

---

# EuGH Report 1/12

## Mehrwertsteuer<sup>1</sup>

### Inhaltsübersicht

- I EuGH, Urteil v. 6.10.2011 – Rs. C-421/10 (*Stoppelkamp*)
- II EuGH, Urteil v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10 (*GFKL*)

### I EuGH, Urteil v. 6.10.2011 – Rs. C-421/10 (*Stoppelkamp*)<sup>2</sup>

#### Eigenschaft als ausländischer Unternehmer beim Reverse charge

Art. 21 Abs. 1 Bst. b 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>3</sup> ist dahin auszulegen, dass der betreffende Steuerpflichtige bereits dann ein «im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger» ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat.

#### 1 Ausgangssachverhalt

Herr Raab verlegte den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Jahr 2002 von Deutschland nach Österreich. So meldete er an zwei Standorten in Österreich ein Gewerbe mit der Bezeichnung «Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst» an. Seine wirtschaftliche Tätigkeit bestand in der Überlassung eigener Arbeitnehmer an Unternehmen mit Sitz im Raum Niederbayern für Fahrtätigkeiten in Deutschland. In der zweiten Jahreshälfte 2002 meldete Herr Raab auch seinen privaten Wohnsitz nach Österreich um. Nach den Feststellungen der zuständigen Zollbehörden hielt er sich jedoch auch nach seiner Abmeldung noch häufig in Deutschland auf. Die österreichische Steuerverwaltung



**Jan Ole Luuk**

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

---

- <sup>1</sup> Im Weiteren sei noch auf folgende in den Berichtszeitraum vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2011 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen, welche in dieser Ausgabe keine Berücksichtigung finden konnten: EuGH, Urteil v. 27.10.2011 – Rs. C-530/09 (*Inter-Mark Group*) Leistungsortsbestimmung bei der Entwicklung, Vermietung und Aufbau von Messeständen; EuGH, Urteil v. 27.10.2011 – Rs. C-504/10 (*Tanorarch*) zum Recht auf Vorsteuerabzug bei Übertragung des Rechts an einer gemeinschaftlichen Erfindung; EuGH, Urteil v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 (*Rank Group*) zur Besteuerung von Geldspielautomaten; EuGH, Urteil v. 10.11.2011 – Rs. C-444/10 (*Schriever*) zum Begriff der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens; EuGH, Urteil v. 15.12.2011 – Rs. C-427/10 (*Banca Antoniana Popolare Veneta*) zur Verjährung von Mehrwertsteuererstattungsansprüchen; EuGH, Urteil v. 21.12.2011 – Rs. C-499/10 (*Vlaamse Oliemaatschappij*) zur gesamtschuldnerischen Haftung eines gutgläubigen Lagerinhabers nach belgischem Recht; sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.
- <sup>2</sup> Noch nicht in Slg. veröffentlicht.
- <sup>3</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
- <sup>4</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
- <sup>5</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
- <sup>6</sup> Bundesfinanzhof (Deutschland), Vorabentscheidungsersuchen v. 25.8.2010, ABl. EU, C 317 v. 20.11.2010, 16.
- <sup>7</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
- <sup>8</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
- <sup>9</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

erteilte Herrn Raab eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Dieser rechnete seine Leistungen gegenüber den deutschen Speditionsbetrieben netto mit einem Hinweis auf die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (sog. Reverse charge) ab.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die Voraussetzungen für eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nicht vorgelegen hätten. Herr Raab sei kein «im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger», da er seinen privaten Wohnsitz im fraglichen Jahr im Inland gehabt habe. Das Finanzamt erliess daher gegenüber Herrn Raab einen Mehrwertsteuerbescheid. Dagegen erhob Herr Raab Klage. Das Gericht des ersten Rechtszugs gab der Klage mit der Begründung statt, dass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit von Herrn Raab im Jahr 2002 in Österreich befunden habe. Die Art. 21 Abs. 1 Bst. a UAbs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>4</sup> entsprechende Regelung des deutschen Umsatzsteuerrechts sei dahin auszulegen, dass es für die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Ausland allein auf den Unternehmenssitz ankomme. Wenn wie im vorliegenden Fall ein solcher vorhanden sei, sei ein daneben im Inland bestehender privater Wohnsitz ohne Bedeutung. Zur Begründung seiner beim Bundesfinanzhof eingelegten Revision machte das Finanzamt geltend, dass ein Unternehmer nicht als im Ausland ansässig gelten könne, wenn er seinen Wohnsitz im Inland habe.

Der Bundesfinanzhof äussert Zweifel an der Vereinbarkeit der deutschen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht, da nach diesen das als Voraussetzung für die Verlagerung der Steuerschuld vorgesehene Kriterium des «im Ausland ansässigen Unternehmers» dann nicht erfüllt sei, wenn der Unternehmer zwar den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland, jedoch einen privaten Wohnsitz im Inland habe. Nach Art. 21 Abs. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>5</sup> werde die Mehrwertsteuer vom

steuerpflichtigen Leistungsempfänger bereits dann geschuldet, wenn die Dienstleistung von einem «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» erbracht werde. Dieser Begriff werde aber weder in Art. 21 noch in einer anderen Bestimmung der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG definiert.

Unter diesen Umständen setzte der Bundesfinanzhof das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vor<sup>6</sup>. Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Steuerpflichtiger bereits dann ein «im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger» im Sinne des Art. 21 Abs. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>7</sup> ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat, oder ob als weitere Voraussetzung hinzukommt, dass er seinen privaten Wohnsitz nicht im Inland haben darf.

## 2 Aus den Entscheidungsgründen

### *Begriff des «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen»*

Der EuGH stellt zunächst fest, dass ein Vergleich der deutschen Fassung des Art. 21 Abs. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>8</sup> u. a. mit der französischen Fassung dieser Bestimmung zeige, dass die deutsche Fassung nicht die Formulierung «nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger» («assujetti non établi à l'intérieur du pays»), sondern die Formulierung «im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger» verwendet, die wörtlich ins Französische übersetzt «assujetti établi à l'étranger» laute. Somit sei die Vorlagefrage dahin zu verstehen, dass mit ihr im Wesentlichen geklärt werden soll, ob Art. 21 Abs. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>9</sup> dahin auszulegen ist, dass der Steuerpflichtige bereits dann ein «im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger» (nicht im Inland ansässiger

Steuerpflichtiger) im Sinne der deutschen Fassung dieser Bestimmung ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat, oder als weitere Voraussetzung hinzukommen muss, dass er seinen privaten Wohnsitz nicht im Inland hat.

Die deutsche Fassung der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG enthalte, wie das vorlegende Gericht ferner bemerkt, keine Definition des Begriffs «im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger». Vor den mit der Richtlinie 2000/65 vorgenommenen Änderungen war dieser Begriff allerdings nicht nur in der deutschen, sondern u. a. auch in der spanischen, der dänischen, der englischen, der französischen, der italienischen, der niederländischen, der portugiesischen und der schwedischen Fassung des Art. 21 Abs. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>10</sup> enthalten. Seit dem Inkrafttreten dieser Änderungsrichtlinie verwendeten jedoch alle diese Sprachfassungen im Gegensatz zur deutschen Fassung eine Formulierung, die derjenigen des «nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen» entspricht.

### *Begriff des «nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen»*

Dieser Begriff sei im Gegensatz zu dem in der deutschen Fassung der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG verwendeten nicht nur in anderen Bestimmungen dieser Richtlinie, insbesondere in Art. 17 Abs. 4, enthalten, sondern überdies in einer anderen Bestimmung des Unionsrechts definiert. Der Begriff «nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger» werde nämlich in Art. 1 der 8. MWST-Richtlinie 79/1072/EWG<sup>11</sup> erläutert<sup>12</sup>. Im Sinne dieses Artikels setze die Eigenschaft als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger voraus, dass beim Steuerpflichtigen im Bezugszeitraum keiner der in dieser Bestimmung genannten inländischen Anknüpfungstatbestände erfüllt sei. Zu diesen Anknüpfung-

statbeständen zählten in erster Linie der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und das Vorhandensein einer festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind. Nach Art. 1 der 8. MWST-Richtlinie 79/1072/EWG<sup>13</sup> könnten die übrigen dort aufgezählten Anknüpfungstatbestände, nämlich der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen, nur dann für die Bestimmung des Ortes, an dem dieser als «ansässig» gilt, angesehen werden, wenn einschlägige Angaben zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, fehlen.

### *Vorrangiger Anknüpfungspunkt des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit*

Daraus folge, dass in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens, die zum einen dadurch gekennzeichnet sei, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bekannt ist und sich ausserhalb des Landes des Leistungsempfängers befindet, und zum anderen dadurch, dass es sich unstreitig um einen tatsächlichen, realen Sitz und nicht um einen fiktiven Sitz oder Standort handle, ein etwaiger privater Wohnsitz des Steuerpflichtigen innerhalb dieses Landes keine Berücksichtigung finden könne. Diese Schlussfolgerung entspreche im Übrigen der Rechtsprechung des EuGH zur Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft im Mehrwertsteuerrecht, wie sie sich insbesondere in *Planzer Luxembourg*<sup>14</sup> zur Auslegung von Art. 1 der 13. MWST-Richtlinie 86/560/EWG erbe.

### *Faktoren der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit*

Wie der Gerichtshof in diesem Urteil befunden habe, sei nämlich bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft

eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der satzungsmässige Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der – gewöhnlich mit diesem übereinstimmende – Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik der Gesellschaft bestimmt werde. Andere Elemente, wie der Wohnsitz der Hauptführungskräfte und der Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentrete, könnten in zweiter Linie in Betracht gezogen werden, wenn es z. B. darum gehe, bei einer Gesellschaft mit fiktivem Standort, wie er etwa eine «Briefkastenfirma» kennzeichnet, den tatsächlichen Sitz zu bestimmen<sup>15</sup>.

Die Auslegung, wonach der private Wohnsitz des steuerpflichtigen Dienstleistungserbringers bei der Bestimmung des Ortes seiner Niederlassung nur in Betracht gezogen werden könne, wenn keine mit der von ihm ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit unmittelbar zusammenhängenden Anknüpfungspunkte – wie etwa der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder das Vorhandensein einer festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind – bestehen, entspricht zudem der Art. 4 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>16</sup> zugrunde liegenden Systematik, da diese Bestimmung den Steuerpflichtigen nur in Bezug auf die von ihm ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erfasse.

### *Rechtssicherheit durch Anknüpfung an den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit*

Der EuGH fügt hinzu, dass Art. 21 Abs. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>17</sup> bezwecke, den in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen vom Zwang zu befreien, die Verpflichtungen aus Art. 22 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG in anderen Mitgliedstaaten, in denen er Dienstleistungen erbringe oder Gegenstände liefere, zu erfüllen. Durch einen Abschluss der Verlagerung der Steuerschuld in

einem Fall wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen würde aber die Verwirklichung dieses Zwecks ernsthaft infrage gestellt. Die vorstehende Auslegung biete überdies die grösste Rechtssicherheit, da die Annahme, dass die Dienstleistungen dann von «einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» erbracht werden, wenn der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland liegt, ohne dass es darauf ankommt, wo sein privater Wohnsitz gelegen ist, geeignet ist, die Anwendung der Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG zu vereinfachen, und damit dazu beiträgt, dass eine genaue und korrekte Erhebung der Mehrwertsteuer gewährleistet wird. Diese Annahme erspare es nämlich dem inländischen Leistungsempfänger, der davon Kenntnis hat, dass der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, wie im vorliegenden Fall, nicht im Inland hat, Nachforschungen über dessen privaten Wohnsitz anzustellen.

<sup>10</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>11</sup> Seit 1.1.2010: Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 2008/9/EG.

<sup>12</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 16.07.2009 – Rs. C-244/08 (*Kommission/Italien*), nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 26.

<sup>13</sup> Seit 1.1.2010: Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 2008/9/EG.

<sup>14</sup> EuGH, Urteil v. 28.06.2007 – Rs. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), Slg. 2007, I-5655; vgl. dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH. Report 3/07, SR 2007, 681 (694 ff.).

<sup>15</sup> Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 28.06.2007 – Rs. C-73/06 (*Planzer Luxembourg*), Slg. 2007, I-5655, Rz. 61 und 62; vgl. dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH. Report 3/07, SR 2007, 681 (694 ff.).

<sup>16</sup> Seit 1.1.2007: Art. 9 Abs. 1 UAbs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>17</sup> Seit 1.1.2007: Art. 192a, 194 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

### 3 Anmerkung

Ausgangspunkt des Besprechungsurteils *Stoppelkamp* war die Frage, ob das – in der Zwischenzeit insolvente – Unternehmen des Herrn Raab Steuerschuldner der Mehrwertsteuer auf den im Bereich Personalverleih erbrachten Dienstleistungen war oder aber der jeweilige Leistungsempfänger wegen Übergangs der Steuerschuld im Reverse-charge-Verfahren.

Der EuGH zeigt auf, dass der Wortlaut des deutschen Umsatzsteuergesetzes «im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger» von den unionsrechtlichen Vorgaben «nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger» abweicht und definiert unter Bezugnahme auf *Planzer Luxembourg* die wesentlichen Merkmale eines nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen. In *Stoppelkamp* hält der EuGH fest, dass auf einen privaten Wohnsitz allenfalls subsidiär abgestellt werden dürfe, nämlich dann, wenn keine mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit unmittelbar zusammenhängenden Anknüpfungspunkte, wie namentlich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder das Vorhandensein einer festen Niederlassung, vorhanden seien.

Für die Frage, ob eine Leistung dem Reverse charge unterliegt, ist demnach ein allfälliger inländischer Privatwohnsitz des Leistungserbringers grundsätzlich unerheblich. Entscheidend ist vielmehr, ob der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland gelegen ist (und – sofern vorhanden – eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen im Inland nicht an der Leistungserbringung beteiligt ist).

Ebenfalls zu beachten ist, dass ein Steuerpflichtiger der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland hat, auch dann nicht als «nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger» gilt, wenn die konkret in Rede stehende Leistung von einer festen Niederlassung im Ausland erbracht wird, d. h. in dieser Konstellation ist die Verlage-

rung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger im Reverse charge unionsrechtlich von vornherein ausgeschlossen, während aus Schweizer MWST-Optik eine ausländische feste Niederlassung als selbständiges Steuersubjekt angesehen wird und damit durchaus in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des ausländischen Leistungserbringers mit Bezugsteuerpflicht des inländischen Leistungsempfängers kommen könnte.

## II EuGH, Urteil v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10 (GFKL)<sup>18</sup>

### Leistungsverhältnisse beim Verkauf zahlungsgestörter Forderungen

*Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>19</sup> sind dahin auszulegen, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der auf eigenes Risiko zahlungsgestörte Forderungen zu einem unter ihrem Nennwert liegenden Preis kauft, keine entgeltliche Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie erbringt und keine in ihren Geltungsbereich fallende wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wenn die Differenz zwischen dem Nennwert dieser Forderungen und deren Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der betreffenden Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung widerspiegelt.*

### 1 Ausgangssachverhalt

GFKL Financial Services AG («GFKL») ist die alleinige Gesellschafterin und Organträgerin einer Gesellschaft deutschen Rechts, welche von einer Bank Grundpfandrechte und Forderungen aus 70 gekündigten und fällig gestellten Darlehensverträgen erwarb. Zum Stichtag belief sich der Nennwert dieser Forderungen auf EUR 15 500 915,16. Der Kaufvertrag sah u. a. vor, dass ab dem Stichtag die genannten Rechte und For-

derungen für Rechnung und Risiko des Käufers geführt bzw. gehalten wurden, die diesbezüglichen Zahlungen dem Käufer zustehen sollten und die Haftung des Verkäufers für die Einbringung der in Rede stehenden Forderungen ausgeschlossen war.

Infolge eines Schreibens des deutschen Bundesministeriums für Finanzen<sup>20</sup> betreffend die Umsetzung des *MKG*-Urteils des EuGH<sup>21</sup>, gingen die Parteien des Kaufvertrags jedoch davon aus, dass der realisierbare Teil der in Rede stehenden Forderungen deutlich unter ihrem Nennwert lag und bezifferten dessen wirtschaftlichen Wert mit lediglich EUR 8956101.–. Die Parteien waren ferner der Auffassung, dass diese Forderungen über einen Zeitraum von etwa drei Jahren realisiert werden mussten, und vereinbarten deshalb aufgrund eines einvernehmlich angenommenen Zinssatzes von 5,97 % eine Kreditgewährung des Käufers an den Verkäufer mit einem Zinsanteil von EUR 556293.–, sodass nach Abzug dieser Zinsen der wirtschaftliche Wert der Forderungen EUR 8399808.– betrug. Der endgültige Kaufpreis der in Rede stehenden Forderungen wurde schliesslich auf EUR 8034883.– festgesetzt; der Kaufvertrag sah nicht die Möglichkeit vor, diesen Preis nachträglich anzupassen.

Ausserdem waren die Parteien der Ansicht, dass der Käufer durch den Kauf der Forderungen keine steuerpflichtige Leistung an den Verkäufer erbringe. Für den Fall, dass die Finanzverwaltung diese Einschätzung nicht teilen sollte, bestimmten sie, dass die Differenz von EUR 364925.– zwischen dem abgezinnten wirtschaftlichen Wert und dem endgültigen Kaufpreis der Forderungen als Entgelt für diese Leistung anzusehen sei. Nachdem GFKL eine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben hatte, in der sie angab, dass diese Differenz die Vergütung für eine dem Verkäufer der in Rede stehenden Forderungen erbrachte steuerpflichtige Leistung darstelle, erhob sie gegen ihre Umsatzsteuervoranmeldung Einspruch, den das Finanzamt als unbegründet

zurückwies. GFKL erhob daraufhin Klage beim Finanzgericht, das ihr mit der Begründung stattgab, dass anders als beim echten Factoring die Übertragung zahlungsgestörter Forderungen nicht zu einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung an den Verkäufer führe. Das Finanzamt legte gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Revision an den Bundesfinanzhof ein.

Der Bundesfinanzhof setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vor<sup>22</sup>. Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>23</sup> dahin auszulegen sind, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der auf eigenes Risiko zahlungsgestörte Forderungen zu einem unter ihrem Nennwert liegenden Preis kauft, eine entgeltliche Dienstleistung erbringt und eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

## 2 Aus den Entscheidungsgründen

### *Zum Begriff der «Dienstleistung gegen Entgelt»*

Der Gerichtshof weist zunächst darauf hin, dass die steuerbaren Umsätze im Rahmen des Mehrwertsteuersystems eine Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraussetzen. Beschränke sich die Tätigkeit eines Dienstleistungserbringers ausschliesslich

<sup>18</sup> Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

<sup>19</sup> Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Bst. c, 9 Abs. 1 UAbs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>20</sup> Bundesministerium der Finanzen (Deutschland), Schreiben v. 3.6.2004 – IV B 7 – S 7104 – 18/04, BStBl I 2004, 737.

<sup>21</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 26.06.2003 – Rs. C-305/01 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*), Slg. 2003, I-6729.

<sup>22</sup> Bundesfinanzhof (Deutschland), Vorabentscheidungsersuchen v. 17.2.2010, ABl. EU, C 134 v. 22.05.2010, 18.

<sup>23</sup> Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Bst. c, 9 Abs. 1 UAbs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, fehle es daher an einer Besteuerungsgrundlage und diese Leistungen unterlägen nicht der Mehrwertsteuer<sup>24</sup>. In diesem Kontext werde eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>25</sup> «gegen Entgelt» erbracht und sei somit ein steuerbarer Umsatz, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehe, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet<sup>26</sup>. Nach ständiger Rechtsprechung setze der Begriff «Dienstleistungen gegen Entgelt» im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>27</sup> voraus, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht<sup>28</sup>.

### *Abgrenzung zum Entscheid des EuGH in MKG*

In seinem *MKG*-Urteil habe der EuGH entschieden, dass es als Nutzung des betreffenden Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der 6.

MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>29</sup> anzusehen sei, wenn ein Factor einem Kunden gegenüber für die Erfüllung von Forderungen einstehe, indem er das Ausfallrisiko übernimmt, sofern diese Tätigkeit gegen Entgelt über einen bestimmten Zeitraum ausgeübt wird. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass sich im Rahmen der Forderungsabtretung, die Gegenstand des genannten Urteils ist, der Erwerber der Forderungen verpflichtet hatte, dem Veräusserer Factoring-Dienstleistungen zu erbringen, für die er als Gegenleistung eine Vergütung, nämlich eine Factoring-Gebühr und eine Delkredere-Gebühr, erhielt.

### *Differenz zwischen Nennwert und Kaufpreis als tatsächlicher wirtschaftlicher Wert der Forderungen*

Im Ausgangsverfahren erhalte aber der Erwerber der Forderungen – anders als in *MKG* – vom Veräusserer keine Gegenleistung, sodass er weder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>30</sup> ausübe noch eine Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie erbringe. Es treffe zwar zu, dass eine Differenz zwischen dem Nennwert der übertragenen Forderungen und deren Kaufpreis besteht. Anders als bei der Factoring-Gebühr und der Delkredere-Gebühr, die der Factor in *MKG* erhielt, stelle diese Differenz im Ausgangsrechtsstreit jedoch keine Vergütung dar, mit der unmittelbar eine vom Käufer der veräusserten Forderungen erbrachte Dienstleistung entgolten werden solle. Die Differenz zwischen dem Nennwert der übertragenen Forderungen und deren Kaufpreis stellt nämlich nicht die Gegenleistung für eine solche Dienstleistung dar, sondern spiegelt den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert dieser Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung wider, der auf die Zahlungstörungen und ein erhöhtes Risiko des Ausfalls der Schuldner zurückzuführen ist.

<sup>24</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 29.10.2009 – Rs. C-246/08 (*Kommission/Finnland*), Slg. 2009, I-10605, Rz. 43.

<sup>25</sup> Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>26</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 (*MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*), Slg. 2003, I-6729, Rz. 47.

<sup>27</sup> Seit 1.1.2007: Art. 2 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>28</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 29.7.2010 – Rs. C-40/09 (*Astra Zeneca UK*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 27.

<sup>29</sup> Seit 1.1.2007: Art. 9 Abs. 1 UAbs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>30</sup> Seit 1.1.2007: Art. 9 Abs. 1 UAbs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

### 3 Anmerkung

Mit dem vorliegenden Besprechungsurteil hält der EuGH fest, dass beim Erwerb notleidender Forderungen (sog. non-performing loans) der Forderungskäufer gegenüber dem Forderungsverkäufer in mehrwertsteuerlicher Hinsicht keine Leistung erbringt, sondern ein blosser Forderungskauf vorliegt.

Vor dem Hintergrund der Verwaltungspraxis der ESTV zur Forderungsabtretung sei klarstellend darauf hingewiesen, dass nach dem Unionsrecht – sofern überhaupt eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung angenommen wird<sup>31</sup> – allenfalls der Forderungsverkauf einen ausgenommenen Umsatz des Zedenten im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Geschäft mit [Geld-]Forderungen) darstellen kann, nicht aber der Forderungskauf durch den Zessionar. Letzteres möchte die ESTV in befremdlicher Verkehrung der Rollen des Forderungsverkäufers als Leistungserbringer und des Forderungskäufers als Leistungsempfänger entgegen einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts<sup>32</sup> offenbar weiterhin annehmen<sup>33</sup>.

Während die ESTV ihre Praxis für eine Rechtswohlthat zugunsten des Forderungsverkäufers hält, da diesem anderenfalls eine Vorsteuerkürzung drohe, ist festzustellen, dass es zur Vermeidung einer Vorsteuerkürzung keiner gewaltsamen Umkehrung des Leistungsverhältnisses bedarf. Zum einen kann – wie bereits erwähnt – ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis insgesamt abgelehnt werden<sup>34</sup>. Zum anderen gilt generell, dass *Hilfsumsätze mit Finanzgeschäften*, d. h. ausgenommene Finanzumsätze, welche nicht Gegenstand des Unternehmens sind, nicht in die Berechnung der Vorsteuerabzugsquote einbezogen werden sollten<sup>35</sup>. Dies gilt umso mehr, wenn einer Forderungsabtretung zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze des Zedenten (z. B. steuerpflichtige Warenlieferungen) zugrunde liegen<sup>36</sup>.

Der EuGH behandelt den Erwerb notleidender Forderungen damit anders als das sog. echte Factoring. Bei diesem geht das Ausfallrisiko – im Gegensatz zum unechten Factoring – auf den Factor über, und dafür erhält der Factor neben der Factoring-Gebühr zusätzlich eine Delkrede-Gebühr. Dadurch, dass das Ausfallrisiko auf den Forderungskäufer übergeht, scheiden die Forderungen rechtlich und wirtschaftlich aus dem Vermögen des bisherigen Gläubigers aus. Der Forderungskäufer betreibt das Inkasso in der Folge auf eigene Rechnung. Daraus wurde vielfach der Schluss gezogen, dass der Factor keine Leistung an den Forderungsverkäufer (den sog. Anschlusskunde) erbringt, mit der Folge, dass er als Nichtunternehmer angesehen wurde, der keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug hatte.

In *MKG* erteilte der EuGH dieser Sichtweise eine Absage. Wenn der Factor beim unechten Factoring ein Recht auf Vorsteuerabzug habe, müsse dies nach dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer auch beim echten Factoring gelten. Denn in beiden Fällen entlaste der Factor den Anschlusskunden «von der Einziehung der Forderungen» und in beiden Fällen wolle der Forderungsverkäufer diesen Entlastungseffekt nutzen. Dass im Fall des unechten Factorings das Ausfallrisiko beim Forderungsverkäufer ver-

<sup>31</sup> Zu denken ist hier insbesondere an eine nicht steuerbare Leistungsbeistellung im Rahmen des Factoring-Geschäfts (vgl. in diesem Sinne: Bundesministerium der Finanzen [Deutschland], Schreiben v. 3.6.2004, IV B 7 – S. 7104 – 18/04, Ziff. 4).

<sup>32</sup> BVGE, Urteil v. 6.3.2007, A-1340/2006, E 3.3.5.

<sup>33</sup> Vgl. ESTV, MWST-Info 04 – Steuerobjekt (gültig ab 1.1.2010), Ziff. 2.3.2.

<sup>34</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Deutschland), Schreiben v. 3.6.2004, IV B 7 – S. 7104 – 18/04, Ziff. 4.

<sup>35</sup> Vgl. Art. 174 Abs. 2 Bst. b der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>36</sup> In diesem Sinne auch: § 43 Ziff. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Deutschland).



bleibe, aber beim echten Factoring auf den Factor übergehe, sei kein rechtfertigender Grund für eine unterschiedliche Behandlung. Diese Rechtswohlthat des EuGH zugunsten des Factors beim echten Factoring hat in der Folge zu sonderbaren Erscheinungen geführt: Nach MKG reicht es für das Vorliegen einer vom Forderungskäufer gegenüber dem Forderungsverkäufer erbrachten Leistung scheinbar aus, dass er diesen «von der Einziehung der Forderungen und dem Risiko ihrer Nichterfüllung entlastet». Prüft man in der Folge nur noch, ob der Forderungskäufer für seine vermeintliche Leistung gegenüber dem Forderungsverkäufer ein Entgelt erhält, wird vollkommen ausgeblendet, dass die angenommene Entlastungswirkung ausserhalb des Factoring ein blosser Reflex der Veräusserung der Forderungen mit Übergang des Ausfallrisikos ist. Dieser Reflex ist mehrwertsteuerlich irrelevant.

Zu Recht hält der EuGH in *GFKL* daher fest, dass es an einer entgeltlichen Leistung des Forderungskäufers fehlt, «wenn der Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der betref-

fenden Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung widerspiegelt».

In *GFKL* ging es ausdrücklich um den Erwerb notleidender Forderungen. Deshalb stellt sich zukünftig die Frage der Abgrenzung oder Übertragung der in *MKG* auf der einen Seite und *GFKL* auf der anderen Seite entwickelten Grundsätze auf wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte. Ausgangspunkt der Prüfung dürfte sein, ob mit einem Diskont auf den Nennwert der Forderungen die Übernahme des Risikos zukünftiger Wertminderungen vergütet wird (Konstellation *MKG*) oder eine bereits eingetretene Wertminderung berücksichtigt wird (Konstellation *GFKL*). Die Beantwortung dieser Frage kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten. Umso wichtiger erscheint es daher, in der Vertragsdokumentation den Willen der Parteien eindeutig zum Ausdruck zu bringen, ob die blosser Abtretung von (notleidenden) Forderungen oder die Übertragung des Ausfallrisikos und andere entgeltliche Leistungen des Forderungskäufers an den Forderungsverkäufer Gegenstand der Transaktion sind.