWR-Staaten und von den Färöern, die Server und ähnliche Ausrüstung nach Island einführen, um sie in isländischen Rechenzentren zu nutzen, erhielten einen wirtschaftlichen Vorteil in Form geringerer Kosten für die nach Island eingeführte Computerausrüstung durch die Befreiung von der isländischen Mehrwertsteuer, wie oben beschrieben. Normalerweise wäre die Mehrwertsteuer auf solche Waren bei ihrer Ankunft auf isländischem Zollgebiet fällig geworden. Die Eigentümer der Server und ähnlicher Ausrüstung, die nach Island eingeführt wurden, erlangten daher einen wirtschaftlichen Vorteil gegenüber anderen Warenimporteuren.
- (50) Durch die Befreiung der Kunden isländischer Rechenzentren von der Mehrwertsteuer verringerten sich ihre Kosten. Dadurch wurden Geschäftsbeziehungen mit isländischen Rechenzentren für diese Unternehmen attraktiver.

### 1.3. Selektivität

- (51) Eine Voraussetzung für die Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 EWR-Abkommen ist, dass die Maßnahme selektiv ist und „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt“.
- (52) Zur Beurteilung der Selektivität muss festgestellt werden, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen<sup>(4)</sup>. Der Begriff der staatlichen Beihilfe umfasst staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit prima facie selektiv sind, dann nicht, wenn sich diese Differenzierung aus dem Wesen oder der Struktur der Regelung ergibt, mit der sie in Zusammenhang stehen<sup>(5)</sup>.
- (53) Im Folgenden wird die Überwachungsbehörde prüfen, ob die Änderungen selektive Maßnahmen sind und, sollte das der Fall sein, ob sie der Logik und dem Wesen des isländischen MwSt.-Systems entsprechen.

#### 1.3.1. Die angemeldeten Änderungen sind prima facie selektive Maßnahmen

- (54) Die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf gemischte Dienstleistungen kam ausschließlich gebietsfremden Kunden isländischer Rechenzentren und damit nur bestimmten Gruppen von Unternehmen zugute.

<sup>(1)</sup> Siehe Punkt 3 Absatz 3 der State Aid Guidelines on Business Taxation der EFTA-Überwachungsbehörde; Urteil des Gerichtshofs vom 14. Oktober 1987, Deutschland/Kommission, 248/84, Slg. 1987, 4013; Urteil des Gerichtshofs vom 20. Mai 1999, Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde, E-6/98, 1999, EFTA Court Reports, Randnr. 34.

<sup>(2)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 23. April 1991, Höfner und Elser/Macroton, C-41/90, Slg. 1991, I-1979, Randnrn. 21-23; Urteil des Gerichtshofs vom 21. Februar 2008, Private Barnehagers Landsforbund/EFTA-Überwachungsbehörde, E-5/07, 2008, EFTA Court Report, S. 61, Randnr. 78.

<sup>(3)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 10. Januar 2006, Ministero dell'Economica e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, C-222/04, Slg. 2006, I-289, Randnr. 108.

<sup>(4)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011, Europäische Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011, I-11113, Randnr. 75.

<sup>(5)</sup> Ebd., Randnr. 145.

- (55) Auch die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern zur Nutzung durch ausländische Kunden in Island kam lediglich einer bestimmten Gruppe von Unternehmen zugute: ausländischen Unternehmen, die ihre eigenen Server zur Nutzung in isländischen Rechenzentren nach Island einführen.
- (56) Allein aufgrund der großen Zahl der durch eine Maßnahme begünstigten Unternehmen oder aufgrund der Tatsache, dass die Maßnahme einen ganzen Sektor betrifft, kann der selektive Charakter der betreffenden Maßnahme und damit die Einstufung als staatliche Beihilfe nicht ausgeschlossen werden<sup>(1)</sup>. Auch die Tatsache, dass für die betreffende Maßnahme horizontal anwendbare objektive Kriterien gelten, schließt ihren selektiven Charakter nicht aus, weil sich daran nur zeigt, dass die streitige Beihilfe Teil einer Beihilferegelung ist und keine individuelle Beihilfe darstellt<sup>(2)</sup>.
- (57) Die Überwachungsbehörde geht davon aus, dass alle Unternehmen, die in Island Dienstleistungen von in Island ansässigen Unternehmen erhalten oder die eigene Güter zur Verwendung in Island einführen, in der gleichen rechtlichen und faktischen Situation sind wie die Begünstigten der angemeldeten Änderungen des MwSt.-Gesetzes. Andere Unternehmen, die Dienstleistungen von isländischen Unternehmen erhalten oder die eigene Güter einführen, die sie für ihre Geschäftstätigkeit benötigen, unterliegen den allgemeinen MwSt.-Regelungen. Die Überwachungsbehörde sieht keinen Grund zu der Annahme, dass die begünstigten Unternehmen sich in einer anderen rechtlichen und faktischen Situation befanden als die anderen Unternehmen, die dem isländischen MwSt.-Gesetz unterliegen. Deshalb kommt die Überwachungsbehörde zu dem Schluss, dass die angemeldeten Änderungen selektiv waren.

### 1.3.2. Logik und Wesen der Regelung

- (58) Dennoch kann der spezifische oder selektive Charakter einer Maßnahme durch die Logik des Steuersystems gerechtfertigt sein<sup>(3)</sup>. Maßnahmen, die ganz oder teilweise dazu gedacht sind, Unternehmen einer bestimmten Branche von Abgaben zu befreien, die sich aus der normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems ergeben, können eine staatliche Beihilfe darstellen, wenn die Befreiung durch das Wesen und die Logik des allgemeinen Steuersystems nicht gerechtfertigt ist<sup>(4)</sup>. Die Überwachungsbehörde muss prüfen, ob sich die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen in Form von Vorteilen oder Belastungen durch die Steuermaßnahme aus dem Wesen oder dem Gesamtsystem der geltenden Regelung ergibt. Wenn eine solche Differenzierung auf anderen als in der allgemeinen Regelung angegebenen Zielen beruhen würde, wäre die Maßnahme grundsätzlich als selektiv anzusehen.
- (59) Nach ständiger Rechtsprechung muss ein EFTA-Staat, der eine derartige Differenzierung zwischen den Unternehmen vornimmt, nachweisen, dass diese Maßnahme durch das Wesen und die Struktur des betreffenden Systems gerechtfertigt ist<sup>(5)</sup>. Anschließend muss die Überwachungsbehörde prüfen, ob eine Änderung der Steuervorschriften den grundsätzlichen Zielen des Steuersystems entspricht oder ob damit andere Ziele verfolgt werden.
- (60) Nach Angaben der isländischen Behörden bestand das Ziel der angemeldeten Änderungen darin, für die isländischen Rechenzentren vergleichbare Voraussetzungen zu schaffen, wie sie in der EU gelten. Durch die Nichterhebung von Mehrwertsteuer für gemischte Dienstleistungen und die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern sollte Island für die Rechenzentrumsbranche, einen mobilen (und steuersensiblen) Dienstleistungssektor, attraktiver werden.
- (61) Die steuerliche Rahmenregelung, die in diesem Fall die Grundlage für die Prüfung bildet, ob das mit den angemeldeten Änderungen angestrebte Ziel dem Wesen und der Logik des Systems entsprechen, ist das isländische MwSt.-System.
- (62) Wie im Beschluss Nr. 3/13/KOL festgestellt, enthalten die isländischen Gesetze, Verordnungen und Leitlinien keine genaue Definition der gemischten Dienstleistungen. Der Begriff „Dienstleistungen“ ist unbestimmt, und es kann nicht festgestellt werden, ob alle gemischten Dienstleistungen, die von isländischen Rechenzentren für gebietsfremde Kunden erbracht werden, tatsächlich im Ausland genutzt und in Anspruch genommen werden. Als

<sup>(1)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission, C-75/97, Slg. 1999, I-3671, Randnr. 32; Urteil des Gerichtshofs vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 48; Urteil des Gerichtshofs vom 13. Februar 2003, Spanien/Kommission, C-409/00, Slg. 2003, I-1487, Randnr. 48.

<sup>(2)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 13. Februar 2003, Spanien/Kommission, C-409/00, Slg. 2003, I-1487, Randnr. 49.

<sup>(3)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 20. Mai 1999, Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde, E-6/98, 1999, EFTA Court Report, S. 76, Randnr. 38; Urteil des Gerichtshofs vom 21. Juli 2005, Fesil and Finnford, PIL und andere und Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde, verbundene Rechtssachen E-5/04, E-6/04 und E-7/04, 2005, EFTA Court Report, S. 117, Randnrn. 84-85; Urteil des Gerichts vom 6. März 2002, Territorio Histórico de Alava u. a./Kommission, verbundene Rechtssachen T-127/99, T-129/99 und T-148/99, Slg. 2002, II-1275, Randnr. 163; Urteil des Gerichtshofs vom 8. November 2001, Adria Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 42; Urteil des Gerichts vom 1. Juli 2004, Salzgitter AG/Kommission, T-308/00, Slg. 2004, II-1933, Randnr. 42; Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2005, Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck, C-172/03, Slg. 2005, I-1627, Randnr. 43; Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2008, Kommission/Niederlande, C-279/08 P, Slg. 2011, I-7671, Randnr. 62.

<sup>(4)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 20. Mai 1999, Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde, E-6/98, 1999, EFTA Court Report, S. 76, Randnr. 38; Urteil des Gerichtshofs vom 21. Juli 2005, Fesil and Finnford, PIL und andere und Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde, verbundene Rechtssachen E-5/04, E-6/04 und E-7/04, 2005, EFTA Court Report, S. 117, Randnrn. 76-89; Urteil des Gerichtshofs vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, Slg. 1974, 709, Randnr. 16.

<sup>(5)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 20. Mai 1999, Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde, E-6/98, 1999, EFTA Court Report, S. 67, Randnr. 67; Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004, Niederlande/Kommission, C-159/01, Slg. 2004, I-4461, Randnr. 43; Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011, Europäische Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011, I-11113, Randnr. 146.

Beispiele nannten die isländischen Behörden Hosting, Überwachung und Kühlung von Servern. Andere Dienstleistungen, die eindeutig in Island erbracht werden und somit ganz normal mit Mehrwertsteuer belegt werden müssten (z. B. Wartung und Lagerung), werden aber offenbar ebenfalls als gemischte Dienstleistungen erfasst.

- (63) Soweit die gemischten Dienstleistungen untrennbar mit elektronisch erbrachten Dienstleistungen verbunden sind und im Ausland genutzt und in Anspruch genommen werden, gelten für sie die gleichen Argumente hinsichtlich der Steuerneutralität wie für elektronisch erbrachte Dienstleistungen <sup>(1)</sup>. Somit entspricht die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf die gemischten Dienstleistungen, die in diesem Sinne Nebendienstleistungen der von isländischen Rechenzentren für Gebietsfremde elektronisch erbrachten Dienstleistungen sind, dem Wesen und der Logik des MwSt.-Systems.
- (64) Hinsichtlich gemischter Dienstleistungen, bei denen nicht davon ausgegangen werden kann, dass sie im Ausland in Anspruch genommen werden, haben die isländischen Behörden darauf hingewiesen, dass die am ehesten vergleichbaren MwSt.-Systeme bestimmte Regelungen für Waren und Dienstleistungen enthalten, die nicht in den steuerbaren Umsätzen enthalten und deshalb von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind. Durch die Änderungen sollte für die isländischen Rechenzentren im Hinblick auf die Behandlung der Mehrwertsteuer ein vergleichbares geschäftliches Umfeld wie für ihre Wettbewerber in der EU geschaffen werden.
- (65) Nach Überzeugung der Überwachungsbehörde rechtfertigen Ausnahmeregelungen in anderen MwSt.-Systemen an sich noch keine MwSt.-Befreiung in Island. Auch wenn beabsichtigt war, Nachteile der isländischen Rechenzentren durch die Maßnahme auszugleichen, kann dafür nicht einfach als Rechtfertigung angeführt werden, dass Wettbewerbsverzerrungen im EWR-Markt für die von Rechenzentren erbrachten Dienstleistungen ausgeglichen werden sollten. Nach ständiger Rechtsprechung kann die Tatsache, dass ein EWR-Staat durch einseitige Maßnahmen versucht, die Wettbewerbsbedingungen eines bestimmten Wirtschaftssektors denen in den anderen EWR-Staaten anzunähern, den fraglichen Maßnahmen nicht den Charakter von Beihilfen nehmen <sup>(2)</sup>. Um festzustellen, ob eine Ausnahmeregelung der Logik des Systems entspricht, muss in allererster Linie die zugrunde liegende Steuerregelung, in diesem Fall also das isländische MwSt.-System, geprüft werden <sup>(3)</sup>.
- (66) Es entspricht nicht dem Wesen und der Logik des isländischen MwSt.-Systems, die Herstellung isländischer Waren zu begünstigen oder die Wettbewerbsbedingungen von isländischen Unternehmen gegenüber ihren Konkurrenten in anderen EWR-Staaten zu verbessern. Tatsächlich sieht das isländische MwSt.-Gesetz an keiner Stelle eine Begünstigung isländischer Dienstleistungen oder Waren gegenüber konkurrierenden ausländischen Dienstleistungen oder Waren vor. Außenpolitische Ziele wie die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der isländischen Rechenzentren und die Förderung einer neuen Nutzung der isländischen Energieressourcen, die dem zugrunde liegenden Steuersystem fremd sind, können nicht als Begründung für Ausnahmeregelungen von diesem Steuersystem angeführt werden <sup>(4)</sup>.
- (67) Aufgrund der vorstehenden Ausführungen kommt die Überwachungsbehörde zu dem Schluss, dass die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf gemischte Dienstleistungen, die nicht untrennbar mit elektronisch erbrachten Dienstleistungen verbunden sind, nicht dem Wesen und der Logik des isländischen MwSt.-Systems entspricht.
- (68) Zur Einfuhr von Servern haben die isländischen Behörden angeführt, dass nach Artikel 36 Absatz 1 MwSt.-Gesetz die Möglichkeit bestehe, bestimmte Einfuhrgüter von der Mehrwertsteuer zu befreien; folglich seien MwSt.-Befreiungen der Einfuhr bestimmter Waren mit dem MwSt.-System vereinbar. Zudem seien in den meisten MwSt.-Systemen bestimmte Ausnahmen vorgesehen, die sich auf wirtschaftliche Fakten und auf das Wesen und die Struktur des Steuersystems des jeweiligen Landes stützten.
- (69) Die Überwachungsbehörde geht davon aus, dass die nach Artikel 36 Absatz 1 vorgesehenen Ausnahmen (vom Autor eingeführte Kunstwerke, bestimmte literarische Werke, Rettungsfahrzeuge, zollfreie Waren usw.) sehr begrenzt sind und nicht unbedingt mit der Erbringung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu tun haben. Dagegen führen Unternehmen, die von der MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern profitieren, diese Einfuhren im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit durch. Wie schon angemerkt wurde, lautet die Grundregel des isländischen MwSt.-Gesetzes, dass wirtschaftliche Tätigkeiten besteuert werden müssen und dass auf alle inländischen Transaktionen auf allen Stufen sowie auf die Einfuhr von Waren und Dienstleistungen Mehrwertsteuer erhoben wird <sup>(5)</sup>. Die isländischen Behörden haben keine Beispiele für ähnliche, auf bestimmte Wirtschaftszweige beschränkte Ausnahmen im isländischen MwSt.-Gesetz als Begründung für die Änderungen genannt.
- (70) Die isländischen Behörden haben auf einen Grundsatz verwiesen, nach dem der Transfer von Gütern, die nur zur Erbringung einer Dienstleistung und ohne Wechsel des Eigentümers transferiert werden, Teil der Erbringung der Dienstleistung und somit nicht Gegenstand einer getrennten Mehrwertsteuer sei. Sie haben aber weder die gesetzliche Grundlage hierfür erläutert noch begründet, weshalb eine spezielle Regelung für die MwSt.-Befreiung der Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung erforderlich sein soll, wenn dieses Prinzip für derartige Einfuhren ohnehin gilt.

<sup>(1)</sup> Siehe Entscheidungsgründe 50-51 des Beschlusses der Überwachungsbehörde Nr. 3/13/KOL.

<sup>(2)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004, Italien/Kommission, C-372/97, Slg. 2004, ECR I-3679, Randnr. 67; Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2005, Heiser/Finanzamt Innsbruck, C-172/03, Slg. 2005, I-1627, Randnr. 54.

<sup>(3)</sup> Urteil des Gerichts vom 7. März 2012, British Aggregates Association/Kommission, T-210/02 RENV, Slg. 2012, ECR II-0000, Randnrn. 49-50; Urteil des Gerichtshofs vom 15. November 2011, Europäische Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich und Königreich Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verbundene Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011, I-11113, Randnrn. 75 und 90.

<sup>(4)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Ministero dell'Economica e delle Finanze u. a./Paint Graphos, verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011, I-7611, Randnr. 70.

<sup>(5)</sup> Siehe Artikel 1 des Gesetzes Nr. 50/1988 über die Mehrwertsteuer.

- (71) Die Überwachungsbehörde sieht in der MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern und in der Nichterhebung von MwSt. auf gemischte Dienstleistungen keine Angleichung einer allgemeinen, im Wesen und in der Struktur des isländischen MwSt.-Systems begründeten Regelung. Vielmehr wurden die Änderungen mit dem wirtschaftlichen und politischen Ziel angenommen<sup>(1)</sup>, ausländische Unternehmen dazu zu bewegen, Dienstleistungen isländischer Rechenzentren in Anspruch zu nehmen, und so die Wettbewerbsfähigkeit der isländischen Rechenzentren zu verbessern<sup>(2)</sup>. Diese Erwägungen entsprechen nach Überzeugung der Überwachungsbehörde nicht der Logik und dem Wesen eines Verbrauchsteuersystems<sup>(3)</sup>.
- (72) Die isländischen Behörden behaupten, die fraglichen Maßnahmen stellten einen Versuch dar, das isländische MwSt.-System an die MwSt.-Systeme von EU-Mitgliedstaaten anzugleichen, um für die heimischen Rechenzentren ähnliche Wettbewerbsbedingungen wie in der EU zu schaffen. Im Beschluss Nr. 3/13/KOL hat die Überwachungsbehörde die isländischen Behörden um genauere Informationen ersucht, die belegen, dass die Änderungen ihres MwSt.-Gesetzes die MwSt.-Systeme von EU-Mitgliedstaaten widerspiegeln, und die vor allem aber verdeutlichen, dass die Änderungen der Logik des isländischen MwSt.-Systems entsprechen. Hierzu haben die isländischen Behörden keine Stellungnahmen oder weiteren Informationen übermittelt.
- (73) Nach den vorstehenden Ausführungen ist die Überwachungsbehörde der Auffassung, dass die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern und die Nichterhebung der MwSt. auf gemischte Dienstleistungen nicht der Logik und dem Wesen des isländischen MwSt.-Systems entsprechen.

#### 1.4. Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Handels zwischen Vertragspartnern

- (74) Die Maßnahme muss geeignet sein, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handel zwischen den Vertragspartnern des EWR-Abkommens zu beeinträchtigen, um als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen zu gelten.
- (75) Nach ständiger Rechtsprechung kann bereits aufgrund der Tatsache, dass eine Maßnahme die Position eines Unternehmens gegenüber anderen konkurrierenden Unternehmen im Handel innerhalb des EWR stärkt, festgestellt werden, dass die Maßnahme geeignet ist, den Handel zwischen Vertragspartnern zu beeinträchtigen und den Wettbewerb mit Unternehmen in anderen EWR-Staaten zu verfälschen<sup>(4)</sup>.
- (76) Die beiden fraglichen Maßnahmen zielten auf Unternehmen ab, die außerhalb Islands (u. a. im EWR) ansässig sind. Sie würden von den Maßnahmen profitieren, wenn sie Dienstleistungen von isländischen Rechenzentren erwerben. Isländische Rechenzentren wiederum stehen im Wettbewerb mit Anbietern ähnlicher Dienstleistungen im EWR. Die Maßnahmen waren gezielt eingeführt worden, um Dienstleistungen isländischer Rechenzentren für Kunden aus dem EWR und anderen Ländern attraktiver zu machen. Da diese Kunden Unternehmen sind, die im Wettbewerb mit anderen Unternehmen in ihrer jeweiligen Branche im EWR stehen, waren die Maßnahmen geeignet, den Handel zwischen den Vertragspartnern des EWR-Abkommens zu beeinträchtigen und den Wettbewerb im EWR zu verfälschen oder zu gefährden.

#### 1.5. Schlussfolgerung hinsichtlich des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe

- (77) Nach den vorstehenden Ausführungen kommt die Überwachungsbehörde zu dem Schluss, dass die zu prüfenden Maßnahmen, d. h. die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung durch gebietsfremde Kunden zur Nutzung in den isländischen Rechenzentren und die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen, an denen Rechenzentren beteiligt sind, mit Ausnahme von Nebendienstleistungen zu elektronisch erbrachten Dienstleistungen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen darstellen. Unter den oben genannten Voraussetzungen muss somit geprüft werden, ob die Maßnahmen mit dem Funktionieren des EWR-Abkommens vereinbar sind.

### 2. VERFAHRENSANFORDERUNGEN

- (78) Nach Teil I Artikel 1 Absatz 3 des Protokolls 3 „muss die EFTA-Überwachungsbehörde rechtzeitig informiert werden, damit sie sich zur vorgesehenen Gewährung oder Änderung einer Beihilfe äußern kann. (...) Der betreffende Staat darf seine vorgeschlagenen Maßnahmen erst dann in Kraft setzen, wenn das Verfahren zu einer endgültigen Entscheidung geführt hat“.
- (79) Die isländischen Behörden haben die Überwachungsbehörde nicht rechtzeitig über die Beihilfemaßnahmen vor Inkrafttreten am 1. Mai 2001 informiert. Außerdem haben sie diese Maßnahmen in Kraft gesetzt, bevor die Überwachungsbehörde eine abschließende Entscheidung getroffen hat. Deshalb kommt die Überwachungsbehörde zu dem Schluss, dass die isländischen Behörden ihren Verpflichtungen nach Teil I Artikel 1 Absatz 3 des Protokolls 3 nicht nachgekommen sind. Die Gewährung jeglicher Beihilfe verstößt somit gegen geltendes Recht.

<sup>(1)</sup> Schriftliche Anmeldung vom 2.9.2011.

<sup>(2)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 30. März 2012, Fürstentum Liechtenstein und VTM Fundmanagement/EFTA-Überwachungsbehörde, verbundene Rechtssachen E-17/10 und E-6/11, 2012, EFTA Court Report, S. 117, Randnr. 76.

<sup>(3)</sup> Ähnliche Argumentation in Erwägungsgrund 95 der Entscheidung 2003/515/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Maßnahme, die die Niederlande zugunsten von Unternehmen mit internationalen Finanzierungstätigkeiten durchgeführt haben (ABl. L 180 vom 18.7.2003, S. 52).

<sup>(4)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 20. Mai 1999, Regierung von Norwegen/EFTA-Überwachungsbehörde, E-6/98, 1999, EFTA Court Report, S. 76, Randnr. 59; Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 1980, Philip Morris Holland/Kommission, 730/79, Slg. 1980, 2671, Randnr. 11.

## 3. PRÜFUNG DER VEREINBARKEIT MIT DEM GESETZ

- (80) Die isländischen Behörden haben keine Argumente dafür vorgetragen, dass die oben beschriebene staatliche Beihilfe, die durch die MwSt.-Regelung gewährt wird, als mit dem Gesetz zu vereinbarende staatliche Beihilfe angesehen werden kann.
- (81) Beihilfemaßnahmen nach Artikel 61 Absatz 1 EWR-Abkommen sind generell mit dem Funktionieren des EWR-Abkommens nicht vereinbar, es sei denn, sie fallen unter eine der Ausnahmen nach Artikel 61 Absatz 2 oder Absatz 3 EWR-Abkommen.
- (82) Die Ausnahmeregelung nach Artikel 61 Absatz 2 gilt nicht für die fragliche Beihilfe; die Maßnahme ist nicht geeignet, eines der in Absatz 2 genannten Ziele zu erreichen. Auch Artikel 61 Absatz 3 Buchstabe a und Buchstabe b EWR-Abkommen finden in diesem Fall keine Anwendung. Der Überwachungsbehörde liegen keine Informationen vor, nach denen die Begünstigten der Beihilfe in einer Region ansässig wären, die für Regionalbeihilfen im Sinne von Artikel 61 Absatz 3 Buchstabe c EWR-Abkommen in Betracht kämen. Auch die Ausnahmeregelung nach Artikel 59 Absatz 2 EWR-Abkommen ist auf diesen Fall nicht anwendbar.
- (83) Daher kommt die Überwachungsbehörde zu dem Schluss, dass die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung durch gebietsfremde Kunden zur Nutzung in isländischen Rechenzentren und die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen mit gemischten Dienstleistungen für gebietsfremde Kunden der isländischen Rechenzentren, soweit es sich nicht um Nebendienstleistungen zu den elektronisch erbrachten Dienstleistungen handelt, nach Maßgabe der Bestimmungen des EWR-Abkommens zu staatlichen Beihilfen nicht gerechtfertigt sind.

## 4. VERTRAUENSSCHUTZ UND RECHTSSICHERHEIT

- (84) Beihilfeempfänger können sich im Zusammenhang mit der Rückforderung von zu Unrecht gewährten staatlichen Beihilfen auf die Rechtsgrundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit berufen. Diese Grundsätze gelten aber nur bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände. Grundsätzlich darf ein Unternehmen nur dann auf die Rechtmäßigkeit der Beihilfe vertrauen, wenn die Beihilfe unter Einhaltung des vorgesehenen Verfahrens zur Anmeldung der Beihilfe bei der Überwachungsbehörde (oder ggf. der Europäischen Kommission) gewährt wurde<sup>(1)</sup>. Dieses Prinzip wurde vom Gerichtshof wie folgt bestätigt: „In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens kann das Vorliegen eines außergewöhnlichen Umstands auch nicht im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit angenommen werden, denn der Gerichtshof hat bereits im Wesentlichen entschieden, dass der Empfänger der Beihilfe, solange die Kommission keine Genehmigungsentscheidung erlassen hat (...), keine Gewissheit über die Rechtmäßigkeit der geplanten Beihilfe hat, so dass weder eine Berufung auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes noch auf den Grundsatz der Rechtssicherheit möglich ist (...).“<sup>(2)</sup>
- (85) Der Gerichtshof hat grundsätzlich festgestellt, dass sich der Empfänger nur dann auf den Vertrauensschutz hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Beihilfe berufen kann, wenn die Beihilfe unter Einhaltung des Verfahrens nach Teil I Artikel 1 Absatz 3 des Protokolls 3<sup>(3)</sup> gewährt wurde. Einem sorgfältigen Gewerbetreibenden sei es regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, ob dieses Verfahren beachtet wurde<sup>(4)</sup>.
- (86) Ungeachtet dessen hat der Gerichtshof aber auch anerkannt, dass ein Beihilfeempfänger, dem eine Beihilfe gewährt wird, die nicht angemeldet wurde und daher rechtswidrig ist, unter außergewöhnlichen Umständen darauf vertrauen kann, dass die Beihilfe rechtmäßig war, und dass der Beihilfeempfänger diesen Vertrauensschutz im Zusammenhang mit einer Rückforderung geltend machen kann<sup>(5)</sup>. Der Gerichtshof stellte fest, dass ein Unternehmen sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen kann, wenn ein Gemeinschaftsorgan begründete Erwartungen bei ihm geweckt hat<sup>(6)</sup>. Dies hat die Überwachungsbehörde nicht getan, und aufgrund ihrer Entscheidungen über die Untersagung selektiver steuerlicher Beihilfen hätte klar sein müssen, dass MwSt.-Maßnahmen, durch die bestimmte Unternehmen oder Unternehmensgruppen begünstigt werden, bei der Überwachungsbehörde hätten angemeldet werden müssen<sup>(7)</sup>.

(1) Urteil des Gerichtshofs vom 20. September 1990, Kommission/Deutschland, C-5/89, Slg. 1990, I-3437, Randnr. 14; Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 1997, Spanien/Kommission, C-169/95, Slg. 1997, I-135, Randnr. 51; Urteil des Gerichtshofs vom 20. März 1997, Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland GmbH, C-24/95, Slg. 1997, I-1591, Randnr. 25.

(2) Urteil des Gerichtshofs vom 11. März 2010, Centre d'Exportation du Livre Français (CELF), Ministre de la Culture et de la Communication/Société Internationale de Diffusion et d'Édition (SIDE), C-1/09, Slg. 2010, I-02099, Randnr. 53; siehe auch Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004, Italienische Republik/Kommission, C-91/01, Slg. 2004, I-4355, Randnrn. 66 und 67.

(3) Urteil des Gerichtshofs vom 20. September 1990, Kommission/Deutschland, C-5/89, Slg. 1990, I-3437, Randnr. 14; Urteil des Gerichts vom 15. Juni 2005, Regione Autonoma della Sardegna/Kommission, T-171/02, Slg. 2005, II-2123, Randnr. 64.

(4) Urteil des Gerichtshofs vom 20. September 1990, Kommission/Deutschland, C-5/89, Slg. 1990, I-3437, Randnr. 14; Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 1997, Spanien/Kommission, C-169/95, Slg. 1997, I-135, Randnr. 51.

(5) Urteil des Gerichtshofs vom 11. November 2004, Demesa und Territorio Histórico de Álava/Kommission, verbundene Rechtssachen C-183/02 P und C-187/02 P, Slg. 2004, I-10609, Randnr. 51.

(6) Urteil des Gerichts vom 18. Januar 2000, Mehibas Dordstelaan/Kommission, T-290/97, Slg. 2000, II-15; Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187 ASBL/Kommission, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, Slg. 2006, I-05479, Randnr. 147.

(7) Siehe Entscheidung der EFTA-Überwachungsbehörde Nr. 106/95/KOL vom 31. Oktober 1995 über eine Freistellung von Glasverpackungen von der Grundabgabe auf Einweg-Getränkeverpackungen (ABl. L 124 vom 23.5.1996, S. 30, und EWR-Beilage Nr. 23 vom 23.5.1996, S. 75); EFTA Surveillance Authority Decision No 145/97/COL of 14.5.1997 concerning appropriate measures regarding regionally differentiated social security taxation; Beschluss der EFTA-Überwachungsbehörde Nr. 97/10/KOL vom 24. März 2010 zur Besteuerung firmeneigener Versicherungsgesellschaften nach dem liechtensteinischen Steuergesetz (ABl. L 261 vom 27.9.2012, S. 1, und EWR-Beilage Nr. 53 vom 27.9.2012, S. 1).

- (87) Daher kann die Überwachungsbehörde Argumente, die sich auf die Rechtssicherheit oder den Vertrauensschutz stützen, in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs und der weitreichenden Gültigkeit von Artikel 61 EWR-Abkommen und Artikel 107 AEUV in diesem Fall nicht anerkennen. Die Schlussfolgerung, dass die zu prüfenden MwSt.-Maßnahmen staatliche Beihilfen beinhalten könnten, war zu jedem Zeitpunkt klar abzusehen.

#### 5. RÜCKFORDERUNG

- (88) Da die Beihilfe ohne vorherige Anmeldung bei der Überwachungsbehörde gewährt wurde, handelt es sich um eine rechtswidrige Beihilfe im Sinne von Teil II Artikel 1 Buchstabe f des Protokolls 3 zum Überwachungsbehörde- und Gerichtshof-Abkommen. Nach Teil II Artikel 14 des Protokolls 3 des Überwachungsbehörde- und Gerichtshof-Abkommens kommt die Überwachungsbehörde zu dem Schluss, dass eine rechtswidrige Beihilfe, die mit den staatlichen Beihilferegeln im Rahmen des EWR-Abkommens nicht vereinbar ist, von den Empfängern zurückzufordern ist.
- (89) Die Überwachungsbehörde vertritt den Standpunkt, dass die Rückzahlung in diesem Fall nicht durch allgemeine Grundsätze ausgeschlossen ist. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Aufhebung einer rechtswidrig gezahlten Beihilfe durch Wiedereinziehung die logische Konsequenz der Feststellung, dass die Beihilfe gegen geltendes Recht verstoßen hat. Somit kann die Rückforderung einer rechtswidrig gewährten staatlichen Beihilfe zur Wiederherstellung der früheren Situation grundsätzlich nicht als unverhältnismäßig gegenüber den Zielen des EWR-Abkommens hinsichtlich staatlicher Beihilfen angesehen werden.
- (90) Mit der Rückzahlung der Beihilfe verlieren die Empfänger den Vorteil, den sie gegenüber ihren Wettbewerbern auf dem Markt hatten, und die vor Gewährung der Beihilfe gegebene Situation wird wiederhergestellt<sup>(1)</sup>. Aus dieser Funktion der Rückzahlung der Beihilfe folgt auch, dass grundsätzlich — außer in außergewöhnlichen Umständen — die Überwachungsbehörde ihren Ermessensspielraum nicht überschreitet, wenn sie den EFTA-Staat auffordert, die als rechtswidrige Beihilfen gewährten Beträge zurückzufordern, weil damit lediglich die frühere Situation wiederhergestellt wird<sup>(2)</sup>. In Anbetracht der Aufsichtspflicht der Überwachungsbehörde über staatliche Beihilfen nach Protokoll 3 des Überwachungsbehörde- und Gerichtshof-Abkommens darf ein Unternehmen, dem eine Beihilfe gewährt worden ist, grundsätzlich nur dann auf die Rechtmäßigkeit der Beihilfe vertrauen, wenn diese unter Einhaltung des im Protokoll festgelegten Verfahrens gewährt wurde<sup>(3)</sup>. In diesem Fall sind keine außergewöhnlichen Umstände zu erkennen, die einen solchen Vertrauensschutz aufseiten der Beihilfeempfänger rechtfertigen würden.
- (91) Die Rückforderung der rechtswidrig gewährten staatlichen Beihilfe beinhaltet Zinsen und Zinseszinsen nach Teil II Artikel 14 Absatz 2 des Protokolls 3 des Überwachungsbehörde- und Gerichtshof-Abkommens und Artikel 9 und 11 der Entscheidung der Überwachungsbehörde Nr. 195/04/KOL vom 14. Juli 2004<sup>(4)</sup>.
- (92) Die isländischen Behörden haben bisher nur unvollständige Angaben zur Höhe der nach den Änderungen durch das Gesetz Nr. 163/2010 gewährten Beihilfen gemacht. Sie haben auch keine ausreichenden Informationen zur Anzahl und Identität der potenziellen Begünstigten der Maßnahmen vorgelegt. Die isländischen Behörden werden hiermit aufgefordert, genaue Angaben zur Höhe der gewährten Beihilfen und zu den Beihilfeempfängern vorzulegen.

#### 6. SCHLUSSFOLGERUNG

- (93) In Anbetracht der erläuterten Sachverhalte kommt die Überwachungsbehörde zu dem Schluss, dass die isländischen Behörden die fraglichen Beihilfen rechtswidrig und unter Verstoß gegen Teil I Artikel 1 Absatz 3 des Protokolls 3 gewährt haben.
- (94) Die aufgrund der Bestimmungen des Gesetzes Nr. 163/2010 gewährten staatlichen Beihilfen in Form einer MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung durch gebietsfremde Kunden zur Nutzung in isländischen Rechenzentren und der Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen mit gemischten Dienstleistungen für gebietsfremde Kunden der isländischen Rechenzentren, soweit es sich nicht um Nebendienstleistungen zu den elektronisch erbrachten Dienstleistungen handelte, sind mit dem Funktionieren des EWR-Abkommens aus den oben genannten Gründen nicht vereinbar und daher mit Wirkung des Datums der Beihilfegewährung zurückzufordern —

<sup>(1)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 30. März 2012, Fürstentum Liechtenstein und VTM Fundmanagement/EFTA-Überwachungsbehörde, verbundene Rechtssachen E-17/10 und E-6/11, 2012, EFTA Court Report, S. 117, Randnrn. 141-142.

<sup>(2)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission, C-75/97, Slg. 1999, I-3671, Randnr. 66; Urteil des Gerichtshofs vom 7. März 2002, Italien/Kommission, C-310/99, Slg. 2002, I-2289, Randnr. 99.

<sup>(3)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 14. Januar 1997, Spanien/Kommission, C-169/95, Slg. 1997, I-135, Randnr. 51.

<sup>(4)</sup> Geändert durch Beschluss der EFTA-Überwachungsbehörde Nr. 789/08/KOL vom 17. Dezember 2008 zur Änderung des Beschlusses des Kollegiums Nr. 195/04/KOL über die Durchführungsbestimmungen in Teil II Artikel 27 des Protokolls 3 des Abkommens zwischen den EFTA-Staaten über die Errichtung einer Überwachungsbehörde und eines Gerichtshofs hinsichtlich der Standardformulare für die Notifizierung von Beihilfen (ABl. L 340 vom 22.12.2010, S. 1, und EWR-Beilage Nr. 72 vom 22.12.2010, S. 1).

HAT FOLGENDE ENTSCHEIDUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Die mit Artikel 4 und Artikel 12 des isländischen Gesetzes Nr. 163/2010 eingeführten Bestimmungen, nämlich die MwSt.-Befreiung für die Einfuhr von Servern und ähnlicher Ausrüstung durch gebietsfremde Kunden zur Nutzung in isländischen Rechenzentren und die Nichterhebung von Mehrwertsteuer auf Transaktionen mit gemischten Dienstleistungen, die nicht untrennbar mit den elektronisch erbrachten Dienstleistungen für gebietsfremde Kunden der isländischen Rechenzentren verbunden sind, beinhalten staatliche Beihilfen, die mit dem Funktionieren des EWR-Abkommens unvereinbar sind.

*Artikel 2*

Die isländischen Behörden treffen alle erforderlichen Maßnahmen, um die in Artikel 1 genannten Beihilfen von den Begünstigten, die sie zwischen dem 1. Mai 2011 und dem 13. März 2013 rechtswidrig erhalten haben, zurückzufordern.

*Artikel 3*

Die Beihilfe wird sofort zurückgefordert, auf jeden Fall binnen vier Monaten nach Bekanntgabe dieser Entscheidung und in Übereinstimmung mit den in nationalen Gesetzen festgelegten Verfahren, sofern dadurch die unverzügliche und tatsächliche Durchführung der Entscheidung ermöglicht wird.

Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen und Zinseszinsen, die von dem Zeitpunkt, ab dem die Beihilfe dem Begünstigten zur Verfügung stand, bis zu deren tatsächlicher Rückzahlung berechnet werden.

Die Zinsen werden nach Artikel 9 des Beschlusses der EFTA-Überwachungsbehörde Nr. 195/04/KOL <sup>(1)</sup> berechnet.

*Artikel 4*

Island teilt der Überwachungsbehörde bis spätestens 8. Juli 2014 den Gesamtbetrag (Hauptforderung und Zinsen) mit, der von dem/den Begünstigten zurückzufordern ist, und unterrichtet sie über die Maßnahmen, die ergriffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um den Betrag zurückzufordern.

Island muss bis spätestens 8. September 2014 die Entscheidung der Überwachungsbehörde umgesetzt und den Beihilfebetrag vollständig zurückgefordert haben.

*Artikel 5*

Diese Entscheidung ist an Island gerichtet.

*Artikel 6*

Nur der englische Wortlaut dieser Entscheidung ist verbindlich.

Brüssel, den 8. Mai 2014

*Für die EFTA-Überwachungsbehörde*

Oda Helen SLETNES

*Präsidentin*

Frank J. BÜCHEL

*Mitglied des Kollegiums*

---

<sup>(1)</sup> Geändert durch Beschluss der EFTA-Überwachungsbehörde Nr. 789/08/KOL.