

EuGH Report 2/12

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

- I EuGH, Urteil v. 26.1.2012 – Rs. C-218/10 (*ADV Allround*)
- II EuGH, Urteil v. 22.3.2012 – Rs. C-153/11 (*Klub*)

I EuGH, Urteil v. 26.1.2012 – Rs. C-218/10 (*ADV Allround*)²

Begriff und Ort der Besteuerung der Personalgestellung

(1) Art. 9 Abs. 2 Buchst. e sechster Gedankenstrich der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³ ist dahin auszulegen, dass der in dieser Bestimmung verwendete Begriff «Gestellung von Personal» auch die Gestellung von selbständigem, nicht beim leistenden Unternehmer abhängig beschäftigtem Personal umfasst.

(2) Art. 17 Abs. 1, 2 Buchst. a und Abs. 3 Buchst. a sowie Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG sind dahin auszulegen, dass sie den Mitgliedstaaten nicht vorschreiben, ihr nationales Verfahrensrecht so zu gestalten, dass die Steuerbarkeit und die Mehrwertsteuerpflicht einer Dienstleistung beim Leistungserbringer und beim Leistungsempfänger in kohärenter Weise beurteilt werden, auch wenn für sie verschiedene Finanzbehörden zuständig sind. Diese Bestimmungen verpflichten die Mitgliedstaaten jedoch, die zur Sicherstellung der korrekten Erhebung der Mehrwertsteuer und zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität erforderlichen Massnahmen zu treffen.



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

1 Ausgangssachverhalt

ADV Allround Vermittlungs AG in Liquidation («ADV») ist eine Gesellschaft deutschen Rechts. Sie betrieb im Jahr 2005 die Vermittlung selbständig tätiger Lastkraftwagenfahrer an Speditionen mit Sitz in Deutschland und insbesondere in Italien. Nach den zwischen ADV und den

¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. Januar bis 31. März 2012 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen, welche in dieser Ausgabe keine Berücksichtigung finden konnten: EuGH, Urteil v. 26.1.2012 – Rs. C-588/10 (*Kraft Foods Polska*) zu Nachweisforderungen bei der Berichtigung der Bemessungsgrundlage; Urteil v. 16.2.2012 – Rs. C-118/11 (*EON Aset Menidjment*) zum Vorsteuerabzug bei Kosten für ein dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug; Urteil v. 16.2.2012 – Rs. C-25/11 (*Varzim Sol*) zur Berechnung des Pro-rata-Satzes beim Vorsteuerabzug; Urteil v. 16.2.2012 – Rs. C-594/10 (*Van Laarhoven*) zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutztem Pkw; Urteil v. 1.3.2012 – Rs. C-280/10 (*Polski Trawertyn*) zum Vorsteuerabzug aus Gründungs- und Investitionskosten für eine zu errichtende Gesellschaft; Beschluss v. 1.3.2012 – Rs. C-220/11 (*Star Coaches*) zur Nichtanwendbarkeit der Sonderregeln für Reiseleistungen auf reines Personenbeförderungsunternehmen; Urteil v. 8.3.2012 – Rs. C-524/10 (*Kommission/Portugal*) zur portugiesischen Durchschnittssatzbesteuerung bei Landwirten; Urteil v. 29.3.2012 – Rs. C-500/10 (*Belvedere Costruzioni*) zur Vereinbarkeit einer in Italien geltenden Ausnahmeregelung betreffend die automatische Einstellung lang andauernder Verfahren mit dem Unionsrecht; Urteil v. 29.3.2012 – Rs. C-436/10 (*BLM*) zur Verwendung

Fahrern geschlossenen Verträgen, die als «Vermittlungsverträge» bezeichnet wurden, hatten die Fahrer ihre Dienstleistungen ADV in Rechnung zu stellen. ADV stellte ihrerseits den verschiedenen Expeditionen, die ihre Abnehmer waren, Rechnungen über die in diesen Vermittlungsverträgen vorgesehenen Kosten zuzüglich einer Marge von 8 bis 20%.

Ursprünglich hatte ADV den italienischen Kunden Rechnungen ohne MWST erteilt. Ihres Erachtens waren diese Leistungen nämlich als «Gestellung von Personal» und damit als sog. Katalogleistungen des deutschen Umsatzsteuerrechts einzustufen, sodass sich der Ort der Dienstleistungen nach dem Bestimmungsland-/Empfängerortsprinzip in Italien befand, wo die Abnehmer ihren Sitz hatten. Das für ADV zu-

ständige Finanzamt entschied jedoch, dass die fraglichen Leistungen nicht als «Gestellung von Personal» eingestuft werden könnten und dass sich der Ort der Dienstleistung daher nach dem Herkunftsland-/Erbringerortsprinzip am Ort des Sitzes ihres Erbringers befände. Daher sei deutsche Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen.

Das für die Entscheidung über die im Ausgangsverfahren von den italienischen Abnehmern gestellten Anträge auf Vorsteuervergütung zuständige Bundeszentralamt für Steuern vertrat dagegen die Auffassung, dass die von ADV erbrachten Leistungen als «Gestellung von Personal» zu beurteilen seien und daher keine deutsche Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen sei. Da diese Leistungen nach Ansicht des Bundeszentralamts am Ort des Sitzes der Abnehmer, also in Italien, hätten besteuert werden müssen, versagte es den italienischen Unternehmen die Erstattung der deutschen Mehrwertsteuer. Das in weiterer Folge mit dem Rechtsstreit befasste Finanzgericht Hamburg setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vor⁴.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Auslegung des Begriffs der Personalgestellung im Vergleich der Sprachfassungen

Vorab weist der EuGH darauf hin, dass sich weder dem Wortlaut des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e sechster Gedankenstrich der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵ noch einem Vergleich der verschiedenen Sprachfassungen dieser Bestimmung entnehmen lasse, ob selbständige Erwerbstätige als «Personal» im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden können. Allerdings lasse sich in Anbetracht des Wortlauts des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e sechster Gedankenstrich der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶ nicht von vornherein ausschließen, dass diese

eines Gebäudes für private Zwecke des Personals; Urteil v. 29.3.2012 – Rs. C-414/10 (*Véleclair*) zum Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer ohne deren vorherige Entrichtung; sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³ Vom 1.1.2007 bis 31.12.2009: Art. 56 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG. Seit dem 1.1.2010 fällt die Personalgestellung unter die neue allgemeine Ortsbestimmungsregel des Art. 44 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG für B2B-Dienstleistungen (Bestimmungsland- bzw. Empfängerortsprinzip).

⁴ Finanzgericht Hamburg (Deutschland), Vorabentscheidungsersuchen v. 20.04.2010, ABl. EU, C 221 vom 14.8.2010.

⁵ Vom 1.1.2007 bis 31.12.2009: Art. 56 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG. Seit dem 1.1.2010 fällt die Personalgestellung unter die neue allgemeine Ortsbestimmungsregel des Art. 44 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG für B2B-Dienstleistungen (Empfängerortsprinzip).

⁶ Vom 1.1.2007 bis 31.12.2009: Art. 56 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG. Seit dem 1.1.2010 fällt die Personalgestellung unter die neue allgemeine Ortsbestimmungsregel des Art. 44 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG für B2B-Dienstleistungen (Bestimmungsland- bzw. Empfängerortsprinzip).

Bestimmung auch auf die Gestellung von selbständig erwerbstätigem «Personal» Anwendung findet.

Systematische und teleologische Auslegung des Begriffs der Personalgestellung

Nach ständiger Rechtsprechung seien bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden⁷. In diesem Zusammenhang weist der EuGH darauf hin, dass Art. 9 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen enthält. Während Abs. 1 dieser Vorschrift insoweit eine allgemeine Regel aufstelle, führe Abs. 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte auf. Mit diesen Bestimmungen sollen nach ständiger Rechtsprechung einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Umsätzen verhindert werden⁸.

Eine Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e sechster Gedankenstrich der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁹, nach der dort verwendete Begriff «Personal» nicht nur abhängig beschäftigte Arbeitnehmer, sondern auch selbständige Erwerbstätige umfasst, stehe mit dem Zweck einer Kollisionsnorm wie der des Art. 9 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG, mit der die Gefahren der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung vermieden werden sollen, besser im Einklang.

Mit der steuerlichen Anknüpfung der betreffenden Dienstleistung an einen einzigen Ort verhindere diese Auslegung, dass die Dienstleistung doppelt besteuert oder auf sie gar keine Mehrwertsteuer erhoben werde. Diese Auslegung sei ferner geeignet, die Anwendung der genannten Kollisionsnorm zu erleichtern, indem sie eine einfache Handhabung der Regeln über die Steu-

ererhebung und die Bekämpfung der Steuerflucht im Hinblick auf den Ort der Erbringung der Dienstleistung ermögliche, da der Abnehmer die Rechtsnatur der Beziehungen zwischen dem Leistungserbringer und dem gestellten «Personal» nicht zu erforschen brauche.

Darüber hinaus entspreche diese Auslegung dem Grundsatz der Rechtssicherheit, da sie die Bestimmung des Ortes, an den in Bezug auf die Dienstleistung anzuknüpfen ist, vorhersehbarer mache, die Anwendung der Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vereinfache und zudem dazu beitrage, eine genaue und korrekte Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten¹⁰.

Wahrung der Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität beim Schutz der aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte des Einzelnen

Zur inkohärenten Beurteilung ein und desselben Sachverhalts durch verschiedene Finanzbehörden eines Mitgliedstaates hält der EuGH fest, dass es mangels einer einschlägigen Unionsregelung Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten sei, u. a. die zuständigen Behörden zu bestimmen und die Modalitäten der Verfahren zu regeln, die den Schutz der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, wobei diese Modalitäten jedoch nicht weniger günstig ausgestaltet sein dürfen als die entsprechenden innerstaatlicher Rechtsbehelfe (Äquivalenzgrundsatz) und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen (Effektivitätsgrundsatz)¹¹.

Zum Äquivalenzgrundsatz stellt der EuGH fest, dass er im vorliegenden Fall keinen Anhaltspunkt dafür habe, dass die nationale Regelung hiergegen verstossen hat. Dagegen habe insbesondere das vorliegende Gericht Zweifel daran

geäußert, dass ein solcher Sachverhalt den Anforderungen des Effektivitätsgrundsatzes entspricht. Mangels spezieller Vorschriften im nationalen Verfahrensrecht verlor das in *Genius*¹² anerkannte Recht des Dienstleistungserbringers und des Dienstleistungsempfängers, hinsichtlich der Steuerbarkeit und der Mehrwertsteuerpflicht ein und derselben Leistung gleich behandelt zu werden, de facto nämlich jede praktische Wirksamkeit.

Kein Verunmögliches oder übermässiges Erschweren bei Ausübung der aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte

In diesem Zusammenhang sei daran zu erinnern, dass der Effektivitätsgrundsatz als verletzt gelte, wenn sich erweist, dass die Ausübung eines durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechts unmöglich gemacht oder übermässig erschwert werde. Dies scheine jedoch in einem Ver-

fahren wie dem Ausgangsrechtsstreit nicht der Fall zu sein.

Zum einen betreffe *Genius* lediglich den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. Es enthalte jedoch keine Ausführungen zur Frage, ob der Erbringer oder der Empfänger einer Dienstleistung Anspruch darauf habe, dass diese Leistung in einem Verfahren, das von dem anderen am mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz Beteiligten bei einer anderen als der für ihn zuständigen Behörde eingeleitet wurde, insbesondere hinsichtlich des Ortes ihrer Erbringung ebenso qualifiziert wird wie von den Behörden oder Gerichten, denen er unterworfen ist.

Gewährleistung einer einheitlichen Auslegung und Anwendung des Mehrwertsteuerrechts

Zum anderen stellt der EuGH fest, dass sowohl der Erbringer der Dienstleistung als auch deren Empfänger die Möglichkeit hätten, ihre Rechte nicht nur gegenüber den Verwaltungsbehörden, sondern auch vor den für Mehrwertsteuersachen zuständigen Gerichten im Rahmen von Verfahren geltend zu machen, deren Eignung, grundsätzlich eine korrekte und einheitliche Auslegung und Anwendung der Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG sicherzustellen, unstrittig sei.

Die einheitliche Auslegung und Anwendung des Unionsrechts werde nämlich letztlich durch das Vorabentscheidungsverfahren zur Auslegung oder Beurteilung der Gültigkeit des Unionsrechts nach Art. 267 AEUV gewährleistet, das ein System der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof schaffe. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt sich jedoch nicht, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende es nicht erlaubt, das ordnungsgemässe Funktionieren dieser gerichtlichen Zusammenarbeit zu gewährleisten.

⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 (*Gillan Beach*), Slg. 2006, I-2427, Rz. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁸ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 (*Dudda*), Slg. 1996, I-4595, Rz. 20 und Urteil v. 06.11.2008 – Rs. C-291/07, (*Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*), Slg. 2008, I-8255, Rz. 24.

⁹ Vom 1.1.2007 bis 31.12.2009: Art. 56 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG. Seit dem 1.1.2010 fällt die Personalgestellung unter die neue allgemeine Ortsbestimmungsregel des Art. 44 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG für B2B-Dienstleistungen (Bestimmungsland- bzw. Empfängerortsprinzip).

¹⁰ Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 6.10.2011, Rs. C-421/10 (*Stoppelkamp*), noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rz. 34.

¹¹ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 17.11.1998 – Rs. C-228/96 (*Aprile*), Slg. 1998, I-7141, Rz. 18 und Urteil v. 21.1.2010 – Rs. C-472/08 (*Alstom Power Hydro*), Slg. 2010, I-623, Rz. 17.

¹² Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.1989 – Rs. C-342/87 (*Genius*), Slg. 1989, I-4227.

Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes

Sollte sich jedoch herausstellen, dass – auch ohne dass Fragen nach der Auslegung oder Gültigkeit vorgelegt wurden oder in dem Fall, dass sich die zuständigen Gerichte sogar weigern, den Gerichtshof um eine Vorabentscheidung über die Auslegung oder die Gültigkeit des Unionsrechts zu ersuchen – verschiedene Behörden und/oder Gerichte eines Mitgliedstaats weiterhin systematisch unterschiedliche Auffassungen über die Anknüpfung ein und derselben Dienstleistung in Bezug auf den Leistungserbringer einerseits und den Leistungsempfänger andererseits vertreten, sodass insbesondere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt wird, könnte dies als Verstoß gegen die Verpflichtungen des Mitgliedstaats aus der 6. MWST-Richtlinie angesehen werden.

Selbst wenn nämlich in Art. 17 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. a und Abs. 3 Buchst. a sowie in Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG der konkrete Inhalt der zur Sicherstellung der korrekten Erhebung der Mehrwertsteuer und zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zu ergreifenden administrativen oder sonstigen Massnahmen nicht genau festgelegt ist, binden diese Vorschriften die Mitgliedstaaten gleichwohl hinsichtlich des zu erreichenden Ziels, wobei sie ihnen zugleich bei der Bewertung der Erforderlichkeit solcher Massnahmen einen Spielraum belassen.

3 Anmerkung

Im vorliegenden Urteil war streitig, ob für Zwecke der mehrwertsteuerlichen Bestimmung des Ortes der Dienstleistung die Zurverfügungstellung selbständig tätiger Lkw-Fahrer an Speditionen mit Sitz im EU-Ausland durch eine deutsche Gesellschaft als «Personalgestellung» und damit als eine am Ort des Leistungsempfänger steuerbare sog. Katalogleistung oder – entspre-

chend der vor dem MWST-Paket geltenden Aufangeregulierung – als am Ort des Leistungserbringers steuerbare sonstige Dienstleistung zu beurteilen ist.

Hintergrund des Rechtsstreits war die bizarre – in der Praxis aber nicht seltene – Situation, dass ein und derselbe Sachverhalt von verschiedenen Finanzbehörden mehrwertsteuerlich unterschiedlich beurteilt worden war. Das für die Leistungserbringerin zuständige Finanzamt ging davon aus, dass die streitgegenständlichen Leistungen nicht als Personalgestellung = Katalogleistung zu beurteilen seien, da hierunter ausschliesslich die Gestellung eigenen, d. h. angestellten Personals falle, und veranlasste ADV hierdurch ihren ausländischen Kunden deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Demgegenüber lehnte das für die Vergütungsanträge der ausländischen Speditionen zuständige Bundeszentralamt für Steuern die MWST-Erstattung mit der Begründung ab, dass der Ort der Dienstleistung nicht in Deutschland, sondern in Italien läge und damit die deutsche Umsatzsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt worden sei, weil es sich – entgegen der Auffassung des Finanzamts – sehr wohl um Personalgestellung und damit um eine am Ort des Leistungsempfängers steuerbare Katalogleistung gehandelt habe.

In ADV Allround hält der EuGH fest, dass die Leistungsortregelung für die Personalgestellung auch die Gestellung von selbständigem Personal umfasst, wobei er für diese Auslegung insbesondere die einfache Handhabung der Regeln über die Steuererhebung im Hinblick auf den Ort der Leistungserbringung, die Rechtssicherheit für den Abnehmer (dieser weiss, dass er über die bezogenen Dienstleistungen im Reverse charge abrechnen muss, ohne Nachforschungen darüber anstellen zu müssen, ob das vom Leistungserbringer gestellte «Personal» bei diesem ange stellt ist oder nicht) und schliesslich die Vermeidung von Doppel- oder Nichtbesteuerung ins Feld führen kann.

Von besonderem Interesse ist das vorliegende Urteil aber auch deshalb, weil der EuGH die übergeordneten Grundsätze des Mehrwertsteuerrechts und der Rechtsstaatlichkeit nachhaltig stärkt, indem er festhält, dass der Rechtsschutz in den Mitgliedstaaten eine korrekte und einheitliche Auslegung und Anwendung der unionsrechtlichen Bestimmungen gewährleisten muss und *in Zweifelsfragen der EuGH anzurufen* ist. Der Grundsatz der Neutralität werde verletzt, wenn verschiedene Behörden oder Gerichte eines Mitgliedstaates unterschiedliche Auffassungen über die mehrwertsteuerliche Beurteilung ein und desselben Sachverhalts in Bezug auf den Leistungserbringer einerseits und den Leistungsempfänger andererseits vertreten und sich weigern, den EuGH um eine Vorabentscheidung über die Auslegung des Unionsrechts zu ersuchen. Eine erfreulich deutliche Aufforderung an die nationalen Gerichte in den Mitgliedstaaten.

II EuGH, Urteil v. 22.3.2012 – Rs. C-153/11 (*Klub*)¹³

Vorsteuerabzug für noch nicht in Betrieb genommene Immobilie

Art. 168 Buchst. a der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der als solcher ein Investitionsgut erworben und es dem Vermögen des Unternehmens zugeordnet hat, berechtigt ist, die auf den Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer in dem Steuerzeitraum abzuziehen, in dem der Steueranspruch entstanden ist, auch wenn dieser Gegenstand nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Es ist Sache des vorliegenden Gerichts, zu ermitteln, ob der Steuer-

pflichtige das Investitionsgut für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erworben hat, und gegebenenfalls zu prüfen, ob eine betriebsliche Praxis vorliegt.

1 Ausgangssachverhalt

Die Tätigkeit von Klub OOD («Klub») besteht in dem Betrieb eines Hotels in Varna, einem bulgarischen Badeort. Im Mai 2009 erwarb Klub eine zu Wohnzwecken bestimmte Maisonette in Sofia. Die auf den Erwerb entfallende Mehrwertsteuer wurde von Klub als Vorsteuer in Abzug gebracht, es wurde aber keine Steuererklärung über die Entrichtung örtlicher Steuern für diese Wohnung bei den Steuerbehörden abgegeben. Klub widmete das Gebäude nicht um und richtete auch kein Konto auf ihren Namen für die Lieferung von Wasser und Strom ein. Die Steuerbehörden zogen daraus den Schluss, dass die fragliche Wohnung zu Wohnzwecken und nicht zu Unternehmenszwecken bestimmt sei. Sie waren daher der Ansicht, dass kein Recht auf Vorsteuerabzug entstanden sei, und erliessen gegen Klub einen entsprechenden Nachsteuerbescheid.

In dem sich anschliessenden Rechtsstreit zwischen Klub und der bulgarischen Steuerverwaltung machte Klub geltend, dass die Immobilie für Zwecke des Unternehmens bestimmt sei, da sie beabsichtige, die Immobilie bei Vertragsverhandlungen mit Reiseveranstaltern als Treffpunkt zu nutzen. Später wurde eine Steuererklärung über die örtlichen Steuern eingereicht, in denen eine Nutzung dieser Wohnung als Geschäftsraum angezeigt wurde. Die Steuerbehörden waren hingegen der Auffassung, Klub habe weder nachgewiesen, dass die Wohnung zum Zeitpunkt der Steuerprüfung für Zwecke des Unternehmens genutzt worden sei, noch dass sie künftig so genutzt werde.

Der Rechtsstreit gelangte schliesslich zum Administrativen Sad Varna (Bulgarien), welches das Verfahren aussetzte und dem EuGH vier Fra-

¹³ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

gen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vorlegte¹⁴. Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob Art. 168 Buchst. a der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen ist, dass das Recht auf Vorsteuerabzug beim Erwerb einer Immobilie, die ein dem Unternehmensvermögen zugeordnetes Investitionsgut darstellt, in dem Steuerzeitraum entsteht, in dem der Steueranspruch entstanden ist, auch wenn dieser Gegenstand nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Entsprechend wirft das vorlegende Gericht die Frage auf, ob dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug für ein von ihm erworbenes Investitionsgut mit der Begründung versagt werden kann, dass dieser Gegenstand für den privaten Bedarf verwendet wird.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Vollständige Entlastung des Steuerpflichtigen von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer

Unter Bezugnahme auf seine ständige Rechtsprechung weist der EuGH zunächst darauf hin, dass der Unternehmer durch die in der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zielt daher darauf ab, völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁵.

Aus Art. 168 der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG ergebe sich, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher handelt und den Ge-

genstand für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt sei, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand abzuziehen¹⁶. Nach den Art. 63 und 167 der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG entstehe dieses Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, also bei der Lieferung der Gegenstände¹⁷. Dagegen entstehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG, sondern für seinen privaten Verbrauch verwende.

Zuordnungswahlrecht des Steuerpflichtigen

Besteht ein Umsatz im Erwerb eines teilweise für private Zwecke und teilweise für unternehmerische Zwecke bestimmten Investitionsguts, könne der Steuerpflichtige sich dafür entscheiden, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen¹⁸. Grundsätzlich sei dann die beim Erwerb dieses Gegenstands geschuldete Vorsteuer vollständig abziehbar. Unter diesen Umständen sei die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke nach Art. 26 Abs. 1 der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt hat¹⁹.

Anhaltspunkte für die Feststellung des Erwerbs eines Investitionsguts für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit

Daher hänge die Anwendung des Mehrwertsteuersystems und damit des Abzugsmechanismus vom Erwerb des Gegenstands durch einen

als solchen handelnden Steuerpflichtigen ab. Ein Steuerpflichtiger handle als solcher, wenn er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG handelt²⁰. Ob ein Steuerpflichtiger als solcher handelt, sei eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu beurteilen sei, zu denen die Art des betreffenden Gegenstands und der zwischen seinem Erwerb und seiner Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören. Es könne ebenfalls berücksichtigt werden, ob aktive Massnahmen ergriffen worden seien, um für die unternehmerische Nutzung des Gegenstands erforderliche Umbauten und Genehmigungen durchzuführen bzw. zu erlangen.

Grundsatz der Steuerneutralität gebietet Vorsteuerabzug auch bei nicht sofortiger Verwendung für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit

Nach Auffassung des EuGH würde der Steuerpflichtige, wenn ihm der Vorsteuerabzug für spätere besteuerte unternehmerische Verwendungen verweigert würde, obwohl er das Investitionsgut ursprünglich im Hinblick auf künftige Umsätze zur Gänze seinem Unternehmen zuordnen wollte, nicht vollständig von der Steuer entlastet, die auf den Gegenstand entfällt, den er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, und es käme zu einer Doppelbesteuerung seiner unternehmerischen Tätigkeiten, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderliefe, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liege²¹.

Eine Person, die Gegenstände für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG erwerbe, tue dies mithin auch dann als Steuerpflichtiger, wenn die Gegenstände nicht sofort für seine wirtschaftliche

Tätigkeit verwendet werden²². Insoweit sei es Sache des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob im Ausgangsverfahren Klub die fragliche Immobilie tatsächlich für die Zwecke ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit erworben hat. Wenn das der Fall ist, könne Klub die Mehrwertsteuer, die auf den in vollem Umfang dem Vermögen ihres Unternehmens zugeordneten Gegenstand entfällt, vollständig und sofort abziehen, auch wenn er nicht sofort für Zwecke ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet wird.

Fortbestand des Rechts auf Vorsteuerabzug bei fehlender unternehmerischer Verwendung aufgrund von vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Umständen

Zudem bleibe dann, wenn kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliege, das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug vorbehaltlich et-

¹⁴ Administrativen Sad Varna (Bulgarien), Vorabentscheidungsersuchen v. 28.03.2011, ABL EU, C 186 v. 25.6.2011, 12.
¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.2.1985 – Rs. 268/83 (Rompelmann), Slg. 1985, 655, Rz. 19.
¹⁶ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 11.7.1991 – Rs. C-97/90 (Lennartz), Slg. 1991, I-3795, Rz. 8 und Urteil v. 21.4.2005 – Rs. C-25/03 (HE), Slg. 2005, I-3123, Rz. 43.
¹⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 2.6.2005 – Rs. C-378/02 (Water-schap Zeeuws Vlaanderen), Slg. 2005, I-4685, Rz. 31.
¹⁸ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 4.10.1995 – Rs. C-291/92 (Armbrecht), Slg. 1995, I-2775, Rz. 20 und Urteil v. 14.7.2005 – Rs. C-434/03 (Charles und Charles-Tijmens), Slg. 2005, I-7037, Rz. 23.
¹⁹ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 14.7.2005 – Rs. C-434/03 (Charles und Charles-Tijmens), Slg. 2005, I-7037, Rz. 24/25 und Urteil v. 23.4.2009 – Rs. C-460/07 (Puffer), Slg. 2009, I-3251, Rz. 41.
²⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.3.2001 – Rs. C-415/98 (Bakcsi), Slg. 2001, I-1831, Rz. 29.
²¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 23.4.2009 – Rs. C-460/07 (Puffer), Slg. 2009, I-3251, Rz. 45/46.
²² Vgl. EuGH, Urteil v. 11.7.1991 – Rs. C-97/90 (Lennartz), Slg. 1991, I-3795, Rz. 14.

waiger Berichtigungen nach den Voraussetzungen der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG erhalten²³. Wie der EuGH in diesem Zusammenhang bereits entschieden habe, bleibe das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte, denn in einem solchen Fall besteht keine Betrugs- oder Missbrauchsgefahr, die eine spätere Nacherhebung rechtfertigen könnte²⁴.

In Fällen von Betrug oder Missbrauch, in denen der Steuerpflichtige die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorgespiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht habe, Gegenstände, deren Erwerb zum Abzug berechtigen kann, seinem Privatvermögen zuzuführen, kann die Steuerbehörde dagegen rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen, da diese Abzüge aufgrund falscher Erklärungen gewährt wurden²⁵.

Voraussetzungen der Feststellung einer missbräuchlichen Praxis («Halifax-Test»)

Es sei insoweit angebracht, darauf hinzuweisen, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis von der Erfüllung zweier Voraussetzungen abhängt. Zum einen müssen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. Zum anderen muss sich aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ergeben, dass mit dem fraglichen Umsatz im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll²⁶.

Wahrung des Neutralitätsgrundsatzes bei Massnahmen zur Bekämpfung von Steuerumgebung und -hinterziehung

Die Massnahmen, welche die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, dürften nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen²⁷.

3 Anmerkung

Das Besprechungsurteil *Klub* stellt eine Fortsetzung und Zusammenfassung der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu der mehrwertsteuerlich zentralen Frage dar, unter welchen Voraussetzungen beim Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen im Hinblick auf eine *geplante unternehmerische Verwendung* ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Der EuGH stellt insoweit klar, dass ein Vorsteuerabzug auch dann besteht, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen nicht sofort für unternehmerische Zwecke eingesetzt werden, deren

²³ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 (*Breitsobhl*), Slg. 2000, I-4321, Rz. 41 und Urteil v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 84, dazu bereits dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff).

²⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 (*Schlossstrasse*), Slg. 2000, I-4279, Rz. 42.

²⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 (*Schlossstrasse*), Slg. 2000, I-4279, Rz. 40.

²⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 74/75, dazu bereits dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff).

²⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.10.2010 – Rs. C-385/09 (*Nidera Handelscompagnie*), Slg. 2010, I-0000 Rz. 49.

²⁸ Vgl. Art. 32 MWSTG 2009.

unternehmerische Verwendung zum Zeitpunkt des Erwerbs aber zumindest beabsichtigt ist. Ein Vorsteuerabzug auf dem Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen, deren unternehmerische Verwendung erst geplant ist, ist nach dem Unionsrecht zur Wahrung der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer im Übrigen schon deshalb geboten, weil – anders als nach dem Schweizer Mehrsteuerrecht²⁸ – im Fall der Einlage eines bisher nicht unternehmerisch genutzten Gegenstands in den unternehmerischen Bereich ein nachträglicher Vorsteuerabzug (Einlagebesteuerung) unionsrechtlich ausgeschlossen wäre.

Einschränkend gilt, dass insoweit ein objektiver, sachlich-wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem (geplanten) Unternehmen bestehen muss. Dieser objektive Zusammenhang darf jedoch nicht im Sinne von «wirtschaftlich zweckmässig» oder «kaufmännisch rentabel» o. ä. missverstanden werden. Bei bestehendem sachlich-wirtschaftlichem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestimmt grundsätzlich dieser, welche Gegenstände oder Dienstleistungen dem Unternehmen zugeordnet werden bzw. seinen unternehmerischen Zwecken dienen. Folglich sind auch Fehlmassnahmen, die objektiv nicht zweckmässig waren, aber nach den Vorstellungen des Steuerpflichtigen geeignet waren, als unternehmerische Verwendung zu betrachten.

Das Recht auf Vorsteuerabzug bleibt bei beabsichtigter unternehmerischer Verwendung – vorbehaltlich einer Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung nach Art. 184 ff. der MWST-Systemrichtlinie 2006/112/EG – mithin auch dann bestehen, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen im Ergebnis tatsächlich nicht verwenden kann.

Eine Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug oder Rückforderung der Mehrwertsteuer kommt in diesen Fällen nach Ansicht des EuGH nur dann in Betracht, wenn ein Fall von Betrug

oder Missbrauch vorliegt. Dies setzt nach den in *Halifax* entwickelten Grundsätzen zweierlei voraus:

- Zum einen müssen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der MWST-Systemrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.
- Zum anderen muss sich aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ergeben, dass mit dem fraglichen Umsatz im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll.

Konkret gibt der EuGH dem vorlegenden Gericht auf zu prüfen, ob sich unter Berücksichtigung der Gegebenheiten des Ausgangssachverhalts wie der Art des erworbenen Gegenstands, der zwischen Erwerb und unternehmerischer Verwendung liegende Zeitraum, und schliesslich des allfälligen Ergreifens von aktiven Massnahmen zur Durchführung bzw. Erlangung von für die unternehmerische Nutzung erforderlichen Umbauten und Genehmigungen ein objektiver, sachlich-wirtschaftlicher Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit besteht.