

EuGH Report 4/12

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

- I Urteil v. 19.7.2012 –
Rs. C-44/11 (Deutsche Bank)
- II Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-33/11 (A)
- III Urteil v. 6.9.2012 – Rs. 496/11
(Portugal Telecom)

I Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-44/11 (Deutsche Bank)²

Umsätze aus Vermögensverwaltung von Wertpapieren (Portfolioverwaltung) mehrwertsteuerpflichtig

(1) Eine Leistung der Vermögensverwaltung mit Wertpapieren, d. h. eine entgeltliche Tätigkeit, bei der ein Steuerpflichtiger aufgrund eigenen Ermessens über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht, besteht aus zwei Elementen, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige wirtschaftliche Leistung bilden.

(2) Art. 135 Abs. 1 Buchst. f bzw. g der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG ist dahin auszulegen, dass eine Vermögensverwaltung mit Wertpapieren nicht gemäss dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer befreit ist.

(3) Art. 56 Abs. 1 Buchst. e der MWST-System-Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er nicht nur die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. a bis g dieser Richtlinie genannten Leistungen umfasst, sondern auch die Leistungen der Vermögensverwaltung mit Wertpapieren.



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

1 Ausgangssachverhalt

Im Jahr 2008 erbrachte die Deutsche Bank AG (nachfolgend «Deutsche Bank») selbst und über Tochtergesellschaften Dienstleistungen der Portfolioverwaltung an Kunden, die Anlagen tätigen wollten (nachfolgend «Anleger»). Die Anleger beauftragten die Deutsche Bank, Wertpapiere unter Berücksichtigung der von ihnen ausgewählten Anlagestrategievariante nach eigenem Ermessen und ohne vorherige Einholung ihrer Weisung zu verwalten sowie alle hierfür zweckmässigen Massnahmen zu treffen. Die Deutsche Bank war berechtigt, über die Vermögenswerte (Wertpapiere) im Namen und für Rechnung der Anleger zu verfügen. Die Anleger zahlten eine jährliche Vergütung in Höhe von 1,8% des Werts des verwalteten Vermögens. Diese Vergütung setzte sich aus einem Anteil für die Vermögensverwaltung in Höhe von 1,2% des Werts des verwalteten Vermögens und einem Anteil für den Kauf und Verkauf von Wertpapieren in Höhe von 0,6% des Vermögenswerts zusammen. Sie umfasste auch die Konto- und Depotführung sowie die Ausgabeaufschläge für den Erwerb von Anteilen einschliesslich der Anteile an Fonds, die durch Unternehmen der Deutschen Bank verwaltet wurden. Jeweils zum Ende eines Kalendervierteljahrs sowie zum Jahresende erhielt jeder Anleger einen Bericht über den Verlauf der Verwaltung seines Vermögens. Die Anleger hatten das Recht, den Verwaltungsauftrag jederzeit mit sofortiger Wirkung zu beenden.

- ¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. Juli bis 30. September 2012 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen, welche in dieser Ausgabe keine Berücksichtigung finden konnten: EuGH, Urteil v. 5.7.2012 – Rs. C-259/11 (*DTZ Zadelboff*) zur Steuerbefreiung der Übertragung von Anteilen an Grundstücksgesellschaften; Urteil v. 12.7.2012 – Rs. C-326/11 (*IJ Komen en Zonen Bebeer*) zur Steuerbefreiung bei Lieferung eines Grundstücks mit Abrissabsicht; Urteil v. 12.7.2012 – Rs. C-284/11 (*EMS-Bulgaria Transport*) zur Zulässigkeit einer Ausschlussfrist für den Vorsteuerabzug; Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-377/11 (*International Bingo Technology*) zur Bemessungsgrundlage beim im Preis enthaltener, für die Auszahlung an Spieler bestimmter Betrag beim Glücksspiel; Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-263/11 (*Rédlibis*) zum Beginn der Unternehmereigenschaft; Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-250/11 (*Lietuvos geležinkeliai*) zur zollfreien und von der Mehrwertsteuer befreiten Einfuhr von Waren; Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-160/11 (*Bavaria Motors*) zum Ausschluss der Differenzbesteuerung bei Vorsteuerabzug auf Erwerb durch Vorlieferanten; Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-591/10 (*Littlewoods Retail u. a.*) zur Verzinsung unionswidrig erhobener Mehrwertsteuer; Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-334/10 (X) zum Vorsteuerabzug bei vorübergehender privater Verwendung; Urteil v. 6.9.2012 – Rs. C-324/11 (*Töth*) zum Recht auf Vorsteuerabzug bei nicht ordnungsgemäßer Rechnungsstellung; Urteil v. 6.9.2012 – Rs. C-273/11 (*Mecsek-Gabona*) zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen; Urteil v. 27.9.2012 – Rs. C-587/10 (VSTR) zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen; Urteil v. 27.9.2012 – Rs. C-392/11 (*Field Fisher Waterhouse*) zur Steuerbefreiung für mit einer Grundstücksvermietung zusammenhängende Dienstleistungen; sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.
- ² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.
- ³ Vgl. Bundesfinanzhof (Deutschland), Vorabentscheidungsersuchen v. 31.1.2011, ABl. EU, C 145 vom 14.5.2011, 6.
- ⁴ Vgl. in diesem Sinne: EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob Verzekeringen*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 19, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EUGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.); Urteil v. 10.3.2011 – verb. Rs. C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09 (*Bog u. a.*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 52.

Bei Abgabe ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung wies die Deutsche Bank das Finanzamt darauf hin, dass sie davon ausgehe, dass ihre Leistungen im Rahmen der Portfolioverwaltung, wenn sie an Anleger im Inland und im übrigen Gebiet der Europäischen Union erbracht würden, als Finanzdienstleistungen steuerfrei seien. Wenn diese Leistungen an Anleger im Drittlandsgebiet erbracht würden, seien sie ihres Erachtens im Inland nicht steuerbar. Das Finanzamt folgte dieser Argumentation nicht und erliess einen Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid, in dem es die Umsätze der Portfolioverwaltung für die betreffenden Anleger als steuerbar und steuerpflichtig behandelte. Der von der Deutschen Bank gegen diesen Vorauszahlungsbescheid eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht gab der von der Deutschen Bank hiergegen erhobenen Klage hingegen statt. Das Finanzamt legte gegen das Urteil des Finanzgerichts sodann Revision beim Bundesfinanzhof ein, der das Verfahren aussetzte und dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vorlegte³.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Abgrenzung einheitliche Leistung oder mehrere selbständige Leistungen

Als Erstes befasst sich der EuGH mit der Frage der Bestimmung der Haupt- und Nebenleistung im Rahmen der Portfolioverwaltung und stellt zunächst fest, dass die streitgegenständliche Portfolioverwaltung der Deutschen Bank mehrere Elemente umfasse. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasste, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst⁴. Der EuGH habe in diesem Zusammenhang entschieden, dass eine einheitliche Leistung insbesondere dann vor-

liegt, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt⁵. Allerdings sei zu beachten, dass im Hinblick auf die Mehrwertsteuer auch unter anderen Umständen eine einheitliche Leistung vorliegen könne.

Wie der EuGH bereits entschieden habe, liege eine einheitliche Leistung auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher – wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist – zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre⁶.

Portfolioverwaltung bestehend aus Entscheidung über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren und deren Vollzug ist einheitliche wirtschaftliche Leistung

Angesichts dieser Ausführungen und um dem vorliegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, sei davon auszugehen, dass es dem Gericht darum gehe, die in Rede stehende Leistung der Portfolioverwaltung – eine entgeltliche Tätigkeit, bei der ein Steuerpflichtiger aufgrund eigenen Ermessens über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht – mehrwertsteuerrechtlich einzuordnen und insbesondere zu klären, ob diese Tätigkeit als eine einzige wirtschaftliche Leistung anzusehen sei.

Nimmt man eine Gesamtbetrachtung dieser Leistung der Portfolioverwaltung vor, werde deutlich, dass sie im Wesentlichen eine Verbindung aus der Leistung der Analyse und Beaufsichtigung des Vermögens des Anlegers zum einen und der Leistung des eigentlichen Kaufs und Verkaufs von Wertpapieren zum anderen darstellt. Zwar könnten diese beiden Teile der Leistung der Portfolio-

verwaltung getrennt erbracht werden. Möglicherweise wüsche ein Anleger nämlich nur eine Beratungsleistung und ziehe es vor, selbst über die Anlagen zu entscheiden und sie auch selbst zu tätigen. Dagegen könne ein Anleger, der es vorzieht, selbst über die Anlagen in Wertpapieren zu entscheiden und allgemeiner sein Vermögen zu strukturieren und zu beaufsichtigen, ohne Kauf- und Verkaufshandlungen vorzunehmen, für die letztgenannte Art von Umsätzen einen Mittler heranziehen. Dem durchschnittlichen Anleger gehe es im Rahmen einer Leistung der Portfolioverwaltung jedoch gerade um die Verbindung dieser beiden Elemente.

Eine Entscheidung über das optimale Vorgehen bei dem Erwerb, der Veräußerung oder dem Halten von Wertpapieren für die Anleger im Rahmen der Leistung der Portfolioverwaltung wäre nämlich nicht von Nutzen, wenn sie nie umgesetzt würde. Sinnlos wäre es auch, ohne Fachkenntnisse und ohne vorherige Marktanalyse Verkäufe oder Käufe je nach Fall zu tätigen oder nicht zu tätigen. Im Rahmen der streitgegenständlichen Portfolioverwaltung seien diese beiden Elemente nicht nur als untrennbar, sondern auch als gleichrangig anzusehen. Beide seien nämlich für die Erbringung der Gesamtleistung unerlässlich, weshalb nicht davon ausgegangen werden könne, dass eine als Hauptleistung und die andere als Nebenleistung anzusehen ist. Folglich sei davon auszugehen, dass die genannten Elemente so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Steuerbefreiung der Portfolioverwaltung unter dem Gesichtspunkt der Verwaltung von Sondervermögen

Zur Anwendbarkeit der in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG vorgesehenen Befreiung stellt der EuGH fest, dass der Begriff der Verwaltung von Sonder-

vermögen in der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG nicht definiert sei. Der EuGH habe jedoch bereits klargestellt, dass es sich bei den Umsätzen, für die diese Befreiung gilt, um diejenigen handle, die für die Tätigkeit der Organismen für gemeinsame Anlagen spezifisch sind⁷. Hierzu ergebe sich aus Unionsrecht⁸, dass es sich um Organismen handle, deren ausschliesslicher Zweck es sei, beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung nach dem Grundsatz der Risikostreuung in Wertpapieren und/oder anderen liquiden Finanzanlagen zu investieren und deren Anteile auf Verlangen der Anteilinhaber unmittelbar oder mittelbar zu lasten des Vermögens der Organismen zurückgenommen oder ausgezahlt werden. Dabei handle es sich konkret um gemeinsame Vermögensfonds, in denen zahlreiche Anlagen gebündelt und auf ein Spektrum von Wertpapieren verteilt sind, die sich zur Optimierung der Ergebnisse wirksam verwalten lassen und in deren Rahmen die einzelnen Anlagebeträge ver-

hältnismässig geringfügig sein können. Derartige Fonds verwalteten ihre Anlagen im eigenen Namen und für eigene Rechnung, während der einzelne Anleger einen oder mehrere Anteile an dem Fonds, nicht aber die Anlagen des Fonds als solche besitze.

Dienstleistungen wie die von der Deutschen Bank erbrachten, bezögen sich dagegen im Allgemeinen auf das Vermögen einer Einzelperson, das einen verhältnismässig hohen Gesamtwert haben muss, damit seine Verwaltung rentabel ist. Der Portfoliomanager kaufe und verkaufe Anlageprodukte im Namen und für Rechnung des Anlegers, der während der gesamten Dauer des Vertrags und auch bei dessen Beendigung Inhaber der einzelnen Wertpapiere bleibe. Folglich entspreche die von der Deutschen Bank getätigte Portfolioverwaltung nicht dem Begriff «Verwaltung von ... Sondervermögen» im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

Steuerbefreiung der Portfolioverwaltung unter dem Gesichtspunkt eines auf Wertpapiere bezogenen Umsatzes

Zur Reichweite von Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG habe der EuGH bereits festgestellt, dass die Umsätze, die sich auf Aktien und andere Wertpapiere beziehen, Umsätze sind, die auf dem Wertpapiermarkt bewirkt werden, und dass der Wertpapierhandel Handlungen umfasst, die die rechtliche und finanzielle Lage zwischen den Parteien ändern⁹. Die in dieser Bestimmung enthaltene Wendung «Umsätze, ... die sich auf ... Wertpapiere beziehen», betreffe daher Umsätze, die geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen¹⁰. Die Leistung der Portfolioverwaltung bestehe vorliegend im Wesentlichen aus zwei Elementen, und zwar zum einen aus der Leistung der Analyse und Aufsichtigung des Vermögens des Anlegers und

⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 15.5.2001 – Rs. C-34/99 (*Primback*), Slg. 2001, I-3833, Rz. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob Verzekeringen*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 22, dazu LUK/OESTERHELI/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (202 ff.).

⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 4.5.2006 – Rs. C-169/04 (*Abbey National*), Slg. 2006, I-4027, Rz. 63.

⁸ Vgl. Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 85/611/EWG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren.

⁹ Vgl. in diesem Sinne EuGH 5.6.1997 – Rs. C-2/95 (*SDC*), Slg. 1997, I-3017, Rz. 72 und 73; Urteil v. 5.7.2012 – Rs. C-259/11 (*DTZ Zadelhoff*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 22.

¹⁰ Vgl. u. a. EuGH; Urteil v. 13.12.2001, Rs. C-235/00, (*CSC Financial Services*), Slg. 2001, I-10237, Rz. 33; Urteil v. 5.7.2012 – Rs. C-259/11 (*DTZ Zadelhoff*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 23.

zum anderen aus der Leistung des eigentlichen Kaufs und Verkaufs von Wertpapieren. Während die Leistungen des Kaufs und Verkaufs von Wertpapieren unter Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG fielen, gelte dies nicht für die Leistungen der Analyse und Beaufsichtigung des Vermögens, da diese Leistungen nicht zwingend die Bewirkung von Umsätzen voraussetzen, die geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen.

Enge Auslegung der Steuerbefreiung

Nach ständiger Rechtsprechung seien die Begriffe, die zur Umschreibung der in Art. 135 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG genannten Steuerbefreiungen verwendet werden, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt¹¹. Da die genannte Leistung im Hinblick auf die Mehrwertsteuer nur als Ganzes berücksichtigt werden könne, könne sie somit nicht von Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG erfasst werden.

Bestätigung des Auslegungsergebnisses durch Systematik der MWST-System-Richtlinie

Diese Auslegung werde ferner durch die Systematik der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG bestätigt. Die nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG befreite Verwaltung von «Sondervermögen» durch spezielle Kapitalanlagegesellschaften betreffe nämlich eine Form der Verwaltung von aus Wertpapieren bestehendem Vermögen. Wenn diese Form der Vermögensverwaltung mit Wertpapieren bereits unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG festgelegte Steuerbefreiung für auf Wertpapiere bezogene Umsätze fielen, wäre es nicht

notwendig gewesen, insoweit eine Befreiung in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG aufzunehmen.

Wahrung des Grundsatzes der Neutralität

Schliesslich stellt der EuGH fest, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität diese Schlussfolgerung nicht infrage stelle. Dieser Grundsatz erlaube nicht, den Geltungsbereich einer Befreiung ohne eindeutige Bestimmung auszuweiten. Dieser Grundsatz sei nämlich keine Regel des Primärrechts, die für den Umfang eines Befreiungstatbestands bestimmend sein könne, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz der engen Auslegung von Ausnahmen anzuwenden sei.

Ort der Dienstleistung bei der Portfolioverwaltung

Art. 56 Abs. 1 Buchst. e der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG bestimmte in der für das Ausgangsverfahren massgeblichen Fassung, dass als Ort der Dienstleistungen der Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschliesslich Rückversicherungsumsätzen, ausgenommen die Vermietung von Schliessfächern, die an ausserhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch ausserhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig

¹¹ Vgl. u. a. EuGH; Urteil v. 20.11.2003 – Rs. C-8/01 (*Takatorringen*), Slg. 2003, I-13711, Rz. 36; Urteil v. 5.7.2012 – Rs. C-259/11 (*DITZ Zadelhoff*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 20.

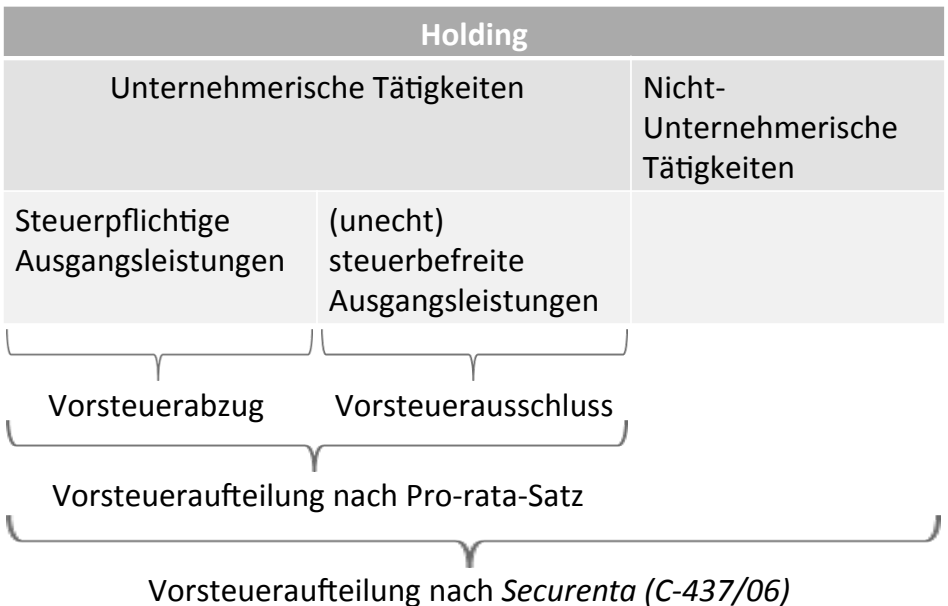
¹² Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 (*Dudda*), Slg. 1996, I-4595, Rz. 21; Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob Verzekeringen*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, STR 2006, 181 (202 ff.).

sind, erbracht werden, der Ort gilt, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort. Nach ihrem Wortlaut sollte diese Vorschrift den Ort bestimmen, an dem unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschliesslich Rückversicherungsumsätzen, bewirkt werden. Die genannte Bestimmung enthielt keine Bezugnahme auf die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. a bis g der

MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG genannten Leistungen. Vielmehr sah sie eine einzige Ausnahme vor, nämlich für die Vermietung von Schliessfächern.

Da die von der Deutschen Bank getätigte Portfolioverwaltung eine Leistung finanzieller Natur ist und Art. 56 Abs. 1 Buchst. e der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG nicht eng ausgelegt werden dürfe¹², sei davon auszugehen, dass diese Tätigkeit als Finanzumsatz in den Geltungsbereich von Art. 56 Abs. 1 Buchst. e der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG falle.

3 Anmerkung



Quelle: walderwysw rechtsanwälte

Im Besprechungsurteil wurde die Deutsche Bank beauftragt, das Depot ihrer Kunden zu verwalten und nach Ihrem Ermessen durch Kauf und Verkauf von Wertpapieren zu optimieren. Der EuGH bestätigt in *Deutsche Bank* die in der Verwaltungspraxis einiger EU-Mitgliedstaaten vertretene Auffassung, wonach es sich bei der individuellen Portfolioverwaltung für einzelne Anleger, welche

- die Vermögensverwaltung und
- die zur Umsetzung der Anlageempfehlung erforderlichen Transaktionen beinhaltet,
- um eine einheitliche Leistung handelt, welche weder als Ganzes unter die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f oder g der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG fällt noch in eine steuerfreie und eine steuerpflichtige Leistung aufgespalten werden kann.

Durch die Annahme einer einheitlichen Leistung war der EuGH nicht veranlasst, sich mit seiner Rechtsprechung in *Tellmer Property* auseinanderzusetzen¹³. Dort hatte der EuGH die Reinigung der Gemeinschaftsräume eines Gebäudes allein deswegen nicht als Nebenleistung zur (unecht) steuerfreien Vermietung des Gebäudes angesehen, weil die Reinigungsarbeiten gesondert in Rechnung gestellt worden waren und die Gebäudereinigung auch durch Dritte hätte erbracht werden können.

Soweit Transaktionsgebühren nach Massgabe der banküblichen Tarife gesondert gegenüber dem Kunden abgerechnet und in vermeintlicher Übereinstimmung mit der *Tellmer*-Rechtsprechung als selbständige (unecht) steuerbefreite Leistung der Bank behandelt werden, wird diese Praxis durch das Besprechungsurteil in Frage gestellt, denn auch hier hatte die Deutsche Bank die Gebühren für die Vermögensverwaltung und für den An- und Verkauf von Wertpapieren jeweils gesondert in Rechnung gestellt. Trotz des Entscheids in *Deutsche Bank* sollte die Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der

MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG jedoch auf Transaktionsgebühren anwendbar sein, soweit der Vermögensverwalter im Einzelfall vor Ausführung der empfohlenen Transaktion die Genehmigung des Kunden einzuholen hat.

Nach der Verwaltungspraxis der ESTV ist eine Aufteilung in steuerpflichtiges Depotgeschäft und von der Steuer ausgenommenes Wertpapiergeschäft zugelassen¹⁴.

II Urteil v. 19.7.2012 – Rs. C-33/11 (A)¹⁵

Ausweitung der Steuerbefreiung von Vorumsätzen für die Luftfahrt

(1) Der Begriff «entgeltlicher internationaler Verkehr» im Sinne von Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁶ ist dahin auszulegen, dass er auch internationale Charterflüge zur Befriedigung der Nachfrage von Unternehmen oder Privatpersonen einschliesst.

(2) Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁷ ist dahin auszulegen, dass die dort vorgesehene Befreiung auch für die Lieferung eines Luftfahrzeugs an einen Wirtschaftsteilnehmer gilt, der selbst nicht zu den «Luftfahrtgesellschaften ... , die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind», im Sinne dieser Vorschrift gehört, sondern das betreffende Luftfahrzeug zum Zweck

¹³ EuGH, Urteil v. 11.6.2009 – Rs. C-572/07 (*Tellmer Property*), Slg. 2009, I-4983, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/09, StR 2009, 684 (696 ff.).

¹⁴ ESTV, MWST-Branchen-Info 14 – Finanzbereich, Ziff.

¹⁵ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

¹⁶ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁷ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

der ausschliesslichen Nutzung durch eine solche Gesellschaft erwirbt.

(3) Die vom vorliegenden Gericht genannten Umstände – die Tatsache, dass der Erwerber des Luftfahrzeugs die Kosten für dessen Benutzung auf eine Privatperson abwälzt, die sein Anteilseigner ist und die dieses Luftfahrzeug hauptsächlich für ihre eigenen geschäftlichen und/oder privaten Zwecke nutzt, wobei die Luftfahrtgesellschaft auch die Möglichkeit hat, es für andere Flüge einzusetzen – sind nicht geeignet, die Antwort auf die zweite Frage zu ändern.

1 Ausgangssachverhalt

In den Jahren 2002 und 2003 erwarb die in Finnland ansässige A Oy (nachfolgend «A») von einem französischen Hersteller zwei neue Flugzeuge. Der Verkäufer meldete einen innergemeinschaftlichen Verkauf an. A meldete den Erwerb der Flugzeuge nicht als in Finnland erfolgten innergemeinschaftlichen Erwerb an. Die beiden Luftfahrzeuge wurden 2002 bzw. 2004 in das finnische Luftfahrzeugregister eingetragen. Das «Air Operation Certificate» (AOC) wurde für sie 2002 bzw. 2004 erteilt. A wurde als Eigentümer der beiden Luftfahrzeuge angegeben und die B Oy (nachfolgend «B») als deren Nutzer. 2003 bzw. 2005 wurden die Luftfahrzeuge von A an ein in Zypern registriertes Unternehmen weiterverkauft. Sämtliche Anteile an A stehen im Eigentum von X, einer natürlichen Person. A hält 25% der Anteile an der C Oy (nachfolgend «C»). B ist eine 78%ige Tochtergesellschaft von C.

B betreibt internationalen Charterflugverkehr und führt die Wartungsarbeiten sowie das operative Geschäft mit den Flugzeugen durch. Auf der Grundlage eines zwischen ihr und A geschlossenen Vertrags stellte sie A u. a. die Wartungskosten der Flugzeuge und Flüge in Rechnung. Nach diesem Vertrag war B ausserdem

berechtigt, die Flugzeuge für ihre eigenen geschäftlichen Zwecke zu dem in der Anlage zum Vertrag genannten Preis zu mieten. Für die Bilanzzeiträume vom 1.1. bis 31.12.2002 und vom 1.1.2003 bis 30.6.2004 resultierte der Umsatz von A in Höhe von EUR 925 606,32 bzw. EUR 2 170 503,84 vollständig – mit Ausnahme der Rechnungen an das zyprische Unternehmen im Zusammenhang mit dem Weiterverkauf der Luftfahrzeuge – aus den Buchungen, die von X – dem Eigentümer von A – vorgenommen wurden. Bei der Steuerprüfung wurde festgestellt, dass in der Buchhaltung von A keine Erträge aus der Vermietung der Flugzeuge verzeichnet waren.

Die mit den Flugzeugen zusammenhängenden Ausgaben von A bezogen sich ihrerseits hauptsächlich auf die A von B für die Wartung der Flugzeuge und für Flüge in Rechnung gestellten Beträge. Bei der vorerwähnten Steuerprüfung wurde festgestellt, dass die genannten Beträge im Wesentlichen unverändert auf X abgewälzt worden waren. A war seit Juli 2002 in Finnland als mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen registriert. In ihrer Erklärung über die Beendigung ihrer Tätigkeit vom Juni 2003 gab A an, dass sie keine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit habe aufnehmen können. Das finnische Finanzamt strich die Gesellschaft rückwirkend zum Juli 2002 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen.

2005 erliess das genannte Finanzamt Bescheide, mit denen von A wegen des innergemeinschaftlichen Erwerbs der beiden Luftfahrzeuge Mehrwertsteuer nacherhoben wurde. Zugleich wurde festgestellt, dass A keinen Anspruch auf Abzug oder Erstattung des geschuldeten Betrags habe. Die von A gegen die Nacherhebungsbescheide eingelegte Beschwerde wurde vom *Helsingin hallinto-oikeus* (Verwaltungsgericht Helsinki) zurückgewiesen. Nach Ansicht dieses Gerichts handelte es sich bei dem Erwerb der beiden Luftfahrzeuge um mehrwertsteuerpflichtige in-

nergemeinschaftliche Erwerbe, die A der Steuerbehörde nicht angezeigt habe. A sei nicht im entgeltlichen internationalen Flugverkehr tätig gewesen, sondern habe praktisch als Eigentümerin von C, einer im internationalen Handel mit Mineralölerzeugnissen tätigen Gesellschaft, gehandelt. Zudem seien die betreffenden Flugzeuge auch nicht von B im entgeltlichen internationalen Flugverkehr eingesetzt worden. Die getroffene Regelung habe lediglich dazu gedient, den Beförderungsbedarf von X, dem Hauptaktionär dieser Gesellschaften, zu decken.

A legte gegen diesen Beschluss Rechtsmittel beim *Korkein hallinto-oikeus* (Oberstes Verwaltungsgericht) ein und machte geltend, der Erwerb der Luftfahrzeuge müsse von der Mehrwertsteuer befreit werden, weil A sie erworben und ins Luftfahrzeugregister habe eintragen lassen, um sie B zu überlassen, bei der es sich eindeutig um eine Luftfahrtgesellschaft handle, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Flugverkehr tätig sei. B sei nämlich entsprechend einer branchenüblichen Praxis von A gegen Zahlung eines Entgelts damit beauftragt worden, die Luftfahrzeuge stets flugbereit zu halten und ihre gewerbliche Nutzung auf der Grundlage spezieller Verträge zu fördern, während B tatsächlich Dritten Flugzeuge gegen Zahlung eines nach Flugstunden berechneten Entgelts angeboten habe. Das Finanzamt räumte zwar ein, dass B als eine im entgeltlichen internationalen Flugverkehr tätige Luftfahrtgesellschaft anzusehen sei, auch wenn X die einzige entgeltlich beförderte Person sei; sie ist jedoch der Ansicht, dass die streitigen Erwerbe nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden könnten, da A die internationalen Flüge nicht selbst durchgeführt habe, sondern die Flugzeuge von Frankreich nach Finnland habe liefern lassen und sie B unentgeltlich zur Nutzung überlassen habe. Der *Korkein hallinto-oikeus* setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vor¹⁸.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Begriff «entgeltlicher internationaler Verkehr» ist nicht auf den Linienverkehr beschränkt und umfasst auch internationale Charterflüge

Der EuGH befasst sich zunächst mit der Reichweite des Begriffs «entgeltlicher internationaler Verkehr» und hält fest, dass die Zweifel, die das vorliegende Gericht insoweit hat, offenbar auf gewisse Unterschiede zwischen den Sprachfassungen dieses Artikels zurückzuführen sind. In ihren Erklärungen wurde A in diesem Zusammenhang darauf hin, dass in einigen Sprachfassungen – wie der englischen oder der schwedischen – von «international routes» oder «internationalen Linien» die Rede sei und nicht von «internationalem Verkehr», einem allgemeiner erscheinenden Ausdruck, der in den

¹⁸ *Korkein hallinto-oikeus* (Finnland), Vorabentscheidungsersuchen v. 21.1.2011, ABl. EU, C 89 v. 19.3.2011, 11.

¹⁹ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 16.9.2004 – Rs. C-382/02 (*Cimber Air*), Slg. 2004, I-8379, Rz. 38.

²⁰ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²¹ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²² Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 16.9.2004 – Rs. C-382/02 (*Cimber Air*), Slg. 2004, I-8379, Rz. 27 und 28.

²³ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 26.6.1990 – Rs. C-185/89 (*Velker International Oil Company*), Slg. 1990, I-2561, Rz. 17; Urteil v. 22.12.2010 – Rs. C-116/10 (*Feltgen und Bacino Charter Company*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 12, und die dort angeführte Rechtsprechung.

²⁴ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁵ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁶ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 16.9.2004 – Rs. C-382/02 (*Cimber Air*), Slg. 2004, I-8379, Rz. 23; Urteil v. 18.10.2007 – Rs. C-97/06 (*Navicon*), Slg. 2007, I-8755, Rz. 20.

meisten anderen Sprachfassungen dieser Vorschrift Verwendung finde. Nach ständiger Rechtsprechung seien eventuelle Divergenzen zwischen den verschiedenen Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts bei deren Auslegung grundsätzlich zu berücksichtigen¹⁹. Vorliegend könne jedoch aus den Nuancen in der Formulierung nicht der Schluss gezogen werden, dass der Unionsgesetzgeber die Absicht hatte, internationale Charterflüge vom Anwendungsbereich der durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁰ geschaffenen Steuerbefreiung auszunehmen.

Beschränkt man sich zunächst auf den Wortlaut, so sei festzustellen, dass sich für die in einigen Sprachfassungen enthaltenen Bezeichnungen wie «international routes» oder «internationale Linien» nirgendwo in der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG eine Definition finde und dass diese Bezeichnungen mit keiner Klarstellung einhergehen, die darauf hindeuten würde, dass die betreffenden Flüge «regelmässigen» Charakter haben müssen. Unter diesen Umständen könnten die betreffenden Bezeichnungen – ebenso wie der in den übrigen Sprachfassungen verwendete Ausdruck «internationaler Verkehr» – so verstanden werden, dass es sich dabei im Wesentlichen um Flüge handeln müsse, die mittels eines Luftfahrzeugs zwischen zwei geografischen Punkten durchgeführt werden, die der betreffenden Beförderung eher internationalen als innerstaatlichen Charakter verleihen. Wie der EuGH bereits hervorgehoben habe, beziehe sich Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²¹ auf Luftfahrtgesellschaften, deren Tätigkeit hauptsächlich international ist²².

Bestätigung des Auslegungsergebnisses durch das mit der Steuerbefreiung verfolgte Ziel

Im Übrigen seien nach ständiger Rechtsprechung bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur deren Wortlaut, sondern

auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden²³. Weder aufgrund des Zusammenhangs, in dem durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁴ steht, noch aufgrund des Zwecks dieser Vorschrift sei es aber geboten, Luftfahrzeuge, die von Gesellschaften genutzt werden, die hauptsächlich internationale Charterflüge durchführen, vom Anwendungsbereich der mit dieser Vorschrift geschaffenen Steuerbefreiung auszunehmen. Der Zweck dieser Vorschrift bestehe darin, die Lieferung von Luftfahrzeugen von der Steuer zu befreien, wenn sie hauptsächlich für den internationalen Verkehr verwendet werden sollen, d. h. im Rahmen von Flügen, die den Luftraum mehrerer Staaten sowie gegebenenfalls den internationalen Luftraum berühren. In Anbetracht eines solchen Ziels erscheine es nicht geboten, danach zu unterscheiden, ob die grenzüberschreitende Beförderung mit Luftfahrzeugen im Linien- oder im Charterverkehr erfolgt.

Gleichbehandlung des Linien- und Charterverkehrs durch Grundsatz der steuerlichen Neutralität geboten

Hinsichtlich des Zusammenhangs, in dem durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁵ steht, erinnert der EuGH daran, dass die Steuerbefreiungen nach ständiger Rechtsprechung autonome Begriffe des Unionsrechts darstellen, die im Gesamtzusammenhang des mit der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind²⁶. Dieses System beruhe insbesondere auf dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der es nicht zulasse, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Hierbei müsse es sich nicht um identische Umsätze handeln. Denn nach ständiger Rechtsprechung verbiete es der genannte Grundsatz, gleichartige und in-

folgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität schliesse die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ein, die sich aus einer unterschiedlichen Behandlung hinsichtlich der Mehrwertsteuer ergeben. Die Wettbewerbsverzerrung sei daher nachgewiesen, wenn feststehe, dass Dienstleistungen miteinander in Wettbewerb stehen und hinsichtlich der Mehrwertsteuer ungleich behandelt werden. Beförderungsdienstleistungen, die von Wirtschaftsteilnehmern angeboten werden, die hauptsächlich internationale Flüge durchführen, sind – unabhängig davon, ob es sich um Linien- und/oder Charterflüge handelt – gleichartig und stehen offensichtlich miteinander in Wettbewerb, sodass eine Ungleichbehandlung in Bezug auf die Mehrwertsteuerbefreiung bei Lieferungen von Luftfahrzeugen, die davon abhinge, ob der Wirtschaftsteilnehmer hauptsächlich im internationalen Linienflugverkehr oder hauptsächlich im internationalen Charterflugverkehr tätig ist, die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen zwischen den betreffenden Wirtschaftsteilnehmern hervorrufen würde.

Massgeblichkeit der Verwendung und nicht des Erwerbs durch eine hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätigen Luftfahrtgesellschaft

Zur Frage der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung auf eine Gesellschaft, die selbst nicht zu den Luftfahrtgesellschaften gehört, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind, stellt der EuGH fest, dass in der finnischen Sprachfassung des Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁷ von der Lieferung von Luftfahrzeugen «*an*» Luftfahrtgesellschaften, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind, die Rede ist. In den meisten anderen Sprachfassungen dieser Vorschrift sei jedoch von der Lieferung von Luft-

fahrzeugen die Rede, die «*von*» solchen Gesellschaften verwendet werden. Wie bereits ausgeführt, seien bei der Auslegung dieser Vorschrift grundsätzlich die herausgearbeiteten sprachlichen Unterschiede zu berücksichtigen.

Sodann stellt der EuGH fest, dass der Wortlaut der meisten Sprachfassungen von durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁸, in denen der Schwerpunkt nicht auf die Person des Empfängers der Lieferung oder des Eigentümers des Luftfahrzeugs gelegt wird, sondern darauf, dass die Luftfahrzeuge, die Gegenstand der Lieferung sind, «*von*» einer hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätigen Luftfahrtgesellschaft verwendet werden müssen, als solcher nicht dazu führt, Lieferungen von Luftfahrzeugen an einen Wirtschaftsteilnehmer, der sie ausschliesslich zum Zweck ihrer Verwendung durch eine solche Gesellschaft – z. B. im Rahmen eines Leasinggeschäfts – erwirbt, von der mit der genannten Bestimmung geschaffenen Steuerbefreiung auszunehmen. Schliesslich seien bei der Auslegung von durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁹ nicht nur der Wortlaut dieser Vorschrift, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele, die sie verfolgt, zu berücksichtigen.

Bestätigung des Auslegungsergebnisses durch das mit der Steuerbefreiung verfolgte Ziel

Was das mit der Steuerbefreiung verfolgte Ziel betreffe, weist der EuGH abermals darauf hin, dass es darin bestehe, die Lieferung von Luftfahrzeugen von der Mehrwertsteuer zu befreien, sofern sie hauptsächlich dazu bestimmt seien, für die internationale Beförderung verwendet zu werden, d. h. im Rahmen von Flügen, die den Luftraum mehrerer Staaten sowie gegebenenfalls den internationalen Luftraum berühren.

Ein derartiges Ziel führe zu einer Auslegung von Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁰, wonach die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung bei der Lieferung eines

Luftfahrzeugs zur Voraussetzung hat, dass das betreffende Luftfahrzeug von einer Gesellschaft verwendet werden soll, deren Tätigkeiten in der Hauptsache im entgeltlichen internationalen Verkehr stattfinden, ohne dass es auf die Person des eigentlichen Erwerbers ankomme. Hinsichtlich des letztgenannten Gesichtspunkts sei im Gegenteil zu berücksichtigen, dass die Verpflichtung des Erwerbers eines Luftfahrzeugs, auf dessen Erwerb Mehrwertsteuer zu entrichten, obwohl er nur zu dem Zweck stattfindet, dass das Luftfahrzeug von einer hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätigen Gesellschaft verwendet wird, insbesondere eine Erhöhung des von der letztgenannten Gesellschaft für die Möglichkeit der Nutzung des Luftfahrzeugs zu zahlenden Preises nach sich ziehen und insofern dem erwähnten Ziel schaden könne. Es könne nämlich davon ausgegangen werden, dass der Erwerber des Luftfahrzeugs, der auf dessen Kaufpreis Mehrwertsteuer entrichten muss, die durch das Erfordernis der Entrichtung von Mehrwertsteuer entstehenden Kosten im Allgemeinen ganz oder teilweise auf die Gesellschaft abwälzen wird, die das Luftfahrzeug verwendet. In einem solchen Fall ändert nämlich auch der Umstand, dass der Erwerber des Luftfahrzeugs die Mehrwertsteuer gegebenenfalls zu einem späteren Zeitpunkt unter den in der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG festgelegten Voraussetzungen abziehen oder erstattet bekom-

men kann, nichts daran, dass er zwischenzeitlich die Finanzierungskosten für den Liquiditätsabfluss infolge der Entrichtung der Mehrwertsteuer tragen muss, deren Betrag im konkreten Fall besonders hoch ausfallen könne. Folglich trügen die fehlende Befreiung von der Mehrwertsteuer auf die Lieferung des Luftfahrzeugs und die Entrichtung dieser Steuer durch den Erwerber im dargelegten Umfang mittelbar die Gesellschaft, die das Luftfahrzeug verwendet.

Abstellen auf Verwendung im entgeltlichen internationalen Verkehr durch Grundsatz der steuerlichen Neutralität geboten

Zweitens sei zu dem Zusammenhang, in dem durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³¹ steht, bereits darauf hingewiesen worden, dass die durch diese Vorschrift geschaffenen Steuerbefreiungen autonome Begriffe des Unionsrechts darstellen, die im Gesamtzusammenhang des mit der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen seien. Dieses System beruhe insbesondere auf zwei Grundsätzen. Zum einen werde die Mehrwertsteuer auf jede Dienstleistung und jede Lieferung von Gegenständen erhoben, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführe. Zum anderen stehe der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere einer unterschiedlichen mehrwertsteuerlichen Behandlung gleichartiger Tätigkeiten, die folglich miteinander in Wettbewerb stehen, entgegen. Zwar müssten die in Art. 15 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Steuerbefreiungen nach ständiger Rechtsprechung in Anbetracht dieser Grundsätze eng ausgelegt werden, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass die Mehrwertsteuer auf jede Dienstleistung und jede Lieferung von Gegenständen erhoben wird, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt; diese Regel einer engen Auslegung bedeutet aber nicht, dass die zur Definition dieser Steuerbefrei-

²⁷ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁸ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁹ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁰ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³¹ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

ungen verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre praktische Wirkung nähme.

Vorliegend solle durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³², wie sich aus seinem Wortlaut im Licht der mit ihm verfolgten Ziele ergebe, zum einen der Erwerb von Luftfahrzeugen von der Mehrwertsteuer befreit werden, wenn sie dazu bestimmt seien, von einer Gesellschaft verwendet zu werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig ist. Zum anderen sei nicht ersichtlich, dass die Auslegung, wonach die in durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³³ vorgesehene Steuerbefreiung auch auf die Lieferung eines Luftfahrzeugs an einen Wirtschaftsteilnehmer anzuwenden sei, der nicht zu den «Luftfahrtgesellschaften ...», die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind», im Sinne dieser Vorschrift gehört, sondern das Luftfahrzeug allein zum Zweck seiner Verwendung durch eine solche Gesellschaft erwirbt, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beeinträchtigen könnte. Dagegen lasse sich nicht von vornherein ausschliessen, dass die gegenteilige Auslegung unter bestimmten Umständen zu einer solchen Beeinträchtigung führen könne.

Kein Widerspruch zur engen Auslegung der Steuerbefreiung bei Vorumsätzen für die Seeschifffahrt

Im Übrigen könne zwar der Eindruck entstehen, dass die vorgenommene Auslegung in gewissem Umfang von der Auslegung der in Art. 15 Nr. 4 und 8 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁴ vorgesehenen Befreiungen der Umsätze im Zusammenhang mit der Versorgung von Seeschiffen und der für deren unmittelbaren Bedarf bestimmten Dienstleistungen durch den EuGH³⁵ abweiche, doch sei hierzu festzustellen, dass eine Übertragung der in den genannten Urteilen gewählten Lösung auf die Auslegung von durch

Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁶ nicht geboten sei.

Wie sich nämlich insbesondere aus *Elmeka* ergebe³⁷, habe der EuGH in den erwähnten Urteilen eine Erstreckung der in Art. 15 Nr. 4 und 8 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁸ vorgesehenen Steuerbefreiung auf die Stufen vor der Handelsstufe, auf der die abschliessende Lieferung von Gegenständen oder die abschliessende Erbringung von Dienstleistungen unmittelbar an den Betreiber des Schiffes erfolgt, namentlich aufgrund der Erwägung abgelehnt, dass eine solche Erstreckung von den Staaten verlangt hätte, Kontroll- und Überwachungsmechanismen einzuführen, um sich der endgültigen Bestimmung der fraglichen Gegenstände oder

³² Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³³ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁴ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. c und d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁵ Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 26.6.1990 – Rs. C-185/89 (*Velker International Oil Company*), Slg. 1990, I-2561, Rz. 21 und 22; Urteil v. 14.9.2006 – verb. Rs. C-183/04 bis C-183/04 (*Elmeka*), Slg. 2006, I 8167, Rz. 22 und 24.

³⁶ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁷ EuGH, Urteil v. 14.9.2006 – verb. Rs. C-183/04 bis C-183/04 (*Elmeka*), Slg. 2006, I 8167, Rz. 23 bis 25.

³⁸ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. c und d der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.1990 – Rs. C-185/89 (*Velker International Oil Company*), Slg. 1990, I-2561, Rz. 24.

⁴⁰ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴¹ Seit 1.1.2007: Art. 148 Buchst. f der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴² Vgl. u. a. EuGH, Urteil 21.2.2006 – verb. Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 69 und 70, und die dort angeführte Rechtsprechung.

⁴³ EuGH, Urteil v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 (*Ampliscientifica und Amplifin*), Slg. 2008, I-4019, Rz. 28.

Dienstleistungen zu vergewissern. Solche Mechanismen hätten für diese Staaten und für die betroffenen Wirtschaftsteilnehmer Zwänge geschaffen, die mit der von Art. 15 Satz 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG geforderten «korrekten und einfachen Anwendung der ... Befreiungen» unvereinbar wären³⁹. Solche Erwägungen liessen sich jedoch nicht auf die Befreiung der Lieferung eines Luftfahrzeugs an einen Wirtschaftsteilnehmer übertragen, das dieser ausschliesslich zur Verwendung durch eine hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätige Gesellschaft bestimmt hat. Da in einem derartigen Fall die Steuerbefreiung davon abhängt, dass die fragliche Bestimmung ab dem Zeitpunkt des Erwerbs des Luftfahrzeugs bekannt und ordnungsgemäss belegt ist und dass die tatsächliche Verwendung des betreffenden Luftfahrzeugs durch eine solche Gesellschaft anschliessend überprüft wird, können sich nämlich in Anbetracht der Art des hier in Rede stehenden Gegenstands und insbesondere der Registrierungs- und Zulassungsverfahren, denen seine Nutzung unterliegt, für die Staaten und die betroffenen Wirtschaftsteilnehmer keine Zwänge ergeben, die mit der von der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG geforderten korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen unvereinbar wären.

Irrelevanz einer hauptsächlichlichen Nutzung durch Anteilseigner, wenn Luftfahrtgesellschaft die Möglichkeit hat, das Luftfahrzeug für andere Flüge einzusetzen

Zur Frage der Bedeutung des Umstandes, dass der Erwerber die Kosten für die Verwendung des Luftfahrzeugs auf eine Privatperson überwält, welche sein Anteilseigner ist und die das Luftfahrzeug hauptsächlich für ihre eigenen geschäftlichen und/oder privaten Zwecke nutzt, erinnert der EuGH daran, dass das einzige Kriterium, anhand dessen sich bestimmen lasse, ob die in durch Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtli-

nie 77/388/EWG⁴⁰ vorgesehene Steuerbefreiung anwendbar sei, in der Feststellung bestehe, dass das betreffende Luftfahrzeug von einer hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Luftverkehr tätigen Luftfahrtgesellschaft verwendet werde, wobei dies vom nationalen Gericht zu prüfen sei. In diesem Rahmen seien die vom vorliegenden Gericht erwähnten Umstände folglich unerheblich, sofern der Erwerber nachweisen könne, dass das genannte Kriterium erfüllt sei. Gelänge das nationale Gericht hingegen im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände des Ausgangsverfahrens zu der Ansicht, dass die Luftfahrzeuge nicht dazu bestimmt gewesen seien, von der Luftfahrtgesellschaft im internationalen Verkehr wirtschaftlich genutzt zu werden, könne Art. 15 Nr. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴¹ keine Anwendung finden.

Vorbehalt der Feststellung einer missbräuchlichen Praxis durch das nationale Gericht

Zudem könne nach ständiger Rechtsprechung die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit gehen, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern, d. h. Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss im Unionsrecht vorgesehener Vorteile zu kommen, gedeckt werden, und ein solches grundsätzliches Verbot missbräuchlicher Praktiken gelte auch für den Bereich der Mehrwertsteuer⁴². Nach diesem Grundsatz seien somit rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten⁴³. Daher könne im Rahmen der Auslegung der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vom Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis ausgegangen werden, wenn zum einen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Voraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG und des zu ihrer Umsetzung er-

gangenen nationalen Rechts zur Erlangung eines Steuervorteils führen, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aufgrund einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sei, dass das wesentliche Ziel der fraglichen Umsätze in der Erlangung eines solchen Steuervorteils besteht⁴⁴. Es sei Sache des nationalen Gerichts, anhand der Beweisregeln des nationalen Rechts – soweit dadurch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigt werde – zu prüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens im Ausgangsverfahren möglicherweise erfüllt seien⁴⁵.

3 Anmerkung

Das Besprechungsurteil ist von grosser praktischer Relevanz für die Auslegung der Steuerbefreiung von Vorumsätzen für die Luftfahrt. Nach der bisher ganz überwiegenden, wenn nicht sogar einhelligen Verwaltungspraxis in der EU und der Schweiz kommt diese Vorstufenbefreiung nur dann zur Anwendung, wenn die Umsätze *unmittelbar* an einen begünstigten Abnehmer, d. h. ein qualifiziertes Luftfahrtunternehmen, ausgeführt werden.

Diese einschränkende Auslegung stand bis anhin auch in Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH in *Velker International Oil* und *Elmeka*. In beiden Urteilen hatte sich der EuGH ausdrücklich gegen eine Erstreckung der Vorstufenbefreiung auf vorausgehende Handelsstufen ausgesprochen und dies u. a. damit begründet, dass dies Kontrollen erfordern würde, die mit einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiung unvereinbar wären.

In A hält der EuGH nunmehr fest, dass diese Einschränkung gerade nicht für die Lieferung von Luftfahrzeugen gilt, da die in diesem Bereich – anders als bei der Seeschifffahrt – erforderlichen Registrierungs- und Zulassungsverfahren die erforderlichen Kontrollen durchaus

ermöglichen. Stattdessen ist nach Ansicht des EuGH bei der Lieferung von Luftfahrzeugen auf das Unternehmen abzustellen, welches das Luftfahrzeug letztlich verwendet bzw. betreibt. Die Vorstufenbefreiung kommt daher auch dann zur Anwendung, wenn Luftfahrzeuge an Unternehmen geliefert werden, die selbst *keine Luftverkehrsunternehmen* sind, das erworbene Luftfahrzeug aber in der Folge *einem Luftverkehrsunternehmen zum Betrieb überlassen* wird. Diese Ausweitung der Vorstufenbefreiung ist insbesondere für Unternehmen von Bedeutung, die nicht oder nur eingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Besonders hervorzuheben ist des Weiteren, dass sich der EuGH – vorbehaltlich einer missbräuchlichen Praxis – in seinem Auslegungsergebnis ausdrücklich nicht davon beeinflussen lässt, dass das im konkreten Fall erworbene Luftfahrzeug *ausschliesslich an den Alleingesellschafter des Unternehmens verchartert* wurde, welches das Luftfahrzeug erworben hatte. Die Ausführungen des EuGH legen nahe, dass die in der Verwaltungspraxis verschiedener EU-Mitgliedstaaten, aber auch in der Schweiz häufig anzutreffenden Positionen zur mehrwertsteuerlichen Anerkennung bzw. Nichtanerkennung von Mietverhältnissen zwischen Gesellschaften und deren Gesellschaftern dringend zu überdenken

⁴⁴ Vgl. EuGH, Urteil 21.2.2006 – verb. Rs. C-255/02 (*Hali-fax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 74 und 75; Urteil v. 21.2.2008 Rs. C-425/06 (*Part Service*), Slg. 2008, I-897, Rz. 42.

⁴⁵ Vgl. EuGH, Urteil 21.2.2006 – verb. Rs. C-255/02 (*Hali-fax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 76.

⁴⁶ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

⁴⁷ Seit 1.1.2007: Art. 168 und 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁸ Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁴⁹ Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

sind. Der Umstand allein, dass der Mieter zugleich Gesellschafter des Vermieters ist, berechtigt nicht dazu, das Vorliegen eines umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustauschs abzulehnen.

III Urteil v. 6.9.2012 – Rs. C-496/11 (*Portugal Telecom*)⁴⁶

Vorsteuerabzug und Vorsteueraufteilung bei Holdinggesellschaft

Art. 17 Abs. 2 und 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁷ ist dahin auszulegen, dass eine Holdinggesellschaft, die in Ergänzung ihrer Haupttätigkeit der Verwaltung von Anteilen an Gesellschaften, deren Gesellschaftskapital sie ganz oder teilweise hält, Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die sie anschliessend den genannten Gesellschaften in Rechnung stellt, zum Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt ist, sofern die auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen. Wenn die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen von der Holdinggesellschaft sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt, und die nationale Steuerbehörde ist berechtigt, eine der in Art. 17 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁸ vorgesehenen Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen. Wenn die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, ist Art. 17 Abs. 5

der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁴⁹ nicht anwendbar und die Methoden für den Abzug und die Aufteilung werden von den Mitgliedstaaten festgelegt, die bei der Ausübung dieser Befugnis den Zweck und die Systematik der 6. MWST-Richtlinie berücksichtigen und insoweit eine Berechnungsmethode vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.

1 Ausgangssachverhalt

Die Portugal Telecom SGPS SA (nachfolgend «Portugal Telecom») ist eine Holdinggesellschaft nach portugiesischem Recht. SGPS haben als einzigen Gesellschaftszweck die Verwaltung der Beteiligungen an anderen Unternehmen als mittelbare Form der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Eine Beteiligung an einer Gesellschaft wird als mittelbare Form der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit angesehen, wenn sie nicht lediglich Gelegenheitscharakter hat und sie mindestens 10 % des stimmberechtigten Kapitals dieser Gesellschaft ausmacht, wobei die Beteiligung entweder unmittelbar oder über Anteile an anderen Gesellschaften, in denen die SGPS eine beherrschende Stellung einnimmt, gehalten werden kann. SGPS sind berechtigt, an alle oder einige Gesellschaften, an denen sie eine Beteiligung von mindestens 10 % des stimmberechtigten Kapitals halten, oder ausnahmsweise an Gesellschaften, an denen sie eine Beteiligung von weniger als 10 % des stimmberechtigten Kapitals halten, oder an solche, mit denen sie «Beherrschungsverträge» geschlossen haben, technische Verwaltungs- und Managementdienstleistungen zu erbringen. Die Erbringung der Dienstleistungen muss in diesem Fall Gegenstand eines schriftlichen Vertrags sein, in dem die entsprechende Gegenleistung festgelegt wird, die den Marktwert nicht übersteigen darf.

Portugal Telecom erbringt technische Verwaltungs- und Managementdienstleistungen an Gesellschaften, an denen sie beteiligt ist. Im Rahmen dieser Tätigkeiten bezog Portugal Telecom bestimmte der Mehrwertsteuer unterliegende Beratungsleistungen. Sie stellte ihren Tochtergesellschaften diese Dienstleistungen zu demselben Preis, zu dem sie sie bezogen hatte, zuzüglich der Mehrwertsteuer in Rechnung. Im Steuerjahr 2000 zog Portugal Telecom die gesamte Vorsteuer von der überwältigten Mehrwertsteuer ab, da sie der Auffassung war, dass die entsprechenden bezogenen Dienstleistungen für die besteuerten Umsätze, d. h. die technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen, objektiv verwendet worden seien.

Die portugiesische Steuerverwaltung vertrat hingegen die Ansicht, dass Portugal Telecom die Mehrwertsteuer, mit der die bezogenen Dienstleistungen belastet worden seien, nicht vollständig habe abziehen dürfen, sondern die Methode des Pro-rata-Abzugs hätte anwenden müssen. Infolgedessen richtete sie an Portugal Telekom einen Steuerbescheid, in dem der abzugsfähige Anteil der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer auf ungefähr 25 % festgesetzt wurde. Dagegen erhob Portugal Telecom Klage. Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte zum Tribunal Central Administrativo Sul, das das Verfahren aussetzte und dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV vorlegte⁵⁰.

Das vorliegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob eine Holdinggesellschaft, die in Ergänzung zu ihrer Haupttätigkeit, die im Halten des gesamten Gesellschaftskapitals der Tochtergesellschaften oder eines Teils desselben besteht, Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die sie anschliessend den Tochtergesellschaften in Rechnung stellt, zum Abzug der entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt ist oder ob sie von der nationalen Steuerverwaltung gezwungen werden kann, eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Blosser Erwerb und blosses Halten von Gesellschaftsanteilen ist keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuer

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine Holding, deren einziger Zweck im Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht, ohne dass sie – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, kein Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG und somit nicht zum Vorsteuerabzug gemäss Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG berechtigt⁵¹. Der blosser Erwerb und das blosser Halten von Gesellschaftsanteilen können nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der 6. MWST-Richtlinie angesehen werden, die den Erwerber bzw. Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden. Der blosser Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss der blossen Innehabung des Gegenstands ist⁵².

Eingriffe in die Verwaltung einer Beteiligung in Form von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen ist wirtschaftliche Tätigkeit

Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Beteiligung an einem anderen Unternehmen unbeschadet der Rechte, die dem Anteilseigner in seiner Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafter zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung erworben worden ist⁵³. Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Gesellschaften, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der 6.

MWST-Richtlinie 77/388/EWG, wenn sie die Durchführung von Transaktionen einschliesst, die gemäss Art. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften⁵⁴.

Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer

Ferner ist das in den Art. 17 ff. der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden⁵⁵. Jede Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig⁵⁶.

Vorsteuerabzug erfordert direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen

Die Mehrwertsteuer kann nur abgezogen werden, wenn die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Das Recht auf Abzug der für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der auf der Ausgangsstufe versteuerten, zum Abzug berechtigenden Umsätzen gehören⁵⁷.

- ⁵⁰ Vgl. Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal), Vorabentscheidungsersuchen v. 26.9.2011, ABl. EU, C 362 v.10.12.2011, 13.
- ⁵¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 20.6.1991 – Rs. C-60/90 (*Polysar Investments Netherlands*), Slg. 1991, I-3111, Rz. 17; Urteil v. 14.11.2000 – Rs. C-142/99 (*Floridienne und Berginvest*), Slg. 2000, I-9567, Rz. 17; Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 18.
- ⁵² Vgl. EuGH, Urteil v. 22.6.1993 – Rs. C-333/91 (*Sofitam*), Slg. 1993, I-3513, Rz. 12; Urteil v. 6.2.1997 – Rs. C-80/95 (*Harnas & Helm*), Slg. 1997, I-745, Rz. 15; Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 19.
- ⁵³ EuGH, Urteil v. 20.6.1991 – Rs. C-60/90 (*Polysar Investments Netherlands*), Slg. 1991, I-3111, Rz. 14; Urteil v. 14.11.2000 – Rs. C-142/99 (*Floridienne und Berginvest*), Slg. 2000, I-9567, Rz. 18; Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 20; Urteil v. 29.10.2009 – Rs. C-29/08 (SKF), Slg. 2009, I-10413, Rz. 30, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/10, StR 2010, 241 (254 ff.).
- ⁵⁴ EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 22.
- ⁵⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 6.7.1995 – Rs. C-62/93 (*BP Soupergaz*), Slg. 1995, I-1883, Rz. 18; Urteil v. 21.3.2000 – verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98, (*Gabalfrixa u. a.*), Slg. 2000, I-1577, Rz. 43; Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (*Securenta*), Slg. 2008, I-1597, Rz. 24, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/08, StR 2008, 2659 (666 ff.); Urteil v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08, (*SALIX*), Slg. 2009, I-4629, Rz. 70.
- ⁵⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.7.1991 – Rs. C-97/90 (*Lenzartzt*), Slg. 1991, I-3795, Rz. 27; Urteil v. 6.7.1995 – Rs. C-62/93 (*BP Soupergaz*), Slg. 1995, I-1883, Rz. 18.
- ⁵⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 31; Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*), Slg. 2005, I-4357, Rz. 35, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (195 ff.); Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 (*Investrand*), Slg. 2007, I-1315, Rz. 23; Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (*Securenta*), Slg. 2008, I-1597, Rz. 27, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/08, StR 2008, 2659 (666 ff.); Urteil v. 29.10.2009 – Rs. C-29/08 (SKF), Slg. 2009, I-10413, Rz. 57, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/10, StR 2010, 241 (254 ff.).

Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen⁵⁸. Was die auf das Recht zum Vorsteuerabzug anwendbare Regelung betrifft, so entsteht das in Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵⁹ vorgesehene Abzugsrecht nur, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit den zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Dabei ist der vom Steuerpflichtigen letztlich verfolgte Zweck unerheblich⁶⁰.

Beschränkung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung auf den Teil, der dem Betrag der Umsätze mit Recht auf Vorsteuerabzug entspricht

Ausserdem hat der EuGH entschieden, dass Art. 17 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶¹ das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auf Eingangsumsätze, die von dem Steuerpflichtigen «sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Abs. 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht», in der Weise regelt, dass der Vorsteuerabzug auf den Teil beschränkt ist, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht. Gemäss dieser Vorschrift kann ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze als auch für Umsätze, die nicht dazu berechtigen, verwendet, den

Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht⁶².

Vorsteueraufteilung nach dem Unionsrecht nur bei Verwendung für Umsätze mit Recht auf Vorsteuerabzug und Umsätze ohne Recht auf Vorsteuerabzug

Aus dieser Rechtsprechung geht zum einen hervor, dass die in Art. 17 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶³ vorgesehene Abzugsregelung nur die Fälle erfasst, in denen der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, verwendet, also gemischt nutzt, und zum anderen, dass die Mitgliedstaaten eine der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶⁴ vorgesehenen Abzugsmethoden nur für diese Gegenstände und Dienstleistungen verwenden dürfen. Hingegen fallen Gegenstände und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige einzig und allein für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, nicht in den Anwendungsbereich von Art. 17 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶⁵, sondern unter die Vorsteuerabzugsregelung des Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶⁶.

Vorsteueraufteilung bei Verwendung für wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten steht im Ermessen der Mitgliedstaaten

Schliesslich hat der EuGH entschieden, dass die Regelungen in Art. 17 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁶⁷ die Vorsteuer auf Aufwendungen betreffen, die ausschliesslich mit wirtschaftlichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, und dass die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der 6. MWST-

Richtlinie im Ermessen der Mitgliedstaaten steht, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist⁶⁸.

Erfordernis der Prüfung durch das vorliegende Gericht und Konsequenzen bestimmter Feststellungen

Für den Fall, dass die portugiesische Steuerverwaltung tatsächlich der Ansicht ist, dass die Erbringung von technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen in Anbetracht ihres ergänzenden Charakters im Verhältnis zur Haupttätigkeit von der Verwaltung der Gesellschaftsanteile nicht getrennt werden könne, weist der EuGH darauf hin, dass durch die Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen⁶⁹.

Für den Fall, dass davon auszugehen ist, dass die auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen insgesamt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen, wäre der betreffende Steuerpflichtige berechtigt, nach Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁷⁰ die gesamte Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der der Bezug der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen auf der Eingangsstufe belastet ist. Dieses Recht zum Vorsteuerab-

⁵⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*), Slg. 2005, I-4357, Rz. 36, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (195 ff.); Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 (*Investrand*), Slg. 2007, I-1315, Rz. 24; Urteil v. 29.10.2009 – Rs. C-29/08 (SKF), Slg. 2009, I-10413, Rz. 58, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/10, StR 2010, 241 (254 ff.).

⁵⁹ Seit 1.1.2007: Art. 168 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 (*Midland Bank*), Slg. 2000, I-4177, Rz. 20; Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 (*Abbey National*), Slg. 2001, I-1361, Rz. 25; Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 28.

⁶¹ Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶² Vgl. EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 28 und 34.

⁶³ Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶⁴ Seit 1.1.2007: Art. 173 Abs. 2 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶⁵ Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶⁶ Seit 1.1.2007: Art. 168 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶⁷ Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁶⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (*Securita*), Slg. 2008, I-1597, Rz. 33 und 39, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/08, StR 2008, 2659 (666 ff.).

⁶⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 (*Midland Bank*), Slg. 2000, I-4177, Rz. 19; Urteil v. 4.5.2006 – Rs. C-169/04 (*Abbey National*), Slg. 2006, I-4027, Rz. 24; Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (*Cibo Participations*), Slg. 2001, I-6663, Rz. 27; Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*), Slg. 2005, I-4357, Rz. 34, dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (195 ff.); Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 (*Investrand*), Slg. 2007, I-1315, Rz. 22.

⁷⁰ Seit 1.1.2007: Art. 168 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

zug darf nicht allein deshalb eingeschränkt werden, weil die nationale Regelung wegen des Gesellschaftszwecks der betreffenden Gesellschaften oder deren allgemeiner Tätigkeit die besteuerten Umsätze als Ergänzung der Haupttätigkeit dieser Gesellschaften einstuft.

Wenn die genannten Dienstleistungen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht, und die Mitgliedstaaten sind berechtigt, eine der in Art. 17 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁷¹ vorgesehenen Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen.

Wenn schliesslich die Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, ist Art. 17 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁷² nicht anwendbar, und die Methoden für den Abzug und die Aufteilung werden entsprechend den Ausführungen in diesem Urteil von den Mitgliedstaaten festgelegt.

Es obliegt dem vorlegenden Gericht, festzustellen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen insgesamt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen oder ob diese Dienstleistungen von dem Steuerpflichtigen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, oder aber ob sie von dem Steuerpflichtigen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden.

3 Anmerkung

Das vorliegende Besprechungsurteil stellt einen Überblick und zugleich eine Zusammenfassung der Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften dar. Demnach ist eine Holdinggesellschaft dann und insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie *durch mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten* in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften aktiv eingreift. Werden von der Holdinggesellschaft sowohl *mehrwertsteuerpflichtige* als auch *unecht steuerbefreite* Tätigkeiten ausgeübt, hat eine *Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach einem Pro-rata-Satz* zu erfolgen. Holdinggesellschaften, die in die Verwaltung nur einzelner Tochtergesellschaften aktiv eingreifen, in die Verwaltung anderer Tochtergesellschaften hingegen nicht, haben aus mehrwertsteuerlicher Sicht einen *wirtschaftlichen* und einen *nichtwirtschaftlichen* Bereich. Sofern die Eingangsleistungen nicht eindeutig einem dieser beiden Bereiche zugeordnet werden können, hat für Vorsteuern, die auf diese Eingangsleistungen entfallen, eine *Aufteilung* in einen abziehbaren und in einen nichtabziehbaren Teil zu erfolgen. Bei der Festlegung dieses Schlüssels haben die Mitgliedstaaten ein gewisses *Ermessen*, da die Mehrwertsteuer-System-Richtlinie für diese Fälle keine Vorgaben beinhaltet. Ein Aufteilungsschlüssel könnte das Verhältnis der Buchwerte bzw. Verkehrswerte der Beteiligungen zueinander sein, die dem wirtschaftlichen bzw. dem nichtwirtschaftlichen Bereich zuzurechnen sind.

⁷¹ Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁷² Seit 1.1.2007: Art. 173 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.