EuGH Report 2/06

Jan Ole Luuk
Rechtsanwalt, LL.M.,
MWST-Experte FH,
Walder Wyss & Partner,
Zürich

Stefan Oesterhelt
Rechtsanwalt, LL.M.,
dipl. Steuerexperte,
Homburger Rechtsanwälte,
Zürich

Maurus Winzap
Rechtsanwalt, LL.M.,
dipl. Steuerexperte
Walder Wyss & Partner,
Zürich

A Direkte Steuern

I EuGH, Urteil v. 19. 1. 2006 – Rs. C-265/04 *(Bouanich)*[1] Diskriminierung von Gebietsfremden beim Aktienrückkauf; Beachtlichkeit der DBA

1. Die Art. 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende ausschliessen, wonach bei einer Herabsetzung des Gesellschaftskapitals der an einen gebietsfremden Aktionär gezahlte Betrag aus dem Rückkauf von Aktien als Dividendenausschüttung besteuert wird, ohne dass ein Recht auf Abzug der Einstandskosten dieser Aktien besteht, während der an einen gebietsansässigen Aktionär gezahlte gleiche Betrag als Veräusserungsgewinn besteuert wird, wobei ein Recht auf Abzug der Einstandskosten besteht.
2. Die Art. 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen wie dem am 27. November 1990 unterzeichneten Abkommen zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung des Königreichs Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ergibt, das für gebietsfremde Aktionäre eine Obergrenze der Dividendenbesteuerung festlegt, die niedriger ist als die für gebietsansässige Aktionäre geltende, und durch Auslegung dieses Abkommens im Licht der Erläuterungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zu ihrem einschlägigen Musterabkommen den Abzug des Nennwerts dieser Aktien vom Betrag aus dem Aktienrückkauf erlaubt, es sei denn, die gebietsfremden Aktionäre werden nach dieser nationalen Regelung nicht weniger günstig behandelt als die gebietsansässigen Aktionäre. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob dies im konkreten Fall des Ausgangsverfahrens zutrifft.

1 Ausgangssachverhalt

Die in Frankreich ansässige Aktionärin, Frau Bouanich, investierte in eine schwedische Aktiengesellschaft. Im Rahmen einer Kapitalherabsetzung kaufte die Gesellschaft die Aktien von Frau Bouanich zurück. Dabei wurde die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Nennwert der Aktien als Liquidationsdividende in Schweden an der Quelle mit einer Kuponsteuer von 15% erfasst, was in Übereinstimmung

mit Art. 10 Abs. 2 DBA Frankreich-Schweden steht. Da Gebietsfremde – im Gegensatz zu in Schweden ansässigen Steuerpflichtigen – den Veräusserungserlös um den Einstandspreis nicht mindern konnten, erhob Frau Bouanich Klage beim Kammarrätt Sundsvall, woraufhin dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorgelegt wurden[2].

2 Vorlagefragen

Das vorlegende Gericht möchte vom EuGH die Vereinbarkeit der schwedischen Regelung mit der Kapitalverkehrsfreiheit (erste Vorlagefrage) und der Niederlassungsfreiheit (dritte Vorlagefrage) überprüft haben, wobei auch das DBA Frankreich-Schweden, welches das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf 15% beschränkt, in die Prüfung miteinzubeziehen ist (zweite Vorlagefrage).

3 Aus den Entscheidungsgründen

Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

Wie bereits Generalanwältin *Kokott*[3] kommt der EuGH zum Schluss, dass auch Aktienrückkäufe von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt werden und dass die bevorzugte Behandlung von Gebietsansässigen den freien Kapitalverkehr behindere. Dies sei – da die Situation von Gebietsfremden mit derjenigen von Gebietsansässigen vergleichbar sei[4] – nicht mit den Bestimmungen des EG-Vertrags zur Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar.

Beachtlichkeit der DBA

Im Rahmen der zweiten Vorlagefrage prüft der EuGH, ob das DBA Frankreich-Schweden überhaupt herangezogen werden kann, um eine nationale Steuerregelung auf ihre Vereinbarkeit mit den Gemeinschaftsvorschriften über

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern

I EuGH, Urteil v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 (*Bouanich*) Diskriminierung von Gebietsfremden beim Aktienrückkauf; Beachtlichkeit der DBA

II EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-152/03 (*Ritter-Coulais*) Verluste aus ausländischen Immobilien

III EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03 (*van Hilten-van der Heijden*) Erbschaftssteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

IV EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 (*Keller Holding*) Diskriminierendes Abzugsverbot von Beteiligungsaufwendungen

B Mehrwertsteuer

I EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03 (*Optigen*) C-355/03 (*Fulcrum*) und C-484/03 (*Bond House*) Karussellbetrug geht nicht zu Lasten unschuldiger Zwischenhändler

II EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u.a.*) Keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei missbräuchlicher Gestaltung zum alleinigen Zweck der Erlangung eines Steuervorteils

---

1 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

2 ABI. EU, C 228 v.11.9.2004, 22.

3 Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* vom 14.7.2005 in der Rs. C-265/04 *(Bouanich),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 27.

4 Die Parallelen zum Fall *Gerritse* (EuGH, Urteil v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 *(Gerritse),* Slg. 2003, I-05933) wurden vom EuGH im Gegensatz zum Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* (Schlussanträge vom 14.7.2005 in der Rs. C-265/04 *(Bouanich)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 39) nicht hervorgehoben.

den freien Kapitalverkehr zu überprüfen. Wie schon Generalanwältin *Kokott*[5] teilt der EuGH die Auffassung der Kommission nicht, dass ein DBA bei der Beurteilung der Gemeinschaftskonformität unbeachtlich sei.

Bei der Beurteilung, ob denn im vorgelegten Sachverhalt eine unzulässige Diskriminierung vorliege, erinnert der EuGH zunächst bei der Prüfung der beiden Varianten (30% Steuer auf der Differenz zwischen Veräusserungserlös und Einstandspreis für Gebietsansässige einerseits und 30% (gemäss DBA auf 15% reduziert) auf der Differenz von Veräusserungserlös und Nennwert bei Nichtansässigen andererseits) daran, dass dies eine Frage des Sachverhaltes betreffe, dessen Ermittlung nicht Aufgabe des EuGH, sondern jene des nationalen Gerichts sei, und weist die Angelegenheit an das vorlegende Gericht zurück.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil dürfte in mehrfacher Hinsicht von Interesse sein. Dass die Kapitalverkehrsfreiheit grundsätzlich betroffen ist, wurde erwartet und überrascht folglich nicht. Neu dürfte aber sein, dass der Vorgang einer Kapitalrückführung in den Schutzbereich der Bestimmungen des EG-Vertrags zur Kapitalverkehrsfreiheit fällt.

Dass es den Mitgliedstaaten frei steht, durch den Abschluss bilateraler DBA Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen und dass sie bei der Ausübung der in dieser Weise aufgeteilten Steuerhoheit die Grundfreiheiten des EG-Vertrages beachten müssen, wurde vom EuGH bereits mehrfach festgestellt[6], zuletzt in der Rechtssache «*D*»[7]. Inwiefern DBA – als Teil der nationalen Rechtsordnung – bei der Prüfung auf Übereinstimmung mit den Grundfreiheiten vom EuGH stets mitzuberücksichtigen sind, wurde vom EuGH jedoch nicht mit hinreichender Deutlichkeit entschieden. Der EuGH verwirft zwar die Auffassung der Kommission, wonach die Wahrung des Gemeinschaftsrechts nicht vom Inhalt eines DBA abhängen könne und DBA daher für die Prüfung der Gemeinschaftsrechtskonformität unbeachtlich seien[8]. Das Besprechungsurteil lässt jedoch auch den Schluss zu, dass dies bloss prozessuale Gründe hat[9]. Ob auch die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Aktionärs von Bedeutung ist, wurde vom EuGH nicht beleuchtet, obwohl die Schlussanträge von Generalanwältin *Kokott* diese Problematik zumindest anschneiden[10].

Aus schweizerischer Sicht kommt dem Besprechungsurteil Bedeutung zu, da gemäss Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag nicht nur Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten (wie der Schweiz) verboten sind[11]. Die Grenzen der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit wurden vom EuGH bisher noch nicht näher ausgeleuchtet und bilden den Gegenstand mehrerer beim EuGH anhängiger Vorabentscheidungsersuchen[12].

II EuGH, Urteil v. 21. 2. 2006 – Rs. C-152/03 *(Ritter-Coulais)*[13] Verluste aus ausländischen Immobilien

Art. 48 EWG-Vertrag (später Art. 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Art. 39 EG) ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren betroffenen entgegensteht, wonach natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einem Mitgliedstaat beziehen und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind, keinen Anspruch darauf haben, dass bei der Festsetzung des Steuersatzes für diese Einkünfte in diesem Staat Verluste aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt

werden, die sich auf ein von ihnen selbst zu Wohnzwecken genutztes Wohnhaus in einem anderen Mitgliedstaat beziehen, während positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich eines solchen Hauses berücksichtigt würden.

1 Ausgangssachverhalt

Die Eheleute Ritter-Coulais erzielten in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer an einem Gymnasium, wohnten aber in einem eigenen Einfamilienhaus in Frankreich. Aufgrund des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses wurden sie in Deutschland steuerlich wie Inländer behandelt und als unbeschränkt Steuerpflichtige zur Einkommenssteuer veranlagt. Aufgrund der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Nutzungswertbesteuerung erlitten die Eheleute Ritter-Coulais aus dem französischen Eigenheim einen Verlust, weshalb sie für die Festsetzung des Steuersatzes der in Deutschland geschuldeten Steuer die Berücksichtigung der französischen Verluste beantragten. Nachdem ihr Antrag bei der Finanzverwaltung und ihre Klage beim Finanzgericht erfolglos blieben, legten sie Revision beim Bundesfinanzhof ein, der die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte[14].

2 Vorlagefragen

Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es der Niederlassung- und Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht, wenn eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, die dort Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die in einem anderen Mitgliedstaat entstehen, nicht bei der Einkommensermittlung abziehen kann. Die zweite Frage geht im Wesentlichen dahin, ob die erwähnten ausländischen Verluste, wenn nicht schon bei der Bemessungsgrundlage, dann zumindest bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigt werden müssen.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Keine Beantwortung der ersten Vorlagefrage

Obwohl die Erheblichkeit der Vorlagefragen grundsätzlich vom nationalen Gericht zu beurteilen ist, tritt der EuGH auf die erste Vorlagefrage nicht ein, da er sie als offensichtlich nicht erheblich taxiert.

---

5 Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* vom 14.7.2005 in der Rs. C-265/04 *(Bouanich),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 45.

6 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 *(Gilly),* Slg. 1998, I-2793, Rz. 24, 30; EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 *(Saint-Gobain),* Slg. 1999, I-6161, Rz. 57.

7 Vgl. EuGH, Urteil v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03 *(D),* Rz. 52 (vgl. dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2005, 181, 183 f.).

8 Die Kommission stützt sich dabei auf *Avoir fiscal* (EuGH, Urteil v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83, Slg. 1986, 273, Rz. 26) und *Saint-Gobain* (EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C 307/97, Slg. 1999, I 6161, Rz. 54).

9 Deutlicher sind diesbezüglich die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* welche die Auffassung der Kommission mit den Worten «Ich teile diese Auffassung nicht» verwirft (vgl. die Schlussanträge vom 14.7.2005 in der Rs. C-265/04 *(Bouanich),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 45).

10 Vgl. die Schlussanträge vom 14.7.2005 in der Rs. C-265/04 *(Bouanich),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 68.

11 Wobei freilich die Einschränkungen der Art. 57 ff. EG-Vertrag zu beachten sind.

12 Vgl. dazu unten, A III 4.

13 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

14 ABI. EU, C 158 v. 5.7.2003, 8.

Niederlassungsfreiheit nicht betroffen

Der EuGH erinnert zunächst daran, dass die Niederlassungsfreiheit nach ständiger Rechtsprechung die Aufnahme und Ausübung selbständiger Tätigkeiten umfasse[15]. Im vorliegenden Fall sind demgegenüber natürliche Personen betroffen, welche einer nichtselbständigen Tätigkeit als Lehrer an einem deutschen öffentlichen Gymnasium nachgehen, sodass die Niederlassungsfreiheit nicht tangiert sei.

Kapitalverkehrsfreiheit ebenfalls nicht betroffen

Was zweitens die Kapitalverkehrsfreiheit betrifft, weist der EuGH zwar darauf hin, dass die Nichtberücksichtigung der fraglichen Verluste beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts in den Geltungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG fallen könnte. Die Bestimmungen auf dem Gebiet der Kapitalverkehrsfreiheit, die zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits galten, standen aber der in Frage stehenden Regelung nicht entgegen.

Prüfung im Lichte der Arbeitnehmerfreizügigkeit

Obwohl das vorlegende Gericht seine Frage ihrer Form nach auf die Auslegung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit beschränkte, hinderte dies den EuGH nicht daran, den Sachverhalt unter dem Aspekt der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu prüfen[16]. Da Gebietsfremde häufiger als Gebietsansässige Eigentümer einer ausländischen Immobilie sind, werden sie durch die deutsche Regelung gegenüber diesen benachteiligt, was in Konflikt zur Arbeitnehmerfreizügigkeit von Art. 48 EG-Vertrag stehe.

Keine Rechtfertigung durch Kohärenz

Der von der deutschen Regierung geltend gemachte Rechtfertigungsgrund der Kohärenz wird vom EuGH mit dem Hinweis darauf abgelehnt, dass ausländische Immobilieneinkünfte in Deutschland für die Satzbestimmung ja gerade berücksichtigt werden.

4 Anmerkung

Während sich der EuGH unlängst im Fall *Marks&Spencer* zur Berücksichtigung ausländischer Verluste einer Tochtergesellschaft zu äussern hatte[17], ging es im Besprechungsurteil um die Frage der Berücksichtigung von ausländischen Immobilienverlusten von natürlichen Personen. Obwohl der deutsche Bundesfinanzgerichtshof in seiner ersten Vorlagefrage explizit darüber Auskunft ersucht hat, ob die Verluste aus der ausländischen Liegenschaft bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien, bleibt ihm der EuGH (aus prozessualen Gründen) diesbezüglich eine Antwort schuldig. Die Beantwortung dieser interessanten Frage ist somit vorerst vertagt.

Dass der EuGH mit Bezug auf die zweite Vorlagefrage zum Schluss gelangt ist, dass Verluste aus der französischen Immobilie in Deutschland bei der Steuersatzbestimmung im Sinne eines negativen Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind, ist jedoch bereits bemerkenswert. Im vorliegenden Fall ging es ja nicht um die Diskriminierung eines (echt) Gebietsansässigen gegenüber einem Gebietsfremden; die Eheleute Ritter-Coulais sind in Deutschland ja nur aufgrund einer Fiktion unbeschränkt steuerpflichtig. Tatsächlich handelt es sich jedoch um Verluste eines in Frankreich ansässigen Ehepaares aus ihrer französischen Liegenschaft. Dies scheint für den EuGH nicht von Bedeutung zu sein[18]. Keine Rolle spielte

auch die Tatsache, dass die Wohnsitznahme in Frankreich aus privaten Gründen erfolgt ist. In *Werner* hat der EuGH demgegenüber einem in Deutschland praktizierenden (und daher dort beschränkt steuerpflichtigen) Zahnarzt, welcher seinen Wohnsitz nach Belgien verlegte, die Berufung auf die Niederlassungsfreiheit versagt, da die Wohnsitznahme aus rein privaten Gründen erfolgt ist[19].

III EuGH, Urteil v. 23. 2. 2006 – Rs. C-513/03 *(van Hilten-van der Heijden)*[20] Erbschaftssteuerpflicht trotz Wohnsitzverlegung

Art. 73b EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG) ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegensteht, nach der der Übergang des Nachlasses eines Angehörigen dieses Mitgliedstaats, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung seines Wohnsitzes aus dem betreffenden Mitgliedstaat verstorben ist, so besteuert wird, wenn auch unter Befreiung in Höhe der von anderen Staaten erhobenen Erbschaftssteuer, als wäre der Erblasser in diesem Staat wohnen geblieben.

1 Ausgangssachverhalt

Frau van Hilten-van der Heijden starb am 22. November 1997. Sie war niederländische Staatsangehörige und hatte bis Anfang 1988 in den Niederlanden, anschliessend in Belgien und seit 1991 in der Schweiz gelebt. Ihr Vermögen ging mit ihrem Ableben auf vier in den Niederlanden ansässige Kinder über. Der Erbanfall löste sowohl in der Schweiz wie auch in den Niederlanden die unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht aus, da nach niederländischem Erbschaftssteuergesetz niederländische Staatsbürger nach ihrem Wegzug erbschaftssteuerlich für weitere zehn Jahre als in den Niederlanden ansässig gelten. Das einschlägige Erbschaftssteuer-DBA Niederlande-Schweiz schützte das niederländische Besteuerungsrecht und sah lediglich vor, dass die schweizerische Steuer an die niederländische Steuerschuld anzurechnen sei. In der Folge wurde in den Niederlanden Erbschaftssteuer erhoben, welche vom Inspecteur aufrecht erhalten wurde. Die vier Erben erhoben

15 Vgl. z.B. EuGH, Urteil v. 11.3.2004 – Rs. C 9/02 *(De Lasteyrie du Saillant),* Slg. 2004, I-2409, Rz. 40 und die dort zitierte Rechtsprechung.

16 Er berief sich dabei auf seine ständige Rechtsprechung, nach der es Aufgabe des Gerichtshofes ist, dem nationalen Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben, die ihm bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können (vgl. u.a. EuGH, Urteil v. 12.12.1990 – Rs. C 241/89 *(SARPP),* Slg. 1990, I 4695, Rz. 8; EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 *(Keller Holding),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 26 m.w.Hinw. [vgl. dazu unten, A IV]).

17 EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *(Marks&Spencer),* noch nicht in Slg. veröffentlicht (vgl. dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 180 ff., 188 ff.; MARTI/WIDRIG-GIALLOURAKI, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, ST 2006, 283 ff.).

18 Die in Rz. 36 des Besprechungsurteils enthaltene Bemerkung, dass Gebietsfremde häufiger über ausländische Immobilien verfügen würden als Gebietsansässige, trifft demgegenüber für jegliche verdeckte Diskriminierung zu.

19 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.1.1993 – Rs. C-112/91 *(Werner),* Slg. 1993, I 429.

20 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

gegen diese Entscheidung beim Gerechtshof's-Hertogenbosch Klage, der die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte[21].

2 Vorlagefragen

Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob eine nationale Erbschaftssteuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in den Anwendungsbereich der Bestimmungen des EG-Vertrags zur Kapitalverkehrsfreiheit fällt und ob diese auch auf den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern anwendbar sei.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Erbschaften als Kapitalverkehr

Der EuGH beantwortet die Frage, ob der Erwerb von Todes wegen Kapitalverkehr im Sinne von Art. 73b (neu: Art. 56) EG-Vertrag darstellt durch einen Verweis auf die Entstehungsgeschichte der Bestimmung. Diese übernahm im Wesentlichen den Inhalt von Art. 1 der Richtlinie 88/361, welche im Anhang Erbschaften explizit als Kapitalverkehr aufzählt. Der EuGH verweist auf seine ständige Rechtsprechung[22], wonach diese Nomenklatur nach wie vor Hinweischarakter habe, und qualifiziert den Erwerb von Todes wegen in der Folge als Kapitalverkehr im Sinne von Art. 73b EG-Vertrag[23].

Keine Beschränkung des Kapitalverkehrs

Bei der Frage, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellen könne, stellt der EuGH einleitend fest, dass im Fall von Erbschaften Massnahmen verboten sind, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden, und der deren Erwerb von Todes wegen besteuert.

Die niederländische Regelung stelle aber keine Beschränkung des Kapitalverkehrs dar, da Auslandsinvestitionen dadurch in keiner Weise behindert werden. Der EuGH vergleicht dabei die Situation eines niederländischen Staatsbürgers, der bei seinem Tod immer noch in den Niederlanden ansässig war, mit derjenigen eines Weggezogenen, welcher innerhalb von 10 Jahren nach dem Wegzug verstirbt. Dass die in Frage stehende Regelung nur für niederländische Staatsangehörige gelte, sei keine von Art. 73b EG-Vertrag verpönte Ungleichbehandlung, sondern befinde sich im Rahmen der Autonomie der Mitgliedstaaten. Dies gelte umso mehr, da sich die Regelung in Übereinstimmung mit dem Bericht zum OECD-Musterabkommen befände. Abschliessend stellt der EuGH fest, dass die blosse Verlegung des Wohnsitzes von einem Staat in den anderen nicht unter die Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Eine solche Verlegung des Wohnsitzes umfasse für sich genommen keine finanziellen Transaktionen und weise auch keine anderen Merkmale einer Bewegung von Kapital auf. Folglich könne eine nationale Regelung, deren Wirkung darin bestehe, einen Staatsangehörigen von der Verlegung seines Wohnsitzes in einen anderen Staat abzuhalten und somit sein Freizügigkeitsrecht zu beeinträchtigen, nicht schon aus diesem Grund eine Beschränkung des Kapitalverkehrs sein.

4 Anmerkung

Obwohl nicht Gegenstand einer Vorlagefrage, prüft der EuGH zunächst, ob Erbschaften überhaupt in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen. Der EuGH lässt im

Besprechungsurteil keinen Zweifel daran, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 73b (neu Art. 56) EG-Vertrag handelt und knüpft damit an seine eigene Rechtsprechung im Urteil *Erben von Barbier* an[24]. Er erteilt damit der Auffassung der niederländischen Regierung, welche die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Erbschaftssachen vom Vorliegen einer (zusätzlichen) Kapitalbewegung abhängig machen will, eine Abfuhr. Nicht von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt werden hingegen Fälle, «die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen». Der EuGH bleibt in der Folge aber die Antwort auf die Frage, welches denn «wesentliche Elemente» seien, um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt zu begründen, schuldig.

Keine Kapitalbewegung (und daher nicht im Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit) ist nach Auffassung des EuGH demgegenüber die grenzüberschreitende Wohnsitzverlegung[25]. Unter Berufung auf die Schlussanträge des Generalanwalts *Léger*[26] schützt der EuGH in einem obiter dictum damit die im nationalen Recht diverser EU-Mitgliedstaaten enthaltenen Vorschriften betreffend Wegzugsbesteuerung. Im Hinblick auf die nicht auf Mitgliedstaaten beschränkte Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist diese enge Interpretation insbesondere aus schweizerischer Sicht zu bedauern. Vor dem Hintergrund dieses obiter dictums erscheint es als zweifelhaft, ob beispielsweise die vom DBA Deutschland-Schweiz geschützten deutschen Wegzugssteuern[27] vom EuGH als mit der Kapitalverkehrsfreiheit per se unvereinbar beurteilt würden. Auf dem Gebiet der Einkommenssteuern wird die Europarechtskonformität von Wegzugssteuern daher vornehmlich unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit sowie der allgemeinen Freizügigkeit von Art. 18 EG-Vertrag zu beurteilen sein, in näherer Zukunft in der Rechtssache *N*[28]. Da diese Grundfreiheiten nicht wie die Kapitalverkehrsfreiheit über eine Drittwirkung verfügen, ergeben sich allfällige Konsequenzen für die Schweiz lediglich indirekt über das Personenfreizügigkeitsabkommen[29]. Vorliegend war das Freizügigkeitsübereinkommen jedoch nicht zu beachten, da die Wohnsitznahme von Frau van Hilten-van der Heijden bereits 1991, und somit vor Inkrafttreten dieses Abkommens, erfolgte[30].

---

21 ABI. EU, C 85 v. 3.4.2004, 12.

22 Vgl. u.a. EuGH, Urteil v. 16.3.1999 – Rs. C-222/97 *(Trummer und Mayer),* Slg. 1999, I-1661, Rz. 21.

23 Vgl. in diesem Sinne auch schon EuGH, Urteil v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 *(Barbier),* Slg. 2003, I 15013, Rz. 58.

24 Vgl. EuGH, Urteil v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 *(Barbier),* Slg. 2003, I 15013, Rz. 58.

25 In der Rechtssache *N* (Rs. C-470/04), welche die niederländische Wegzugsbesteuerung betrifft, verweist Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen vom 30.3.2006 auf dieses obiter dictum und verzichtet in der Folge auf eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit (Rz. 38).

26 Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts *Léger* v. 30.6.2005 in der Rs. C-513/03 *(van Hilten-van der Heijden),* noch nicht in Slg. veröffentlicht.

27 Vgl. insbesondere Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz vom 11.8.1971 (SR 0.672.913.62).

28 Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 30.3.2006 in der Rs. C-470/04 *(N),* noch nicht in Slg. veröffentlicht. Vgl. auch EuGH, Urteil v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 *(De Lasteyrie du Saillant),* Slg. 2004, I 2409.

29 Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681). Vgl. dazu HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 165 ff.

30 Das Abkommen trat am 1.6.2002 in Kraft (vgl. diesbezüglich die Schlussanträge des Generalanwaltes *Léger* v. 30.6.2005 in der Rs. C-513/03 *van Hilten-van der Heijden),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 38 f.).

Indem der EuGH die Vereinbarkeit der niederländischen Regelung mit der Kapitalverkehrsfreiheit bestätigt, folgt er den Schlussanträgen des Generalanwaltes. Dies ist insofern erstaunlich, als dass das vorlegende Gericht in einem Urteil aus dem Jahre 2002 die in Frage stehende Bestimmung des niederländischen Erbschaftssteuerrechts als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt hat[31]. Auch in der Begründung folgt der EuGH im Wesentlichen den Schlussanträgen des Generalanwalts, indem er in den Vordergrund rückt, dass der Weggezogene gegenüber dem Daheimgebliebenen steuerlich nicht benachteiligt werde und er insbesondere nicht von Auslandinvestitionen abgehalten werde. Der EuGH bejaht damit implizit die Vergleichbarkeit der Situation eines niederländischen Staatsbürgers, welcher die Niederlande verlassen hat und innerhalb von zehn Jahren im Ausland verstirbt, mit derjenigen eines im Todeszeitpunkt in den Niederlanden Ansässigen. Dieser Punkt wird jedoch weder im Besprechungsurteil noch in den Schlussanträgen des Generalanwalts beleuchtet.

Der EuGH musste sich daher zur (nicht zuletzt aus schweizerischer Sicht) ausserordentlich bedeutsamen und bisher noch wenig geklärten Frage der Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten nicht äussern. Es ist daher zu erwarten, dass die dem EuGH derzeit vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen in den Rechtssachen *Fidium Finanz*[32], *Lasertec*[33], *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*[34], *A*[35] und *A und B*[36] sowie *Holböck*[37] Klärung bringen werden.

IV EuGH, Urteil v. 23. 2. 2006 – Rs. C-471/04 *(Keller Holding)*[38] Diskriminierendes Abzugsverbot von Beteiligungsaufwendungen

Die Art. 52 EG-Vertrag (jetzt Art. 43 EG) und Art. 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der Finanzierungsaufwendungen einer in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft für den Erwerb von Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig sind, soweit diese Aufwendungen auf Dividenden entfallen, die von der Steuer befreit sind, weil sie von einer in einem anderen Mitgliedstaat oder Vertragsstaat des genannten Abkommens ansässigen mittelbaren Tochtergesellschaft stammen, obwohl solche Aufwendungen dann abzugsfähig sind, wenn sie auf Dividenden entfallen, die von einer mittelbaren Tochtergesellschaft, die in demselben Mitgliedstaat wie dem Staat des Geschäftssitzes der Muttergesellschaft ansässig ist, ausgeschüttet werden und die faktisch ebenfalls von der Steuer entlastet sind.

1 Ausgangssachverhalt

Die Keller Holding GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland hielt in den Jahren 1993 bis 1995 unter anderem die Anteile an einer anderen inländischen GmbH. Diese wiederum hielt ihrerseits die Anteile an einer österreichischen GmbH. Die von der Enkelgesellschaft ausgeschütteten Dividenden wurden von der Tochtergesellschaft nach dem alten deutsch-österreichischen DBA steuerfrei vereinnahmt und an die Holding weitergeleitet. Obwohl die Holding die Dividenden entsprechend der nationalen

Regelung steuerfrei vereinnahmte, zog sie die Zinsen für das zum Erwerb der Beteiligung an der Tochtergesellschaft aufgenommene Fremdkapital sowie die dafür angefallenen Verwaltungskosten in voller Höhe als Betriebsausgaben ab. Das Finanzamt versagte jedoch den Abzug der Refinanzierungskosten für das Darlehen und der Verwaltungskosten, soweit diese Kosten anteilig auf die steuerfrei gestellten Einnahmen entfielen. Auf Revision hin legte der Bundesfinanzhof die Angelegenheit dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[39].

2 Vorlagefragen

Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage im Wesentlichen wissen, ob die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der Finanzierungsaufwendungen, die auf Dividenden entfallen, die von der Steuer befreit sind, weil sie von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gruppengesellschaft ausgeschüttet worden sind, nicht zugunsten der im erstgenannten Staat unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft steuerlich abzugsfähig sind.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Anwendbarkeit des EG-Vertrages

Der EuGH weist zunächst die Auffassungen des deutschen Finanzamtes sowie der deutschen Regierung zurück, wonach es sich vorliegend um einen rein inländischen Sachverhalt handle, und hält fest, dass auch Enkelgesellschaften unter dem Schutz der Niederlassungsfreiheit stehen[40]. Da Österreich jedoch erst am 1. Januar 1995 der EU beigetreten ist, ist der EG-Vertrag nur bezüglich des Jahres 1995 anwendbar; auf den vom Vorabentscheidungsersuchen umfassten Sachverhalt aus dem Jahr 1994 sind demgegenüber die Bestimmungen des EWR-Abkommens über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr anzuwenden[41].

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

In der Folge hält der EuGH fest, dass eine Gesellschaft, die eine Enkelgesellschaft in Österreich hat, steuerlich in einer ungünstigeren Lage sei, als wenn die mittelbare Tochtergesellschaft in Deutschland niedergelassen wäre. Zwar könnten in beiden Fällen die Dividenden innerhalb des Konzerns entweder durch die Steuerbefreiung der von den in Österreich niedergelassenen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden aufgrund des DBA oder im Fall der in Deutschland niedergelassenen mittelbaren Tochtergesell-

31 Gerechtshof's-Hertogenbosch, Urteil v. 12.12.2002, Nr. 00/01749, Rz. 4.12 (nicht rechtskräftig). Das Gericht verzichtete damals auf eine Vorlage an den EuGH, da es die Europarechtswidrigkeit der Norm für offensichtlich erachtete.

32 ABI. EU, C 6 v. 8.1.2005, 28 (Rs. C-452/04). Vgl. dazu Rz. 75 der Schlussanträge der Generalanwältin *Stix-Hackl* v. 16.3.2006, wonach sich ein Unternehmen mit Sitz in der Schweiz für die Vergabe von Krediten an Einwohner eines Mitgliedstaats auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen kann.

33 ABI. EU, C 31 v. 05.02.2005, 11 (Rs. C-492/04).

34 ABl. EU, C 57 v. 05.03.2005, 20 (Rs. C-524/04).

35 ABl. EU, C 106 v. 30.04.2005, 19 (Rs. C-101/05).

36 ABl. EU, C 106 v. 30.04.2005, 19 (Rs. C-102/05).

37 ABl. EU, C 143 v. 11.06.2005, 26 (Rs. C-157/05).

38 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

39 ABI. EU, C 19 v. 22.1.2005, 14.

40 Vgl. diesbezüglich auch EuGH, Urteil v. 16.7.1998 *(ICI)* – Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-4711.

41 Die auch in Bezug auf Drittstaaten anwendbare Kapitalverkehrsfreiheit wäre ebenfalls nur in der im Jahre 1994 geltenden Fassung (d.h. ohne die Maastricht-Erweiterung) anwendbar.

schaft durch das Verfahren der Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Steuer auf die Steuer der die Dividenden vereinnahmenden Gesellschaft ohne eine steuerliche Belastung übertragen werden.
Jedoch seien die Finanzierungsaufwendungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den ausgeschütteten Dividenden stehen, nur dann in vollem Umfang abzugsfähig, wenn die mittelbare Tochtergesellschaft im Inland ansässig sei. Und diese unterschiedliche Behandlung könnte, so der EuGH in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung[42], eine Muttergesellschaft davon abhalten, ihre Tätigkeiten über in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene unmittelbare oder mittelbare Tochtergesellschaften auszuüben, was – da von einer vergleichbaren Situation auszugehen sei – eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle.

Keine Rechtfertigung

Die von der deutschen Regierung geltend gemachten Rechtfertigungsgründe lässt der EuGH allesamt nicht zu. Weder sei die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz[43] zu rechtfertigen, noch könne die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung mit dem seit *Futura Participations und Singer*[44] anerkannten Grundsatz der Territorialität gerechtfertigt werden. Nichts anderes könne auch aus Art. 4 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie[45] abgeleitet werden: Unabhängig von der Frage, ob diese im vorliegenden Fall überhaupt anwendbar sei, stehe diese (als sekundäres Gemeinschaftsrecht) unter dem Vorbehalt der Grundfreiheiten des EG-Vertrages.

EWR-Abkommen

Mit Bezug auf das Jahr 1994 hält der EuGH fest, dass Art. 31 EWR-Abkommen mit Art. 52 (neu: Art. 43) EG-Vertrag identisch sei. Unter Bezugnahme auf Art. 6 EWR-Abkommen sowie die Rechtsprechung des EuGH[46] sowie des EFTA-Gerichtshofes[47], welche eine einheitliche Auslegung von Bestimmungen, welche im Wesentlichen identisch seien, stipulieren, legt der EuGH beide Bestimmungen gleich aus. Da die deutsche Regelung somit nach der von EG-Vertrag und EWR-Abkommen geschützten Niederlassungsfreiheit unzulässig ist, verzichtet der EuGH in der Folge auf eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit.

---

42 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 *(Bosal),* Slg. 2003, I 9409, Rz. 27.

43 Vgl. dazu EuGH, Urteil v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 *(Bachmann),* Slg. 1992, I 249.

44 EuGH, Urteil v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 *(Futura Participations und Singer),* Slg. 1997, I 2471, Rz. 22.

45 Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [90/435/EWG].

46 EuGH, Urteil v. 23.9.2003 – Rs. C-452/01 *(Ospelt und Schlössle Weissenberg),* Slg. 2003, I-9743, Rz. 29; EuGH, Urteil v. 1.4.2004 – Rs. C-286/02 *(Bellio F.lli),* Slg. 2004, I-3465, Rz. 34.

47 EFTA-Gerichtshof v. 12.12.2003 – E-1/03 *(EFTA Surveillance Authority/Iceland),* EFTA Court Report, S. 143, Rz. 27.

48 EuGH, Urteil v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 *(Bosal),* Slg. 2003, I-09409.

49 Dies schien auch die Auffassung des EuGH gewesen zu sein, der daher das Verfahren ohne Schlussantrag des Generalanwaltes durchgeführt hatte (vgl. Art. 222 Abs. 2 EG-Vertrag i.V.m. Art. 20 Abs. 5 der Satzung des EuGH).

4 Anmerkung

Dass Finanzierungskosten für den Erwerb einer ausländischen Beteiligung von Europarechts wegen abzugsfähig sein müssen, vermag in Anbetracht der Entscheidung *Bosal*[48] kaum Erstaunen auszulösen[49]. Bereits dort hat der EuGH festgehalten, dass aus Art. 4 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie nichts Gegenteiliges abgeleitet werden könne und dass diese Bestimmung gewissermassen unter dem Vorbehalt von anders lautendem primärem Gemeinschaftsrecht stehe[50]. Auch die Rechtfertigungsgründe der Kohärenz und der Territorialität wurden bereits in *Bosal* ohne Erfolg vorgebracht.

Bemerkenswert ist hingegen, dass der EuGH – entgegen dem Vorbringen des deutschen Finanzamtes sowie der deutschen Bundesregierung – die Wirkung der Niederlassungsfreiheit im vorliegenden Fall auch auf Enkelgesellschaften ausdehnt. Aus schweizerischer Sicht kann dies etwa dann von Bedeutung sein, wenn eine schweizerische Zwischengesellschaft über in unterschiedlichen EU-Staaten ansässige Mutter- bzw. Tochtergesellschaften verfügt. Überträgt man die Ausführungen des EuGH im Besprechungsurteil auf eine solche Konstellation, müsste sich die Muttergesellschaft im EU-Mitgliedstaat 1 auf die Niederlassungsfreiheit in Bezug auf ihre im EU-Mitgliedstaat 2 ansässige Tochter berufen können, sodass damit in Zusammenhang stehende Finanzierungskosten abzugsfähig sein sollten[51].

B Mehrwertsteuer[52]

I EuGH, Urteil v. 12. 1. 2006 – verbundene Rs. C-354/03 *(Optigen)*, C-355/03 *(Fulcrum)* und C-484/03 *(Bond House)*[53] Karussellbetrug geht nicht zu Lasten unschuldiger Zwischenhändler

Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, sind Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck – den dieser Steuerpflichtiger weder kannte noch kennen konnte – eines anderen Umsatzes ankommt, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nach-

---

50 Interessanterweise wird in diesem Zusammenhang vom EuGH aber nicht auf *Bosal* verwiesen.

51 Vgl. FRIEDRICH/NAGLER, Das EuGH-Urteil in der Rs. C-471/04, *Keller Holding* vom 23.2.2006 und seine Auswirkungen auf die Abzugsbeschränkungen des §8b KStG, IStR 2006, 217 ff., 219. Freilich könnte sich eine Europarechtswidrigkeit etwaiger Abzugsbeschränkungen auch aus der – hier nicht geprüften – Kapitalverkehrsfreiheit ergeben, da diese auch gegenüber Drittstaaten Geltung hat.

52 Die weiteren in den Berichtszeitraum v. 1.1.2006 bis 31.3.2006 fallenden EuGH-Urteile zum Mehrwertsteuerrecht v. 12.1.2006 – Rs. C-246/04 *(Turn- und Sportunion Waldburg)*, v. 19.1.2006 – Rs. C-90/05 *(Kommission/Luxemburg)*, v. 9.2.2006 – Rs. C-415/04 *(Stichting Kinderopvang Enschede)*, v. 9.2.2006 – Rs. C-305/03 *(Kommission/Vereinigtes Königreich)*, v. 21.2.2006 – Rs. C-223/03 *(University of Huddersfield)*, v. 21.2.2006 – Rs. C-419/02 *(BUPA u.a.)*, v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 *(Gillan Beach)*, v. 23.3.2006 – Rs. C-210/04 *(FCE)* und v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 *(Uudenkaupungin kaupunki)* konnten in dieser Ausgabe nicht berücksichtigt werden.

53 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

folgt. Das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug wird auch nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ohne dass dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann, ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist.

1 Ausgangssachverhalt

Die Tätigkeit der Gesellschaften Optigen Ltd («Optigen»), Fulcrum Electronics Ltd («Fulcrum») und Bond House Systems Ltd («Bond House») bestand zum massgeblichen Zeitpunkt darin, Mikroprozessoren von Gesellschaften im Vereinigten Königreich zu kaufen und an Kunden in anderen EU-Mitgliedstaaten zu verkaufen.

Optigen, Fulcrum und Bond House machten im Jahr 2002 in ihren Mehrwertsteuererklärungen Vorsteuern in Höhe von mehreren Mio. GBP geltend, die sie ihren Lieferanten gezahlt hatten. Die beantragte Erstattung der daraus resultierenden Vorsteuerüberhänge wurde von den britischen Steuerbehörden mit der Begründung abgelehnt, die von den Gesellschaften getätigten Käufe und Verkäufe hätten weder wirtschaftliche Substanz gehabt noch seien sie Lieferungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes gewesen.

Hintergrund der von den britischen Steuerbehörden verweigerten Vorsteuererstattung war die Feststellung, dass die betreffenden Umsätze zu Lieferketten gehörten, an denen ohne Wissen von Optigen, Fulcrum und Bond House ein Händler beteiligt war, der seinen mehrwertsteuerlichen Verpflichtungen nicht nachkam, d. h. ein Händler, der mehrwertsteuerpflichtig war, aber verschwand, ohne die Mehrwertsteuer an die Steuerbehörden entrichtet zu haben (sog. missing trader), oder ein Händler, der eine «entwendete» Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendete, d. h. eine Nummer, die einem anderen gehört.

Der Rechtsstreit gelangte in der Folge zum britischen High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, der die Verfahren aussetzte und dem EuGH jeweils zwei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte[54].

2 Vorlagefragen

Mit seiner ersten Frage in allen drei Rechtssachen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Umsätze wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, aber zu einer Lieferkette gehören, bei der ein anderer, vorausgegangener oder nachfolgender Umsatz mit einem solchen Betrug behaftet ist, ohne dass der Wirtschaftsteilnehmer, der die zuerst genannten Umsätze tätigt, dies weiss oder wissen kann, Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Art. 2 Ziff. 1, Art. 4 und Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie sind und ob unter diesen Umständen das Recht dieses Wirtschaftsteilnehmers auf Vorsteuerabzug eingeschränkt werden kann.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Objektiver Charakter der gemeinschaftsrechtlichen Definition der steuerbaren Umsätze

In seinem Urteil weist der EuGH zunächst darauf hin, dass mit der 6. MWST-Richtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden sei, das auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruhe[55].

Insbesondere aus der Analyse der Definitionen der gemeinschaftsrechtlichen Schlüsselbegriffe des «Steuerpflichtigen»[56] und der «wirtschaftlichen Tätigkeiten»[57] werde deutlich, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten auf einen weiten Bereich erstrecke und dass es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handle, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet werde[58]. Tatsächlich zeige diese Analyse ebenso wie die der Begriffe «Lieferung von Gegenständen»[59] und «Steuerpflichtiger als solcher»[60], dass die betreffenden Ausdrücke, die die nach der 6. MWST-Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren, einen objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind.

Ferner erinnert der EuGH daran, dass nach seiner Rechtsprechung und im Einklang mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Massnahmen zu erleichtern, von den Steuerbehörden nicht die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, sondern, abgesehen von Ausnahmefällen, auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abzustellen sei[61].

Keine «Infizierung» der gesamten Lieferkette durch betrugsbehafteten Umsatz

Vor diesem Hintergrund hält es der EuGH mit der 6. MWST-Richtlinie für unvereinbar, die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck – den dieser Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte – eines anderen Umsatzes zu berücksichtigen, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt. In einer solchen Kette sei jeder Umsatz für sich zu betrachten. Vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse änderten nichts am Charakter eines bestimmten Umsatzes in der Lieferkette.

54 ABl. EU, C 251 v. 18.10.2003, 6, C 251 v. 18.10.2003, 7, und C 35 v. 7.2.2004, 4.

55 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 *(MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring),* Slg. 2003, I-6729, Rz. 38.

56 Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

57 Der Begriff «wirtschaftliche Tätigkeiten» ist in Art. 4 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie als alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden definiert und schliesst nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen ein [vgl. u.a. Urteile v. 4.12.1990 – Rs. C-186/89 *(Van Tiem),* Slg. 1990, I-4363, Rz. 17, und v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 *(MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring),* Slg. 2003, I-6729, Rz. 42].

58 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.9.2000 – Rs. C-260/98 *(Kommission/Griechenland),* Slg. 2000, I-6537, Rz. 26, sowie im gleichen Sinne u.a. Urteile v. 26.3.1987 – Rs. 235/85 *(Kommission/Niederlande),* Slg. 1987, 1471, Rz. 8, v. 14.2.1985 – Rs. 268/83 *(Rompelman),* Slg. 1985, 655, Rz. 19, und v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01, *(Zita Modes),* Slg. 2003, I-14393, Rz. 38.

59 Gemäss Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie gilt als eine solche Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen.

60 Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH handelt ein Steuerpflichtiger in dieser Eigenschaft, wenn er Umsätze im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit ausführt [vgl. in diesem Sinne Urteile v. 4.10.1995 – Rs. C-291/92 *(Armbrecht),* Slg. 1995, I-2775, Rz. 17, und v. 29.4.2004-Rs. C-77/01, *(EDM),* Slg. 2004, I-4295, Rz. 66].

61 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.4.1995 – Rs. C-4/94 *(BLP Group),* Slg. 1995, I-983, Rz. 24.

Entrichtung der Ausgangssteuer keine Voraussetzung des Vorsteuerabzugs

Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus abgeführt wurde, sei im Übrigen für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug ohne Belang[62].

4 Anmerkung

Mit dem Besprechungsurteil erteilt der EuGH der von den britischen Steuerbehörden vertretenen Auffassung, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug bereits dann ausgeschlossen ist, wenn der betreffende Umsatz Teil eines von einem Dritten begangenen «Karussellbetrugs»[63] gewesen ist (sog. Infektionstheorie), eine klare Absage. Damit ist nunmehr gemeinschaftsrechtlich festgestellt, dass ein betrugsbehafteter vorausgehender oder nachfolgender Umsatz nicht die gesamte Lieferkette «infiziert». Vielmehr ist bei der Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung auf jeden Einzelumsatz abzustellen, wobei durch den EuGH zu Recht daran erinnert wird, dass die Erklärung und Entrichtung der ausgewiesenen Mehrwertsteuer durch den jeweiligen (Vor-)Lieferanten keine Voraussetzung des Vorsteuerabzugs auf Seiten des jeweiligen Abnehmers ist.
Bedingt durch die Formulierung der Vorlagefragen beschränken sich die Ausführungen des EuGH allerdings auf den gutgläubigen Abnehmer, der die betrügerische Absicht seines (Vor-) Lieferanten und späteren missing traders im Karussellbetrug bzw. den betrügerischen Zweck des vorausgehenden oder nachfolgenden Umsatzes nicht kannte oder erkennen konnte. Die interessante Frage, ob für einen Erwerber, der wissen konnte, dass ein Mehrwertsteuerbetrüger an der Lieferkette beteiligt ist, etwas anderes gilt, bleibt demnach offen.

II EuGH, Urteil v. 21. 2. 2006 – Rs. C-255/02 *(Halifax u. a.)*[64] Keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei missbräuchlicher Gestaltung zum alleinigen Zweck der Erlangung eines Steuervorteils

1. Umsätze sind, selbst wenn sie ausschliesslich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen.
2. Die 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.
3. Ist eine missbräuchliche Praxis festgestellt worden, so sind die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte.

1 Ausgangssachverhalt

Halifax plc («Halifax») ist eine Bank mit Sitz im Vereinigten Königreich. Halifax verfügte über Pacht- oder eigentümerähnliche Nutzungsrechte an verschiedenen Grundstücken und beabsichtigte, diese zu bebauen und als Callcenter zu nutzen. Da ihre Leistungen überwiegend von der Mehrwertsteuer befreit sind, hätte Halifax nur einen geringen Teil der Vorsteuer abziehen können. Zu der im Ausgangsverfahren massgeblichen Zeit konnte Halifax nur 5% der auf Eingangsleistungen entrichte-

ten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen. Halifax erarbeitete jedoch einen Plan, der es ihr erlaubte, über eine Reihe von Umsätzen unter Beteiligung verschiedener Tochtergesellschaften in der Praxis die gesamte Vorsteuer auf den Bauarbeiten abzuziehen:

Halifax verpachtete im Jahr 2000 die Grundstücke an eine Tochtergesellschaft, die Leeds Permanent Development Services Ltd («Leeds Development»), und stellte ihr ein Darlehen in Höhe der für die Grundstückstransaktion und die Bebauung erforderlichen Geldmittel zur Verfügung. Leeds Development beauftragte ihrerseits eine weitere Tochtergesellschaft, die County Wide Property Investments Ltd («County») mit der Ausführung der Bauarbeiten, wobei County unabhängige Bauunternehmer mit der Ausführung der Arbeiten beauftragte. Die unabhängigen Bauunternehmer erbrachten somit Bauleistungen an County, die diese ihrerseits an Leeds Development weitergab. Ferner vereinbarte Leeds Development die Abtretung des ihr zustehenden Pachtrechts an eine weitere Tochtergesellschaft, die Halifax Property Investments Ltd («Property»), nach Abschluss der Bauarbeiten. Schliesslich verpflichtete sich Property zur Unterverpachtung der Grundstücke an Halifax. Infolge dieser Gestaltung wurden die vorsteuerbelasteten Bauleistungen nicht durch Halifax, sondern durch County bezogen, die im Hinblick auf ihre Verwendung der Eingangsleistungen für steuerpflichtige Bauleistungen gegenüber Leeds Development zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt war. Letztere hatte von County zum Zeitpunkt der Auftragserteilung eine Anzahlungsrechnung mit Steuerausweis erhalten und wurde im Jahr der Rechnungserteilung aufgrund steuerpflichtiger Ausgangsumsätze als vorsteuerabzugsberechtigt angesehen, während die vorsteuerschädliche, steuerbefreite Abtretung der Pachtverträge erst in einem späteren Rechnungsjahr erfolgte.

Der von Leeds Development und County in ihren Mehrwertsteuererklärungen beantragte Vorsteuerabzug betreffend die Mehrwertsteuer, die ihnen auf den jeweils bezogenen Bauleistungen in Rechnung gestellt worden waren, wurde von den britischen Steuerbehörden mit der Begrün-

62 Vgl. EuGH, Beschluss v. 3.3.2004 – Rs. C-395/02 *(Transport Service),* Slg. 2004, I-1991, Rz. 26.

63 Die Funktionsweise eines «Karussellbetrugs» wird im Besprechungsurteil wie folgt beschrieben: Eine Gesellschaft A mit Sitz im EU-Mitgliedstaat 1 verkauft Gegenstände an die Gesellschaft B mit Sitz im EU-Mitgliedstaat 2. B kommt ihren mehrwertsteuerlichen Pflichten nicht nach oder verwendet eine «entwendete» Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. B verkauft die Gegenstände mit Preisnachlass an eine Puffergesellschaft C mit Sitz im EU-Mitgliedstaat 2 (sog. buffer trader). Die späteren Verkäufe können so mit Gewinn getätigt werden. B muss auf dem Erwerb der Gegenstände Mehrwertsteuer entrichten, hat aber, da sie die Gegenstände für steuerpflichtige Umsätze verwendet hat, auch ein Recht auf Abzug dieser Mehrwertsteuer als Vorsteuer. Anderseits schuldet B die Mehrwertsteuer, die sie C berechnet hat, verschwindet aber, bevor sie den entsprechenden Betrag an die Steuerverwaltung abführt (sog. missing trader). C verkauft die betreffenden Gegenstände an eine weitere Puffergesellschaft D mit Sitz im EU-Mitgliedstaat 2 weiter, wobei sie die ihrem Abnehmer berechnete Mehrwertsteuer an die Steuerverwaltung abführt, nachdem sie hiervon die gezahlte Vorsteuer abgezogen hat, und so weiter, bis eine Gesellschaft im EU-Mitgliedstaat 2 die Gegenstände in einen anderen EU-Mitgliedstaat innergemeinschaftlich weiterliefert. Die innergemeinschaftliche Lieferung ist von der Mehrwertsteuer befreit, aber die liefernde Gesellschaft hat gleichwohl einen Anspruch auf Erstattung der für den Kauf der Gegenstände gezahlten Vorsteuer. Ist der Käufer die Gesellschaft A mit Sitz im EU-Mitgliedstaat 1, handelt es sich um einen echten «Karussellbetrug».

64 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

dung abgelehnt, dass unter Ausserachtlassung der rechtsmissbräuchlichen Gestaltung Halifax die vorsteuerbelasteten Bauleistungen von den unabhängigen Bauunternehmern empfangen habe und somit nur sie die Mehrwertsteuer auf diesen Leistungen unter Anwendung ihrer Vorsteuerabzugsquote abziehen könne. Der Rechtsstreit gelangte in der Folge zum britischen High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, der das Verfahren aussetzte und dem EuGH jeweils zwei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte[65].

2 Vorlagefragen

(1) (a) Sind unter den relevanten Umständen die Umsätze,
- die jeder Beteiligte ausschliesslich in der Absicht getätigt hat, einen Steuervorteil zu erlangen, und
- mit denen kein selbständiger Geschäftszweck verfolgt wurde, für die Zwecke der Mehrwertsteuer als Lieferungen oder Dienstleistungen anzusehen, die von den Beteiligten oder zu ihren Gunsten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeführt wurden?

(b) Welche Faktoren sind unter den relevanten Umständen bei der Prüfung der Frage zu berücksichtigen, wer die Lieferungen oder Dienstleistungen von den unabhängigen Bauunternehmern erhalten hat?

(2) Sind nach der vom Gerichtshof entwickelten Rechtsmissbrauchslehre die Anträge der Klägerinnen auf Vergütung oder Abzug der sich aus der Ausführung der relevanten Umsätze ergebenden Vorsteuer abzulehnen?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Missbräuchlicher Zweck steht Annahme eines steuerbaren Umsatzes nicht entgegen

Wie in *Optigen* erinnert der EuGH im vorliegenden Besprechungsurteil daran, dass mit der 6. MWST-Richtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden sei, das auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruhe[66]. Aus der Analyse der Definitionen der gemeinschaftsrechtlichen Begriffe «Lieferung von Gegenständen»[67] und «Dienstleistungen»[68] sowie des «Steuerpflichtigen»[69] und der «wirtschaftlichen Tätigkeiten»[70] werde deutlich, dass sich diese Begriffe, die die nach der 6. MWST-Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren, einen

65 ABl. EU, C 233 v. 28.9.2002, 12.

66 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 *(MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring),* Slg. 2003, I-6729, Rz. 38.

67 Gemäss Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie gilt als eine solche Lieferung die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen.

68 Nach Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie wird davon jede Leistung erfasst, die keine Lieferung eines Gegenstandes im Sinne des Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie ist.

69 Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

70 Der Begriff «wirtschaftliche Tätigkeiten» ist in Art. 4 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie als alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden definiert und schliesst nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen ein [vgl. u.a. Urteile v. 4.12.1990 – Rs. C-186/89 *(Van Tiem),* Slg. 1990, I-4363, Rz. 17, und v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 *(MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring),* Slg. 2003, I-6729, Rz. 42].

objektiven Charakter haben und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind[71]. Bei der Feststellung, ob ein Umsatz eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung und eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, komme es deshalb nicht darauf an, ob der betreffende Umsatz ausschliesslich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt wurde.

Keine rechtsmissbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht / objektive Voraussetzungen eines Rechtsmissbrauchs

Der EuGH betont sodann, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei[72]. Dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gelte auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, wobei einschränkend zu berücksichtigen sei, dass der Steuerpflichtige bei der Wahl zwischen zwei Umsätzen das Recht habe, den Umsatz zu wählen, der für ihn steuerlich am vorteilhaftesten ist[73]. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordere daher zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen müsse auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde[74].

Bedingungen der Steuererhebung bei festgestelltem Rechtsmissbrauch

Schliesslich stellt der EuGH fest, dass, da keine Bestimmung der 6. MWST-Richtlinie die Frage der Erhebung der Mehrwertsteuer behandle, es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten sei, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Mehrwertsteuer nachträglich vom Fiskus erhoben werden könne, wobei jedoch die Grenzen, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben, zu beachten seien[75]. Unter dem Hinweis u.a. darauf, dass Massnahmen der Mitgliedstaaten nicht so eingesetzt werden dürften, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellten, führt der EuGH diesbezüglich aus, dass, wenn eine missbräuchliche Praxis festgestellt worden sei, die diese Praxis bildenden Umsätze in der Weise neu zu definieren seien, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil befasst sich im Kern wie auch die Urteile in den Rechtssachen *BUPA u. a.*[76] sowie *University of Huddersfield*[77] vom selben Tag mit den durch den Gestaltungsmissbrauch gezogenen gemeinschaftsrechtlichen Grenzen der Mehrwertsteuerplanung. Der EuGH stellt in *Halifax* insoweit ausdrücklich fest, dass

71 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 *(Optigen u. a.),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 44.

72 Vgl. u.a. Urteile v. 12.5.1998 – Rs. C-367/96 *(Kefalas u. a.),* Slg. 1998, I-2843, Rz. 20, v. 23.3.2000 – Rs. C-373/97 *(Diamantis),* Slg. 2000, I-1705, Rz. 33, und v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 *(Fini H),* Slg. 2005, I-1599, Rz. 32.

73 So ausdrücklich auch die Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro,* EuGH v. 7.4.2005 – Rs. C-255/02 *(Halifax u. a.),* Rz. 85.

74 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro,* EuGH v. 7.4.2005 – Rs. C-255/02 *(Halifax u. a.),* Rz. 89.

75 Vgl. EuGH, Beschluss v. 3.3.2004 – Rs. C-395/02 *(Transport Service),* Slg. 2004, I-1991, Rz. 28.

76 EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-419/02.

77 EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-223/03.

die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen ein Ziel ist, das von der 6. MWST-Richtlinie anerkannt wird. Die Verfolgung dieses Ziels müsse aber in Einklang gebracht werden mit dem Gebot der Rechtssicherheit und dem ebenfalls anerkannten Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen. Die Grenze zwischen der noch zulässigen Mehrwertsteuerplanung zum unzulässigen Gestaltungsmissbrauch sei daher erst dann überschritten, wenn

- die Umsätze bei formaler Anwendung des Mehrwertsteuerrechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung mit den Ziel der 6. MWST-Richtlinie und den zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Vorschriften zuwiderläuft, und
- aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

In Bezug auf das zweite Kriterium bestätigt der EuGH die Auffassung des Generalanwalts *Maduro,* wonach das Missbrauchsverbot nicht zur Anwendung gelangt, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als die blosse Erlangung von Steuervorteilen[78]. Jenseits dieser Abgrenzung überlässt der EuGH es grundsätzlich den nationalen Gerichten, eine missbräuchliche Praxis festzustellen, wobei er darauf hinweist, dass insoweit der ggf. rein willkürliche Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den in die Mehrwertsteuerplanung einbezogenen Steuerpflichtigen eine Rolle spielen können.

Liege nach den vorstehenden Kriterien eine missbräuchliche Praxis vor, könnten die Steuerbehörden insbesondere eine Erstattung der missbräuchlich abgezogenen Vorsteuern verlangen. Ebenso sei allerdings die Besteuerung der Ausgangsumsätze rückgängig zu machen, die der Steuerpflichtige im Rahmen der missbilligten Praxis willkürlich versteuert habe, sodass die Besteuerung der fraglichen Umsätze im Ergebnis der Rechtslage entspricht, die ohne den Missbrauch bestanden hätte. In *Halifax* würde dies bei der nahe liegenden Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs durch den britischen High Court of Justice (England & Wales) bedeuten, dass County den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der unabhängigen Bauunternehmer verliert, aber im Gegenzug die Versteuerung ihrer Umsätze gegenüber Leeds Development korrigieren kann. Daneben wäre Halifax in Höhe ihrer Vorsteuerabzugsquote berechtigt, die von den unabhängigen Bauunternehmern in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abzuziehen.

Aus schweizerischer Sicht sind die im Urteil *Halifax* enthaltenen Ausführungen zum gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsbegriff nicht zuletzt auch für die Auslegung des Missbrauchsvorbehalts von Art. 15 ZBstA von Interesse, da dieser den EU-Missbrauchsbestimmungen nachgebildet ist[79]. Der EuGH bestätigt im Ergebnis seine bisherige Praxis, wonach ein Missbrauch neben objektiven auch subjektive Elemente aufweisen muss[80]. Missbrauchsbestimmungen, welche aufgrund rein (ver-)objektivierter Kriterien bestimmte Fälle pauschal vom Anwendungsbereich des Art. 15 ZBstA ausnehmen, sind daher im Lichte des *Halifax*-Urteils wohl unzulässig[81].

---

78 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro,* EuGH v. 7.4.2005 – Rs. C-255/02 *(Halifax u. a.),* Rz. 89.

79 Vgl. OESTERHELT/WINZAP, Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen durch Art. 15 Zinsbesteuerungsabkommen (ZBstA), ASA 74 (2005/06), 449 ff., 458.

80 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 *(Emsland-Stärke),* Slg. 2000, I-1569, Rz. 52 ff. m. w. Hinw.

81 Vgl. diesbezüglich auch EuGH, Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 *(Leur-Bloem),* Slg. 1997, I-4161, Rz. 44f.