
EuGH Report

2/11

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

- I EuGH, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-103/09 (*Weald Leasing*)
Kein Rechtsmissbrauch bei Erlangung von Steuervorteilen durch Zwischenschaltung von Unternehmen
- II EuGH, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-277/09 (*RBS Deutschland*)
Kein Rechtsmissbrauch bei Ausnützung von Besteuerungslücken infolge unterschiedlicher Umsetzungen der 6. MWST-Richtlinie

I EuGH, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-103/09 (*Weald Leasing*)²

Kein Rechtsmissbrauch bei Erlangung von Steuervorteilen durch Zwischenschaltung von Unternehmen

(1) Der Steuervorteil, der sich daraus ergibt, dass ein Unternehmen in Bezug auf Wirtschaftsgüter [...] auf Leasingumsätze zurückgreift, anstatt diese Wirtschaftsgüter unmittelbar zu erwerben, stellt keinen Steuervorteil dar, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³ und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderliefe, sofern die diese Umsätze betreffenden Vertragsbedingungen, insbesondere diejenigen betreffend die Festsetzung der Miethöhe, nor-



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

malen Marktbedingungen entsprechen und die Beteiligung einer zwischengeschalteten dritten Gesellschaft an diesen Umsätzen nicht geeignet ist, ein Hindernis für die Anwendung dieser Bestimmungen zu bilden, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat. Der Umstand, dass dieses Unternehmen im Rahmen seiner normalen Handelsgeschäfte

¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. Januar bis 31. März 2011 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen, welche aufgrund der Bedeutung der nachfolgend besprochenen Urteile aus dem vorangehenden Berichtszeitraum in dieser Ausgabe keine Berücksichtigung finden konnten: EuGH, Urteil v. 27.1.2011 – Rs. C-498/09 (*Vandoorne*) zur Vereinbarkeit der einmaligen Erhebung der Mehrwertsteuer an der Quelle bei Tabakwaren mit dem Recht zur Anpassung der Bemessungsgrundlage im Fall eines Forderungsausfalls, Urteil v. 3.3.2011 –Rs. C-41/09 (*Kommission/ Niederlande*) zur Anwendung des ermässigten Steuersatzes beim Verkauf von Pferden, Urteil v. 3.3.2011 –Rs. C-203/10 (*Auto Nikolovi*) zur Anwendung der Differenzbesteuerung bei der Einfuhr gebrauchter Autoteile, Urteil v. 10.3.2011 – verbundene Rs. C-497/09 (*Bog*), C-499/09 (*Flebbe Filmtheater*), C-4501/09 (*Lobmeyer*), C-502/09 (*Fleischerei Nier*) zur Abgabe von Speisen zum sofortigen Verzehr, Urteil v. 10.3.2011 – Rs. C-540/09 (*Skandinaviska Enskilda*) zur Steuerausnahme einer Garantie zur Übernahme von Aktien (sog. underwriting guarantee) durch ein Kreditinstitut, sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

keine Leasingumsätze tätigt, ist insoweit ohne Belang.

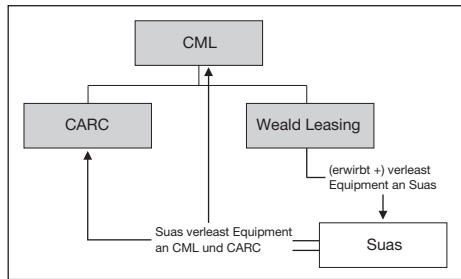
(2) Stellen bestimmte, die Leasingumsätze betreffende Vertragsbedingungen und/oder die Mitwirkung einer zwischengeschalteten dritten Gesellschaft an diesen Umsätzen eine missbräuchliche Praxis dar, sind diese Umsätze in der Weise neu zu definieren, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die Vertragsbedingungen mit Missbrauchscharakter und/oder die Mitwirkung dieser Gesellschaft bestanden hätte.

1 Ausgangssachverhalt

Die Churchill-Gruppe erbringt vorwiegend von der Mehrwertsteuer befreite Versicherungsdienstleistungen. Die Churchill Management Ltd («CML») und deren Tochtergesellschaften Churchill Accident Repair Centre («CARC») und Weald Leasing gehören zur Churchill-Gruppe. Die Vorsteuerabzugsquote von CML und CARC beträgt ungefähr 1%, sodass sie beim Erwerb von Geschäftsgegenständen lediglich 1% der dabei entrichteten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen können. Die Geschäftstätigkeit von Weald Leasing besteht im Erwerb und Verleasen der betreffenden Geschäftsgegenstände. Die Suas Ltd. («Suas») ist eine im Eigentum des Mehrwertsteuerberaters der Churchill-Gruppe und dessen Ehefrau stehende Gesellschaft, gehört aber nicht zu dieser Gruppe. Als einzige Geschäftstätigkeit von Bedeutung least Suas Wirtschaftsgüter von Weald Leasing und verleast diese wiederum an CML und CARC.

Wann immer CML oder CARC neue Geschäftsgegenstände benötigten, kaufte Weald Leasing diese ein und verleaste sie sodann an Suas, die sie ihrerseits wiederum an CML oder CARC verleaste. Durch diese Umsatzstaffelung brauchten CML und CARC die benötigte Ausrüstung nicht unmittelbar zu erwerben und auch nicht den

Gesamtbetrag der nicht abziehbaren Mehrwertsteuer auf diese Käufe in einem Zug zu entrichten. Die Umsätze bezweckten, die Entrichtung dieses Betrags der Höhe nach aufzuteilen und zeitlich zu staffeln, um die Steuerbelastung der Churchill-Gruppe aufzuschieben. CML und CARC wurden nicht unmittelbar mit der nicht abziehbaren Mehrwertsteuer auf den Gesamtanschaffungskosten der Ausrüstung belastet, sondern lediglich mit der auf den Mietbeträgen für die Ausrüstung lastenden Mehrwertsteuer, die sich auf die Laufzeit der Leasingverträge erstreckten.



Die britischen Steuerbehörden erließen Steuerbescheide, in denen sie den Antrag von Weald Leasing auf Abzug der Mehrwertsteuer, die sie auf die verleasten Wirtschaftsgüter entrichtet hatte, mit der Begründung nicht anerkannten, dass es sich bei den fraglichen Umsätzen nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit gehandelt habe und dass die Umsätze eine missbräuchliche Praxis darstellten.

Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte zum *Court of Session* (Scotland), der das Verfahren aussetzte und dem EuGH eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vorlegte⁴. Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob der Umstand, dass ein Unternehmen in Bezug auf Wirtschaftsgüter auf Leasingumsätze zurückgreift, an denen eine zwischengeschaltete dritte Gesellschaft beteiligt

ist, anstatt diese Wirtschaftsgüter unmittelbar zu erwerben, dazu führt, dass ein Steuervorteil erlangt wird, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵ verfolgten Ziel zuwiderläuft, und ob, soweit dieses Unternehmen im Rahmen seiner normalen Handelstätigkeit keine Leasingumsätze tätigt, die Anwendung solcher Umsätze eine «missbräuchliche Praxis» im Sinne von *Halifax*⁶, *Part Service*⁷ und *Ampliscientifica und Amplifin*⁸ darstellt.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Geltung des Verbots missbräuchlicher Praktiken auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer

Der EuGH weist einleitend darauf hin, dass die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit gehen könne, dass missbräuchliche Praktiken von

Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden, d. h. solche Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Unionsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen, und dass dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gelte⁹.

Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen

Für einen Unternehmer könne die Wahl zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem beruhen. Habe der Steuerpflichtige die Wahl zwischen zwei Umsätzen, schreibe ihm die 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁰ nicht vor, denjenigen Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerbelastung nach sich zieht. Der Steuerpflichtige habe vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält¹¹.

Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs

Der EuGH hält sodann fest, dass auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis das Zusammentreffen zweier Bedingungen voraussetze:

- Zum einen müssten die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹² und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.
- Zum anderen müsse auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein,

⁴ Court of Appeal (*Vereinigtes Königreich*), Vorabentscheidungsersuchen v. 13.3.2009, Abl. EU, C 129 v. 6.6.2009, 8.

⁵ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff.).

⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 (*Part Service*), Slg. 2008, I-897, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/08, StR 2008, 441 (453 ff.).

⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.5.2008 – Rs. C-425/06 (*Ampliscientifica und Amplifin*), Slg. 2008, I-4019.

⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, Rz. 69 f. sowie Urteil v. 21.5.2008 – Rs. C-425/06 (*Ampliscientifica und Amplifin*), Slg. 2008, I-4019, Rz. 27.

¹⁰ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, Rz. 73.

¹² Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde. Das Missbrauchsverbot sei nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben könnten als nur die Erlangung von Steuervorteilen.

Erlangung eines Steuervorteils – Wesentlicher Zweck der Gestaltung

In Bezug auf das Ausgangsverfahren gehe aus der Vorlageentscheidung hervor, dass mit den dort in Rede stehenden Leasingumsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde, nämlich die Entrichtung der auf die fraglichen Erwerbe entfallenden Mehrwertsteuer zu staffeln und so die Steuerbelastung der Churchill-Gruppe aufzuschieben.

Kein Zuwiderlaufen des Steuervorteils mit dem verfolgten Ziel des Mehrwertsteuerrechts

Um auf eine missbräuchliche Praxis zu schliessen, sei jedoch darüber hinaus erforderlich, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹³ und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.

Hierzu sei festzustellen, dass die Leasingumsätze in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG fallen und dass der Steuervorteil, der sich aus dem Rückgriff auf solche Umsätze eventuell ergeben kann, nicht schon an sich einen Steuervorteil darstelle, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer

Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderliefe. Es sei nämlich nicht zu beanstanden, dass sich ein Steuerpflichtiger für einen Leasingumsatz entscheidet, der ihm einen Steuervorteil verschafft, der in einer gestaffelten Entrichtung der Mehrwertsteuer besteht, anstatt für einen Kauf, der ihm nicht zu einem solchen Steuervorteil verhilft, sofern die auf diesen Leasingumsatz entfallende Mehrwertsteuer ordnungsgemäss und in vollem Umfang entrichtet wird.

Im Ausgangsverfahren sei unbestritten, dass dies bei der Mehrwertsteuer, die auf die Leasingumsätze entfällt, der Fall ist und dass die betroffenen Gesellschaften für jeden dieser Umsätze den korrekten Mehrwertsteuerbetrag entrichtet und, wenn sie konnten, den korrekten Vorsteuerbetrag in Abzug gebracht haben. Wenn nämlich Weald Leasing die auf die von ihr erworbenen Gegenstände entfallende Mehrwertsteuer abziehen konnte, dann deshalb, weil diese Gesellschaft keine Versicherungstätigkeiten, sondern Leasingtätigkeiten ausgeübt habe, die der Mehrwertsteuer unterliegen und nicht befreit gewesen seien. Auch hätten CML und CARC die auf die an Suas gezahlten Mieten entfallende Mehrwertsteuer nicht in Abzug gebracht, da diese wegen vorsteuerschädlicher Verwendung in Höhe von 99% nicht abgezogen werden durfte. Schliesslich führe der Rückgriff auf einen Leasingumsatz in Bezug auf einen Gegenstand nicht an sich dazu, dass der auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuerbetrag geringer ausfiele als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands entrichtet worden wäre.

Prüfung der Marktüblichkeit der vereinbarten Leasingraten

Daher wird das vorliegende Gericht zum einen prüfen müssen, ob die Vertragsbedingungen für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden

¹³ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

Leasingumsätze gegen die Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁴ und des nationalen Rechts zu deren Umsetzung verstossen. Dies wäre insbesondere in Bezug auf die Festsetzung der Miethöhe der Fall, wenn sich erweisen sollte, dass diese aussergewöhnlich niedrig ist und nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht. Zum anderen wird dieses Gericht auch feststellen müssen, ob die Beteiligung einer bei diesen Umsätzen zwischengeschalteten dritten Gesellschaft, hier von Suas, ein Hindernis für die Anwendung dieser Bestimmungen bilden kann.

Keine Bedeutung der übrigen Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen

Im Übrigen hat der Umstand, dass ein Unternehmen, das auf Leasingumsätze wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zurückgreift, im Rahmen seiner normalen Handelsgeschäfte aber keine Leasingumsätze tätigt, auf die vorstehenden Erwägungen keinen Einfluss. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis ergibt sich nämlich nicht aus der Art der Handelsgeschäfte, die der Urheber der betreffenden Umsätze normalerweise tätigt, sondern aus dem Gegenstand, der Zweckbestimmung und den Wirkungen dieser Umsätze.

Konsequenzen bei Feststellung einer missbräuchlichen Praxis

Abschliessend weist der EuGH darauf hin, dass bei Feststellung einer missbräuchlichen Praxis die Umsätze im Rahmen dieser Praxis in der Weise neu zu definieren seien, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte¹⁵. Sollte das vorlegende Gericht somit zu dem Schluss gelangen, dass bestimmte die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leasingumsätze betreffende Vertragsbedingungen und/

oder die Mitwirkung von Suas an diesen Umsätzen eine missbräuchliche Praxis darstellten, habe es diese Umsätze neu zu definieren, ohne die Existenz von Suas zu berücksichtigen, und/oder dadurch, dass es diese Vertragsbedingungen änderte oder unberücksichtigt liesse. In diesem Zusammenhang dürfe die vom Gericht vorgenommene Neudefinition allerdings nicht über das hinausgehen, was erforderlich sei, um die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden¹⁶.

3 Anmerkung

Im vorliegenden Besprechungsurteil kommt der EuGH für die Steuerplanung von und für Unternehmen mit eingeschränktem Vorsteuerabzug und für die Abgrenzung der noch zulässigen zur rechtsmissbräuchlichen Gestaltung zu einer Reihe von wichtigen und im Ergebnis erfreulichen Feststellungen.

Seit seinem Grundsatzurteil in *Halifax*¹⁷ prüft der EuGH das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs anhand folgender Voraussetzungen («Halifax-Test»):

- Zum einen müssen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der MWST-Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen *Steuervorteil* zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem

¹⁴ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, Rz. 94 und 98.

¹⁶ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, Rz. 92.

¹⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff.).

mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderläuft.

- Zum anderen müsse auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen *im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde.*

Die Gestaltung in Weald Leasing ist dadurch gekennzeichnet, dass CML und CARC, wenn sie die fraglichen Wirtschaftsgüter selbst vom Hersteller erworben hätten, die auf dem Kaufpreis lastende Mehrwertsteuer hätten bezahlen müssen und lediglich 1% als Vorsteuer hätten geltend machen können. Indem die Gesellschaften die Gegenstände leasen, war die nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer erst über die Laufzeit des Leasingvertrages mit den einzelnen Leasingraten zu zahlen. Durch die gewählte Gestaltung wurde die Mehrwertsteuerbelastung demnach nicht definitiv vermieden, wohl aber wirkten sich das Leasing und die im Vergleich zum Kauf der Gegenstände gestreckte Zahlung der Mehrwertsteuer vorteilhaft auf den Cashflow der Gesellschaften aus.

Bei der Prüfung der Frage, ob diese Gestaltung einen Steuervorteil zur Folge hatte, welcher einem vom Mehrwertsteuerrecht verfolgten Ziel zuwiderliefe, kommt der EuGH zu der Feststellung, dass ein Steuerpflichtiger grundsätzlich frei zwischen dem Kauf und dem Leasing von Gegenständen, auch wenn es über eine Konzerngesellschaft erfolgt, wählen kann.

Die rein mehrwertsteuerliche Motivation der Gestaltung des Leasings über eine Konzerngesellschaft war in Weald Leasing unstrittig. Der EuGH bestätigt in diesem Zusammenhang jedoch ausdrücklich, und dies ist hervorzuheben, dass die Feststellung, der Steuerpflichtige habe mit der gewählten Gestaltung im Wesentlichen einen Steuervorteil bezweckt, allein nicht ausreichend ist, um den Schluss zu rechtfertigen, dass ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt.

Da der Erwerb der Gegenstände im Wege des Leasings nicht perse dazu führt, dass die Mehrwertsteuerbelastung des gesamten Anschaffungsvorgangs geringer ausfällt, als wenn die Gegenstände im Wege des Kaufs erworben worden wären und wenn die Verträge zu Marktbedingungen abgeschlossen und insbesondere die Höhe der Leasingraten marktüblich festgelegt wurden, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Gewährung des Vorsteuerabzugs zugunsten von Weald Leasing den Zielen des Mehrwertsteuerrechts zuwiderläuft. Somit fehlt es an dem zweiten, konstitutiven Element für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs.

Diese Ausführungen werden in der Europäischen Union, aber auch in der Schweiz, im Zusammenhang mit der in der Praxis häufig geführten Diskussion der mehrwertsteuerlichen Anerkennung

- der Vermietung von Liegenschaften durch Immobiliengesellschaften an deren Gesellschafter bzw. bei der vergleichbaren Thematik
- der Vermietung von Immobilien oder anderen hochwertigen Assets wie z. B. Luft- oder Seefahrzeuge durch Zweckgesellschaften an deren Begünstigte

zu beachten sein.

Ähnlich wie in Weald Leasing kann sich bei solchen Mietverhältnissen ein Steuervorteil dadurch ergeben, dass Vorsteuerabzüge für die Anschaffung oder die Herstellung geltend gemacht werden, während der Gesellschafter oder der Begünstigte bei eigener Anschaffung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre, und die Mehrwertsteuerbelastung auf Ebene des Gesellschafters oder des Begünstigten erst anlässlich der an die (Zweck-)Gesellschaft zu leistenden Mietzahlungen anfällt.

II EuGH, Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-277/09 (*RBS Deutschland*)¹⁸

Kein Rechtsmissbrauch bei Ausnutzung von Besteuerungslücken infolge unterschiedlicher Umsetzungen der 6. MWST-Richtlinie

(1) [...] Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁹ ist dahin auszulegen, dass ein EU-Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nicht verweigern kann, wenn diese Gegenstände für Leasinggeschäfte in einem anderen EU-Mitgliedstaat verwendet wurden, die als Ausgangsumsätze in diesem zweiten Mitgliedstaat nicht der Mehrwertsteuer unterlagen.

(2) Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken steht der Geltendmachung des in Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁰ verankerten Recht auf Vorsteuerabzug nicht entgegen, wenn ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiges Unternehmen beschliesst, von seiner in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft Gegenstände an ein im ersten Mitgliedstaat ansässiges Drittunternehmen verleasen zu lassen, um zu vermeiden, dass auf die Entgeltzahlungen für diese Umsätze, die im ersten EU-Mitgliedstaat als im zweiten Mitgliedstaat erbrachte Vermietungsdienstleistungen und im zweiten EU-Mitgliedstaat als im ersten Mitgliedstaat erfolgte Lieferungen von Gegenständen gelten, Mehrwertsteuer erhoben wird.

1 Ausgangssachverhalt

RBS Deutschland Holdings GmbH («RBSD») ist eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, die Bank- und Leasingdienstleistungen erbringt. Sie gehört zur RBS-Gruppe. RBSD hat im Vereinigten Königreich keine Niederlassung, ist dort aber für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert. RBSD erwarb im Vereinigten Königreich Fahrzeuge von Vinci Fleet Services («VFS»), einer Tochtergesellschaft von Vinci plc («Vinci»). VFS hatte die Fahrzeuge ihrerseits bei im Vereinigten Königreich ansässigen Autohändlern gekauft. Des Weiteren vereinbarten RBSD und VFS eine Verkaufsoption bezüglich dieser Fahrzeuge. Nach dieser Vereinbarung («Put Option Agreement») räumte VFS RBSD das Recht ein, von ihr zu einem bestimmten Termin den Rückkauf dieser Fahrzeuge zu verlangen. Mit Vinci schloss RBSD einen Leasingvertrag («Masterlease Agreement») mit einer verlängerbaren Laufzeit von zwei Jahren ab, demzufolge RBSD als Leasinggeberin an Vinci als Leasingnehmerin die von VFS erworbenen Fahrzeuge verleaste. Bei Vertragsablauf hatte Vinci RBSD den gesamten Restwert der Fahrzeuge zu vergüten.

In der Folge stellte zunächst RBSD Vinci die vertraglich vereinbarten Leasingraten in Rechnung, ohne Mehrwertsteuer auf diese Umsätze auszuweisen. Im Lauf des Jahres 2002 übertrug RBSD die Verträge auf eine deutsche Tochtergesellschaft der RBS-Gruppe, die Lombard Leasing GmbH («LL»). Anschliessend stellte LL Vinci die vertraglich vereinbarten Leasingraten in Rechnung, ebenfalls ohne Mehrwertsteuer auszuweisen. Mit Ende der Vertragslaufzeit übte

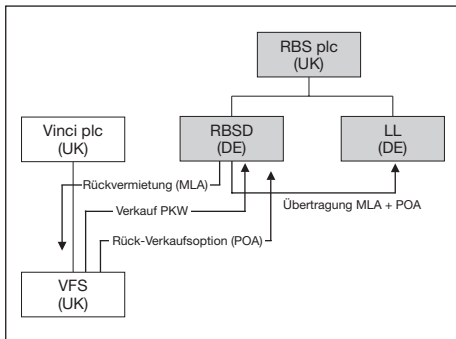
¹⁸ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

¹⁹ Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁰ Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

LL die VFS gegenüber bestehende Verkaufsoption («Put Option») für die Fahrzeuge aus, die Gegenstand der Leasingvereinbarungen waren. VFS kaufte die Fahrzeuge [für GBP 663.158] zurück, wobei ihr LL auf dem Kaufpreis Mehrwertsteuer in Rechnung stellte, die an die britischen Steuerbehörden abgeführt wurde.

Die Leasingentgelte, die erst RBSD und später LL erhielt, unterlagen im Vereinigten Königreich nicht der Mehrwertsteuer, weil die im Rahmen der Leasingvereinbarungen getätigten Umsätze nach britischem Recht als Dienstleistungen behandelt wurden und die britischen Steuerbehörden sie als in Deutschland, d. h. an dem Ort bewirkt ansahen, an dem der Dienstleistende seinen Sitz hat. Die Entgelte unterlagen aber auch in Deutschland nicht der Mehrwertsteuer, weil die fraglichen Umsätze nach deutschem Recht als Lieferung von Gegenständen und damit als im Vereinigten Königreich bewirkt galten. Dementsprechend wurde auf die Leasingentgelte weder im Vereinigten Königreich noch in Deutschland Mehrwertsteuer erhoben. Allerdings wurde im Vereinigten Königreich Mehrwertsteuer auf die Erlöse aus dem Verkauf der Fahrzeuge nach Ausübung der Verkaufsoption durch LL erhoben und an die britischen Steuerbehörden abgeführt.



RBSD machte bei den britischen Steuerbehörden den Abzug der gesamten Vorsteuer geltend, die

ihr von VFS beim Ankauf der Fahrzeuge berechnet worden war. Die britischen Steuerbehörden verweigerten RBSD den beantragten Vorsteuerabzug und verlangten die Rückzahlung der Vorsteuerbeträge, die RBSD bereits gutgeschrieben worden waren. Sie machten geltend, dass Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²¹ nicht den Abzug der Vorsteuer auf den Erwerb von Gegenständen erlaube, die anschließend für nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze verwendet worden seien. Im Übrigen habe sich RBSD missbräuchlich verhalten, da die von ihr gewählte Vertragsgestaltung im Wesentlichen einen Steuervorteil bezweckt habe. Die Leasingbedingungen seien in der Absicht formuliert worden, die unterschiedliche Umsetzung der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²² im Vereinigten Königreich und in Deutschland auszunutzen.

Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte zum Court of Session (Scotland), der das Verfahren aussetzte und dem EuGH eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vorlegte²³. Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁴ dahin auszulegen sei, dass ein EU-Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen den Abzug der beim Erwerb von Gegenständen entrichteten Vorsteuer verweigern kann, wenn diese Gegenstände für Leasinggeschäfte verwendet wurden,

²¹ Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²² Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²³ Vgl. Court of Session (*Scotland*), Edinburg (*Vereinigtes Königreich*), Vorabentscheidungsersuchen v. 21.7.2009, Abl. EU, C 267 v. 7.11.2009, 30.

²⁴ Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

die aufgrund unterschiedlicher Umsetzungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁵ in zwei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten in keinem dieser Mitgliedstaaten der Mehrwertsteuer unterlagen.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Vorsteuerabzug bei unterstellten Ausgangsumsätzen in demselben EU-Mitgliedstaat

Der EuGH stellt fest, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Leasinggeschäfte, wenn sie von einer Gesellschaft getätigt worden wären, die entweder den Sitz ihrer Tätigkeit im Vereinigten Königreich hat oder dort ansässig ist, nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁶ zum Abzug der Vorsteuer berechtigt hätten, die beim Erwerb der später verleasten Fahrzeuge entrichtet wurde. Nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG gewährten die EU-Mitgliedstaaten dem Steuerpflichtigen den Abzug der Mehrwertsteuer, soweit die Eingangsumsätze für im Ausland getätigte Ausgangsumsätze verwendet werden, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie im betreffenden EU-Mitgliedstaat bewirkt worden wären. Das Recht auf Abzug der auf bestimmte Umsätze entrichteten Vorsteuer bei in einem anderen Mitgliedstaat auf der folgenden Stufe getätigten Umsätzen hänge nach dieser Vorschrift

somit davon ab, ob dieses Abzugsrecht bestünde, wenn alle diese Umsätze in ein und demselben Mitgliedstaat getätigt würden. Diese Frage ist nach Ansicht des EuGH im Ausgangsverfahren zu bejahen, sodass RBSD nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG grundsätzlich zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist, die sie beim Erwerb der später für das Verleasen verwendeten Gegenstände entrichtet hat.

Mehrwertsteuererhebung auf der folgenden Stufe als Voraussetzung des Vorsteuerabzugs

Die Regierungen, die beim EuGH Erklärungen eingereicht haben, haben jedoch geltend gemacht, dass das Recht auf Vorsteuerabzug voraussetze, dass auf der folgenden Stufe die Mehrwertsteuer erhoben werde. Da die deutschen Steuerbehörden im Ausgangsverfahren auf die Leasinggeschäfte keine Mehrwertsteuer erhoben hätten, könne RBSD nicht geltend machen, dass sie im Vereinigten Königreich zum Abzug der beim Erwerb der Fahrzeuge entrichteten Vorsteuer berechtigt sei.

Diesbezüglich führt der EuGH aus, dass er in der Tat entschieden habe, dass der Vorsteuerabzug an die Erhebung der Mehrwertsteuer auf der folgenden Stufe geknüpft sei²⁷. Er habe in diesen Urteilen allerdings erläutert, dass es, soweit die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet würden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen kann. Im Ausgangsverfahren seien die von RBSD als Ausgangsumsätze getätigten Leasinggeschäfte aber unzweifelhaft nicht von der Mehrwertsteuer befreit und fielen sehr wohl in deren Anwendungsbereich. Sie seien daher

²⁵ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁶ Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), Slg. 2006, I-3039, Rz. 24, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/07, StR 2007, 189 (196 ff.) sowie Urteil v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 (*Wollny*), Slg. 2006, I-8297, Rz. 20.

grundsätzlich geeignet, das Recht auf Vorsteuerabzug entstehen zu lassen.

Vorsteuerabzug als integrierender Bestandteil des Mechanismus des Mehrwertsteuersystems

Zum Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁸, das sich auf die Steuer erstreckt, mit der auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die der Steuerpflichtige für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, habe der EuGH bereits festgestellt, dass der Unternehmer mit dem Mechanismus des Vorsteuerabzugs vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden solle. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste somit die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen²⁹. Ferner sei das Recht auf Vorsteuerabzug als integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen

Mehrwertsteuersystems und dürfe grundsätzlich nicht eingeschränkt werden³⁰. Daraus folge, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen, die er für die Ausübung seiner besteuerten Tätigkeit erworben hat, vollständig als Vorsteuer geltend machen könne.

Keine Versagung des Vorsteuerabzugs mangels tatsächlicher Entrichtung der Mehrwertsteuer infolge unterschiedlicher Qualifikation des Ausgangsumsatzes

In Anbetracht der Umstände des Ausgangsverfahrens könne das Recht auf Vorsteuerabzug daher nicht davon abhängen, ob auf dem Ausgangsumsatz im betreffenden EU-Mitgliedstaat tatsächlich Mehrwertsteuer entrichtet wurde. Da nämlich trotz der Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems weiterhin Unterschiede zwischen den steuerrechtlichen Regelungen der EU-Mitgliedstaaten bestehen, könne der Umstand, dass ein Mitgliedstaat wegen der Qualifikation eines Umsatzes auf der folgenden Stufe keine Mehrwertsteuer erhoben hat, einem Steuerpflichtigen nicht das Recht auf den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nehmen.

Zur Rechtsprechung des EuGH, auf die sich die britischen Steuerbehörden zur Verweigerung des Vorsteuerabzugs berufen haben, sei lediglich zu bemerken, dass sich der EuGH in *Debouche*³¹ nur darauf gestützt habe, dass der Steuerpflichtige keine Bescheinigung der Behörde des Staates, in dem er ansässig war, darüber habe beibringen können, dass er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates war, da eine solche Bescheinigung nicht erstellt werden konnte, weil die fraglichen Dienstleistungen steuerbefreit waren. Die Umstände des vorliegenden Falles, in dem RBSD nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³² zum Vor-

²⁸ Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 (*Abbey National*), Slg. 2001, I-1361, Rz. 24, Urteil v. 08.2.2007 – Rs. C-435/05 (*Investrand*), Slg. 2007, I-1315, Rz. 22, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/07, StR 2007, 417 (424 ff.), sowie Urteil v. 29.10.2009 – Rs. C-174/08 (*NCC Construction Danmark*), Slg. 2009, I-10567, Rz. 27.

³⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.3.2000 – verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98 (*Gabalfrisa u. a.*), Slg. 2000, I-1577, Rz. 43 sowie Urteil v. 23.4.2009 – Rs. C-74/08 (*PARAT Automotive Cabrío*), Slg. 2009, I-3459, Rz. 15.

³¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-302/93 (*Debouche*), Slg. 1996, I-4495, Rz. 12-14.

steuerabzug berechtigt ist, unterscheiden sich demnach von denen in *Debouche*.

Es möge zwar in mancher Hinsicht inkohärent erscheinen, davon auszugehen, dass ein Steuerpflichtiger den Vorsteuerabzug geltend machen kann, ohne auf der folgenden Stufe Mehrwertsteuer entrichtet zu haben, doch kann dies nicht rechtfertigen, die Richtlinienbestimmungen über das Abzugsrecht wie Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG unangewendet zu lassen.

Auswirkungen des Verbots missbräuchlicher Praktiken

Nach grundsätzlicher Bejahung des Rechts auf Vorsteuerabzug Art. 17 Abs. 3 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³³ prüft der EuGH sodann, ob der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken Auswirkungen auf diese Auslegung haben kann. Zur Beantwortung dieser Frage weist der EuGH zunächst darauf hin, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der 6. MWST-

Richtlinie 77/388/EWG anerkannt und gefördert wird³⁴.

Voraussetzungen für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs

Der EuGH habe bereits in *Halifax*³⁵ entschieden, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraussetzt, dass

- die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁶ und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen
- aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird.

Kein Anhaltspunkt für eine künstliche Gestaltung bei Umsätzen im normalen Geschäftsverkehr

Der EuGH weist diesbezüglich darauf hin, dass die einzelnen, in Rede stehenden Umsätze des Ausgangssachverhalts zwischen zwei Parteien getätigt worden seien, zwischen denen keine rechtliche Verbindung bestanden habe. Im Übrigen stehe fest, dass diese Umsätze nicht künstlich seien und im normalen Handelsverkehr getätigt wurden. Die Merkmale der im Ausgangsverfahren fraglichen Geschäfte und die Art der zwischen den Gesellschaften bestehenden Beziehungen, die diese Umsätze getätigt haben, liessen keinen Anhaltspunkt für eine künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung erkennen, die allein zu dem Zweck erfolgt sei, einen Steuervorteil zu erhalten³⁷, da RBSD eine

³² Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³³ Seit 1.1.2007: Art. 169 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 29.04.2004 – verb. Rs. C-487/01 und C-7/02 (*Gemeente Leusden und Holin Groep*), Slg. 2004, I-5337, Rz. 76 sowie Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, Rz. 71f., dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff).

³⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, Rz. 74 f., dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff).

³⁶ Seit 1.1.2007: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.5.2008 – Rs. C-425/06 (*Amplificativa und Amplifin*), Slg. 2008, I-4019, Rz. 28.

in Deutschland ansässige Gesellschaft ist, die die Erbringung von Bank- und Leasingdienstleistungen betreibt.

Unter diesen Umständen könne es nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden, wenn eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft Dienstleistungen erbringe und die Geschäfte unter Bedingungen durchgeführt werden, die auf Erwägungen der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer beruhen. RBS habe die fraglichen Dienstleistungen nämlich tatsächlich im Rahmen einer echten wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht.

Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen

Abschliessend weist der EuGH darauf hin, dass die Steuerpflichtigen die Organisationsstrukturen und die Geschäftsmodelle, die sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten, im Allgemeinen frei wählen können. Namentlich sei durch den EuGH bereits entschieden worden, dass für einen Unternehmer die Wahl zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem, beruhen könnten³⁸. Der EuGH habe insoweit festgestellt, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Wahl zwischen verschiedenen Umsätzen hat, das Recht habe, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält³⁹.

3 Anmerkung

Ebenso wie *Weald Leasing* ist *RBS Deutschland* eine weitere wichtige Entscheidung zur Abgrenzung der noch zulässigen zur rechtsmissbräuchlichen Gestaltung, das – um dieses Fazit

vorwegzunehmen – eine «Einladung» an die Steuerpflichtigen enthält, gezielt nach Gestaltungen zu suchen, in denen eine doppelte Nichtbesteuerung eintritt, sofern diese steueroptimale Gestaltung im Rahmen der Ausführung einer echten wirtschaftlichen Tätigkeit gewählt wird. Streitig war in *RBS Deutschland* der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung von Leasinggütern im Vereinigten Königreich, wobei die britische Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug mit dem Argument versagte, die bewusste Ausnutzung unterschiedlicher Umsetzungen der MWST-System-Richtlinie, welche in der Nichtbesteuerung der mit Leasinggütern erzielten Ausgangsumsätze resultierte, rechtsmissbräuchlich sei.

Die Nichtbesteuerung der Ausgangsumsätze war unmittelbare Folge des Umstandes, dass in Bezug auf die gewählte Gestaltung, das in Rede stehende Fahrzeugleasing aus Sicht der britischen Steuerbehörden als *in Deutschland steuerbare Dienstleistung* und von der deutschen Steuerverwaltung als *im Vereinigten Königreich steuerbare Lieferung* beurteilt wurde. Systematisch hängt diese unterschiedliche Betrachtungsweise damit zusammen, dass die Definition der Lieferung bzw. Dienstleistung in der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie aufgrund der unterschiedlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise und Rechtstradition in den 27 EU-Mitgliedstaaten nicht geeignet ist, eine einheitliche Qualifikation von Leasingumsätzen zu gewährleisten.

In *RBS Deutschland* stellt der EuGH nun mit erfreulicher Klarheit fest, dass es nicht rechtsmissbräuchlich ist, wenn ein Steuerpflichtiger sich die unterschiedliche Umsetzung bzw. Anwen-

³⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.10.2001 – Rs. C-108/99 (*Cantor Fitzgerald International*), Slg. 2001, I-7257, Rz. 33.

³⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1606, Rz. 73.

derung der MWST-System-Richtlinie durch die beteiligten EU-Mitgliedstaaten zunutze macht, um «weisse» Umsätze tätigen zu können, sofern diese Umsätze nicht künstlich sind und auch im normalen Handelsverkehr getätigt werden. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die in *RBS Deutschland* genutzte Besteuerungslücke zumindest in der deutschen Verwaltungspraxis geschlossen wurde⁴⁰ und im Übrigen seit dem 1. Januar 2010 beim grenzüberschreitenden Fahrzeugleasing als Leistungsort für die kurzfristige Vermietung EU-einheitlich der Ort gilt, an dem das Beförderungsmittel tatsächlich zur Verfügung gestellt wird⁴¹. In einem grösseren Kontext wird aufmerksam zu verfolgen sein, wie sich die Verwaltungs- und Gerichtspraxis in den EU-Mitgliedstaaten bei Transaktionen mit echtem wirtschaftlichem Hintergrund und zwischen unabhängigen Dritten mit *RBS Deutschland* auseinandersetzen werden, wenn ein durch die konkrete Gestaltung erzielter Steuervorteil in Rede steht. Mit seiner Entscheidung in *RBS Deutschland* hat der

EuGH nach *Weald Leasing* ein starkes Signal gegeben, dass die seit *Halifax* fast totgesagte Steuerplanung im Bereich der Mehrwertsteuer sich für den Steuerpflichtigen durchaus (wieder) lohnen kann.

Auch und gerade im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr zwischen der EU und der Schweiz, namentlich aufgrund des *abweichenden Lieferbegriffs* in der Schweiz⁴², im Bereich der *nicht harmonisierten Ortsbestimmungsregeln für B2C-Dienstleistungen* sowie bei *grenzüberschreitenden Betriebsstättenstrukturen* gibt es nach wie vor eine Vielzahl von steueroptimalen Gestaltungsmöglichkeiten, welche die Ausführung von «weissen» Umsätzen zur Folge haben können.

⁴⁰ Vgl. Abschnitt 25 Abs. 4 Satz 4 Umsatzsteuerrichtlinien 2008 sowie neu: Abschnitt 35 Abs. 5 Satz 4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Stand: 2.5.2011).

⁴¹ Vgl. Art. 56 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴² Vgl. Art. 3 Buchst. d Ziff. 2 und 3 MWSTG 2009.