Neue Rubrik

Mit dieser Ausgabe wird die «Steuer Revue» um eine Kolumne erweitert. Mit dem «EuGH Report» werden die Autoren viermal jährlich aktuell und praxisbezogen auf die neueste Rechtsprechung des EuGH eingehen. Ziel ist es, die Praxis des höchsten europäischen Gerichts anhand der wichtigsten für den Praktiker relevanten Entscheide aufzuzeigen. Sie vermittelt einen hilfreichen Überblick über Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten und den indirekten Steuern und stellt somit eine wichtige Informationsquelle dar.

Dr. Wolfgang Maute, Chefredaktor

Kurzlebensläufe



Jan Ole Luuk, LL.M., MWST-Experte FH, ist Rechtsanwalt im Steuerteam der Kanzlei Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte in Zürich. Seit 2000 ist er auf dem Gebiet der indirekten Steuern tätig und auf das Schweizer und EU-MWST-Recht spezialisiert. Sein Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Beratung von in- und ausländischen Mandanten in Belangen der Schweizer und EU-MWST, insbesondere der Erstellung von Optimierungskonzepten und Gutachten, der Begleitung von MWST-Revisionen sowie der Durchführung von Rechtsmittelverfahren.



Stefan Oesterhelt, LL.M., dipl. Steuerexperte, ist Rechtsanwalt im Steuerteam der Kanzlei Homburger Rechtsanwälte in Zürich. Seit 2000 ist er im nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrecht tätig und vorwiegend mit der Steuerberatung bei Umstrukturierungen und M&A-Transaktionen, dem Führen von Steuerverfahren, der steuerlichen Strukturierung von Bank- und Kapitalmarktprodukten sowie der Beratung von vermögenden Privatpersonen und ihren Unternehmen tätig.



Maurus Winzap, LL. M., dipl. Steuerexperte, ist Rechtsanwalt im Steuerteam der Kanzlei Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte in Zürich. Seit 1999 ist er im nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrecht tätig und spezialisiert auf Um- und Restrukturierungen, Finanzierungen sowie auf Unternehmenskäufe und -verkäufe. Weitere Bereiche seiner Steuerberatungstätigkeit sind die Steuerplanung für vermögende Privatpersonen und deren Unternehmungen, die grenzüberschreitenden Ansiedlungen sowie das Steuerverfahrensrecht.

Aktuelle Rechtsprechung des EuGH

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern
I EuGH, Urteil v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03 (*D*) Kein Vermögenssteuerfreibetrag für Gebietsfremde; Frage der Meistbegünstigung
II EuGH, Urteil v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03 (*Schempp*) Unterhaltszahlungen an in Österreich lebende Gattin in Deutschland nicht abzugsfähig
III EuGH, Urteil v. 8.9.2005 – Rs. C-512/03 (*Blanckaert*) Gewährung von Sozialversicherungs-ermässigungen nur an Gebietsansässige nicht diskriminierend
IV EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*) Grenzüberschreitende Verlustverrechnung
B Mehrwertsteuer
I EuGH, Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 (*I/S Fini H*) Vorsteuerabzug nach Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit
II EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*) Vorsteuerabzug aus Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien
III EuGH, Urteil v. 14.7.2005 – Rs. C-435/03 (*British American Tobacco International*) Diebstahl von Waren ist keine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt
IV EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob Verzekeringen*) Überlassung von Standardsoftware mit individueller Anpassung als einheitliche Dienstleistung

A Direkte Steuern

I EuGH, Urteil v. 5.7.2005 – Rs. C-376/03 (*D*)[1] Kein Vermögenssteuerfreibetrag für Gebietsfremde; Frage der Meistbegünstigung

1. Die Artikel 56 EG und 58 EG stehen einer Regelung nicht entgegen, nach der ein Mitgliedstaat gebietsfremden Steuerpflichtigen, deren Vermögen im Wesentlichen in ihrem Wohnsitzstaat belegen ist, die Vergünstigung eines Freibetrags versagt, die er den gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt.
2. Es verstösst nicht gegen die Artikel 56 EG und 58 EG, dass eine Vorschrift eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende in einer Situation und unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht auf den Einwohner eines nicht an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats erstreckt wird.

1 Ausgangssachverhalt

Die niederländischen Steuerbehörden verweigerten Herrn D., einem in Deutschland wohnhaften deutschen Staatsangehörigen, welcher über Immobilienbesitz in den Niederlanden im Umfang von 10% seines Gesamtvermögens verfügte, den im niederländischen Vermögenssteuergesetz für unbeschränkt Steuerpflichtige vorgesehenen Freibetrag. Dieser wäre auf im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige nur dann anwendbar, wenn sich mindestens 90% ihres Vermögens in den Niederlanden befinden würden. Aufgrund von Art. 25 Abs. 3 DBA B-NL wür-

[1] Slg. 2004, I-06443.

de Herrn D. der Freibetrag gewährt, wenn er statt in Deutschland in Belgien ansässig wäre.

2 Vorlagefragen

(1) Steht das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Artikel 56 EG ff., einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, aufgrund deren ein inländischer Steuerpflichtiger bei der Vermögenssteuer immer Anspruch auf Abzug eines Freibetrags hat, während ein ausländischer Steuerpflichtiger keinen solchen Anspruch hat, wenn sich sein Vermögen hauptsächlich in seinem Wohnsitzstaat befindet (wo keine Vermögenssteuer erhoben wird)?
(2) Wenn nein, ändert sich die Beurteilung im vorliegenden Fall dann dadurch, dass die Niederlande in Belgien wohnenden Personen, die sich im Übrigen in einer vergleichbaren Lage befinden, durch ein bilaterales Abkommen einen Anspruch auf den Freibetrag eingeräumt haben (und auch in Belgien keine Vermögenssteuer erhoben wird)?
(3) [...]

3 Aus den Entscheidungsgründen

Ausdehnung der Schumacker-Doktrin

Unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung stellt der EuGH zunächst fest, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden; etwas anderes kann aber dann gelten, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt[2]. Entsprechend hat es der EuGH in seiner bisherigen Rechtsprechung mit Bezug auf die Einkommenssteuern für zulässig gehalten, dass ein EU-Mitgliedstaat die Gewährung einer Vergünstigung an Gebietsfremde davon abhängig macht, dass mindestens 90% ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer unterliegen[3].
Weiter hält der EuGH fest, dass die Lage einer der Vermögenssteuer unterliegenden Person in mehrfacher Hinsicht die gleiche ist wie die einer Person, die der Einkommenssteuer unterliegt. Der Freibetrag für die Vermögenssteuer erfülle seine Funktion nur dann vollständig, wenn die Besteuerung das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen erfasse. Ferner sei der Wohnsitzstaat am besten in der Lage, die Gesamtsteuerkraft des Gebietsansässigen zu beurteilen. Entsprechend befinde sich ein Steuerpflichtiger, dessen Vermögen zu einem unwesentlichen Teil in einem anderen EU-Mitgliedstaat als seinem Wohnsitzstaat belegen sei, im Allgemeinen nicht in einer Lage, die mit der eines Gebietsansässigen dieses anderen EU-Mitgliedstaats vergleichbar sei, sodass es keine Diskriminierung ihm gegenüber darstelle, wenn ihm die Finanzbehörden des anderen EU-Mitgliedstaats den für Gebietsansässige geltenden Freibetrag versagten.
Der Einwand, dass (wegen des Verzichts auf die Erhebung einer Vermögenssteuer in Deutschland) sämtliches steuerbare Vermögen in den Niederlanden gelegen sei, mithin die persönliche Lage und der Familienstand des Steuerpflichtigen in keinem der beteiligten EU-Mitgliedstaaten berücksichtigt werde, liess der EuGH nicht gelten.

Keine Meistbegünstigung

Den EU-Mitgliedstaaten steht es aufgrund der Rechtsprechung des EuGH frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen[4]. Obwohl deren

Anwendungsbereich auf die darin genannten Personen beschränkt ist, gibt es jedoch Situationen, in denen die Vergünstigungen aus einem bilateralen Abkommen auch auf die Einwohner eines EU-Mitgliedstaates, der nicht an dem Abkommen beteiligt ist, erstreckt werden können. In *Saint-Gobain* hat der EuGH entschieden, dass die im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen einem EU-Mitgliedstaat und einem Drittland vorgesehenen Vorteile den Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften unter den gleichen Voraussetzungen wie denen inländischer Gesellschaften zu gewähren seien[5].

Im vorliegenden Fall geht es jedoch nicht um den Vergleich der Lage eines Gebietsfremden mit derjenigen eines Inländers, sondern um den Vergleich mit der Lage eines anderen Gebietsfremden (hier: Belgier). Dies setzt voraus, dass sich der in Belgien ansässige Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage wie der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige befinde. Dies sei deshalb nicht der Fall, da die Doppelbesteuerungsabkommen sowohl Rechte als auch Pflichten enthielten, welche nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschliessenden EU-Mitgliedstaaten wohnten. Eine Bestimmung wie Art. 25 Abs. 3 DBA B-NL lasse sich deshalb nicht als eine Vergünstigung ansehen, die vom übrigen Abkommen losgelöst werden könne.

4 Anmerkung

Das Urteil in der Rechtssache *D* ist insbesondere wegen der Ausführungen des EuGH zur Frage der Meistbegünstigung (zweite Vorlagefrage) von Bedeutung. Gebietet das europäische Gemeinschaftsrecht, dass Vorteile eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen zwei EU-Mitgliedstaaten (hier: Niederlande und Belgien) auf in einem weiteren EU-Mitgliedstaat (hier: Deutschland) Ansässige ausgedehnt werden müssen? Hätte der EuGH diese Frage ohne Einschränkung mit «Ja» beantwortet, hätte dies zu einer Neuordnung des internationalen Steuerrechts der EU-Mitgliedstaaten geführt. Zu einem solchen Big Bang im DBA-Recht ist es jedoch erwartungsgemäss nicht gekommen. Während der EuGH in *Saint-Gobain* die Gleichbehandlung eines Ausländers mit einem Inländer in Bezug auf ein mit einem Drittstaat abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen verlangt hat, verneint er im vorliegenden Fall eine Pflicht zur Gleichbehandlung zweier in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Ausländer.

Indem der EuGH in der Begründung betont, dass die in Frage stehende Bestimmung des belgisch-niederländischen Abkommens nicht als Vergünstigung angesehen werden könne, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könne, sondern einen «integralen Bestandteil des Abkommens» bilde, welcher zu dessen «allgemeiner Ausgewogenheit» beitrage, erteilt er aber einer Pflicht zur Meistbegünstigung keine generelle Abfuhr. Kann aufgrund dieser Erwägung der Umkehrschluss gezogen werden, müssten DBA-Bestimmungen, welche vom Ab-

---

2 Vgl. EuGH, Urteil v.14.2.1995 – Rs. C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-00225, Rz. 36 f. und EuGH, Urteil v. 1.7.2004 – Rs. C-169/03 (*Wallentin*), Slg. 2004, I-06443, Rz. 17.

3 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.9.1999 – Rs. C-391/97 (*Gschwind*), Slg. 1999, I-05451, Rz. 32.

4 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 *(Saint-Gobain)*, Slg. 1999, I-06161, Rz. 57, wobei eine aus dieser Aufteilung folgende Ungleichbehandlung zwischen Angehörigen der beiden vertragschliessenden Staaten keine gegen Art. 39 EG verstossende Diskriminierung darstellen kann (vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 *(Gilly)*, Slg. 1998, I-02793, Rz. 30).

5 EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 *(Saint-Gobain)*, Slg. 1999, I-06161, Rz. 59.

kommen isolierbare Vergünstigungen darstellen, aufgrund der Niederlassungsfreiheit auch auf in weiteren EU-Mitgliedstaaten Ansässige anwendbar sein. Ob es überhaupt Bestimmungen gibt, welche nicht als integrale Bestandteile eines Doppelbesteuerungsabkommens angesehen werden müssen, bleibt freilich offen.

II EuGH, Urteil v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03 (*Schempp*)[6] Unterhaltszahlungen an in Österreich lebende Gattin in Deutschland nicht abzugsfähig

Die Artikel 12 Absatz 1 EG und 18 Absatz 1 EG sind dahin auszulegen, dass es ihnen nicht zuwiderläuft, dass ein in Deutschland wohnender Steuerpflichtiger nach einer nationalen Regelung, wie der im Ausgangsverfahren einschlägigen, von seinen steuerpflichtigen Einkünften in diesem Mitgliedstaat nicht Unterhaltsleistungen an seine in einem anderen Mitgliedstaat, in dem diese Unterhaltsleistungen steuerfrei sind, wohnende frühere Ehefrau abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie in Deutschland ansässig wäre.

1 Ausgangssachverhalt

Herr Schempp, ein in Deutschland wohnhafter deutscher Staatsangehöriger, entrichtet Unterhaltsleistungen an seine in Österreich lebende geschiedene Ehefrau. Die deutschen Steuerbehörden verweigerten Herrn Schempp den Abzug der Unterhaltsleistungen für die Zwecke der deutschen Einkommenssteuer, da eine Besteuerung der Zahlungen bei der Ehefrau in Österreich nicht durch eine Bescheinigung der österreichischen Steuerbehörden nachgewiesen sei. Eine solche Bescheinigung konnte Herr Schempp nicht vorlegen, weil nach österreichischem Steuerrecht Unterhaltsleistungen generell nicht besteuert werden (und umgekehrt auch nicht steuerlich abzugsfähig sind). Hätte die geschiedene Ehefrau von Herrn Schempp in Deutschland Wohnsitz gehabt, hätte er die Unterhaltsleistungen in voller Höhe abziehen können. Seine geschiedene Ehefrau hätte die Unterhaltsleistungen gleichwohl nicht versteuern müssen, da ihr Einkommen unter dem in Deutschland steuerfreien Grundfreibetrag liegt.

2 Vorlagefragen

(1) Stellt die Voraussetzung, dass Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen Ehegatten nach deutschem Recht nur dann abzugsfähig sind, wenn sie im Wohnsitzstaat der Empfängerin tatsächlich besteuert werden, eine Diskriminierung i. S. v. Art. 12 Abs. 1 EG (Diskriminierung aus Gründen der Staatsbürgerschaft) dar?

(2) Stellt die Voraussetzung, dass Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen Ehegatten nach deutschem Recht nur dann abzugsfähig sind, wenn sie im Wohnsitzstaat der Empfängerin tatsächlich besteuert werden, eine Diskriminierung i. S. v. Art. 18 Abs.1 EG (allgemeine Freizügigkeit) dar?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts bejaht

Mit Bezug auf den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts hält der EuGH zunächst fest, dass es sich – entgegen der Auffassung der deutschen und der österreichischen Regierung – vorliegend nicht um einen internen Sachverhalt[7] handle, obwohl die Beschwerde führende Partei keinen Gebrauch vom Recht auf Freizügigkeit gemacht habe. Es genüge, dass seine geschiedene

Ehefrau mit ihrer Wohnsitznahme in Österreich das nach Art. 18 EG jedem Unionsbürger zustehende Recht wahrgenommen habe, sich im Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats frei zu bewegen und aufzuhalten und dass sich dies auf die Möglichkeit von Herrn Schempp ausgewirkt habe, die an sie erbrachten Unterhaltsleistungen von seinen steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland abzuziehen.

Diskriminierung (mangels vergleichbarer Situation) allerdings verneint

Unter Bezugnahme auf seine ständige Rechtsprechung hält der EuGH weiter fest, dass das Diskriminierungsverbot gebietet, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, sofern eine Differenzierung nicht objektiv gerechtfertigt ist[8]. Die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Unterhaltsleistungen an einen in Österreich wohnenden Empfänger können aber nicht mit Unterhaltsleistungen an einen in Deutschland wohnenden Empfänger verglichen werden, da der Empfänger der Unterhaltsleistungen in diesen beiden Fällen einer unterschiedlichen steuerlichen Regelung unterliegt, weshalb keine Diskriminierung vorliegt.
Entscheidend ist, dass die Unterhaltsleistungen in Österreich generelle Steuerfreiheit geniessen. Insofern spielt es keine Rolle, dass die in concreto bezahlten Unterhaltsleistungen bei der Empfängerin auch dann tatsächlich nicht besteuert worden wären, wenn die geschiedene Ehefrau von Herrn Schempp in Deutschland Wohnsitz gehabt hätte.

Keine Beschränkung der Freizügigkeit festgestellt

Das gemäss Art. 18 Abs. 1 EG Herrn Schempp als Unionsbürger zustehende Recht, sich in anderen EU-Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, wird durch die in Frage stehende deutsche Steuerregelung nicht beeinträchtigt. Was die Übersiedlung seiner früheren Ehefrau und die Beeinträchtigung ihrer Freizügigkeitsrechte angeht, hält das EuGH mit Verweis auf die eigene Rechtsprechung fest, dass der EG-Vertrag einem Unionsbürger nicht garantiert, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen EU-Mitgliedstaat gegenüber demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist[9].

4 Anmerkung

Das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 12 EG wird wegen dem *lex-specialis*-Charakter der wirtschaftlichen Grundfreiheiten bloss selten vom EuGH geprüft. Auch in *Schempp* wäre eine Prüfung unter dem Blickwinkel der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) zumindest denkbar gewesen und wurde vom Generalanwalt *Geelhoed* in seinen Schlussanträgen daher auch vorgenommen[10]. Wieso der EuGH auf das Verhältnis von Art. 12 EG zu Art. 56 EG nicht eingeht, kann nicht eindeutig beantwortet werden[11].

6 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

7 Welcher ausserhalb des Anwendungsbereichs von Art. 12 EG bzw. Art. 18 EG wäre (vgl. EuGH, Urteil v. 5.6.1997 – Rs. C-64/96 und C-65/96 *(Uecker und Jacquet)*, Slg. 1997, I-03171, Rz. 23).

8 Vgl. EuGH, Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-354/95 *(National Farmers' Union u. a.)*, Slg. 1997, I-04559, Rz. 61.

9 Vgl. EuGH, Urteil v. 15.7.2004 – Rs. C-365/02 *(Lindfors)*, Slg. 2004, I-07183, Rz. 34.

10 Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts *Geelhoed* v. 27.1.2005 in der Rs. C- 403/03 *(Schempp)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 21.

11 Vgl. die Erklärungsversuche bei MICHAEL LANG, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Schempp* – Wächst der steuerpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten?, SWI 2005, 411, 412.

Dass Unterhaltszahlungen, welche im Empfängerstaat keiner Besteuerung unterliegen, vom Leistenden nicht abgezogen werden können, ist im Ergebnis nichts anderes als eine konsequente Anwendung des Kongruenz- oder Korrespondenzprinzips. Bemerkenswert ist jedoch, dass der EuGH bereits die Vergleichbarkeit der Situation verneint und zu diesem Ergebnis nicht erst über den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz gelangt ist[12].

Problematisch ist jedoch, dass die deutsche Regelung nicht an die grundsätzliche Steuerbarkeit der an einen gebietsfremden Empfänger bezahlten Unterhaltsleistungen anknüpft, sondern verlangt, dass diese im Ansässigkeitsstaat des Empfängers *tatsächlich* besteuert werden. Dies kann dann zu einer Ungleichbehandlung gegenüber einem Inländer führen, wenn der Empfänger in einem Staat ansässig ist, in dem solche Unterhaltsbeiträge zwar grundsätzlich steuerbar sind, eine tatsächliche Besteuerung mangels Erreichen des Grundfreibetrages jedoch ausbleibt. Mangels tatsächlicher Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers wären die Unterhaltszahlungen nicht abzugsfähig, während sie abzugsfähig wären, wenn der Empfänger in Deutschland ansässig wäre (und es an einer tatsächlichen Besteuerung ebenfalls mangels Erreichen des Grundfreibetrages fehlen würde). Ob diese Ungleichbehandlung gegen EG-Recht verstösst, wurde vom EuGH offengelassen, da es in dem ihm vorgelegten Fall bereits an der Steuerbarkeit der Unterhaltsleistungen in Österreich fehlte.

Nur am Rande sei hier angemerkt, dass nach schweizerischem Recht (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG) die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennten Ehegatten nicht (mehr)[13] von der Besteuerung auf Seiten der empfangenden Person abhängig gemacht wird. Dies hat (zumindest bei der ordentlichen Besteuerung) auch dann zu gelten, wenn der Empfänger der Unterhaltsleistungen in einem Staat ansässig ist, der diese (ganz allgemein oder im Ergebnis) nicht besteuert.[14]

III EuGH, Urteil v. 8.9.2005 – Rs. C-512/03 (*Blanckaert*)[15] Gewährung von Sozialversicherungsermässigungen nur an Gebietsansässige nicht diskriminierend

Die Artikel 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, nach der ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der in diesem Staat ausschliesslich Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht und der nicht im Sozialversicherungssystem dieses Mitgliedstaates versichert ist, keinen Anspruch auf die Steuerermässigungen für Sozialversicherungen hat, während ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger, der in dem genannten Sozialversicherungssystem versichert ist, bei der Berechnung seines zu versteuernden Einkommens in den Genuss solcher Ermässigungen kommt, auch wenn er ausschliesslich Einkünfte derselben Art bezieht und keine Sozialversicherungsbeiträge bezahlt.

1 Ausgangssachverhalt

Herr Blanckaert, ein in Belgien wohnhafter belgischer Staatsangehöriger, ist (zusammen mit seiner Ehefrau) Eigentümer einer Ferienwohnung in den Niederlanden, aus welcher er Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht. Diese Einkünfte, welche weniger als 90% seiner weltweiten Einkünfte ausmachen, sind in den Niederlanden steuerbar. Da Herr Blanckaert in den Niederlanden keine Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hat, ist er im niederländischen Sozialversicherungssystem

nicht versichert und damit in den Niederlanden nicht sozialversicherungsbeitragspflichtig. Entsprechend wurden ihm auch keine Steuer-gutschriften für Sozialversicherungsbeiträge gewährt.

2 Vorlagefragen

(1) Verstösst es gegen die im EG-Vertrag verankerte Kapitalverkehrsfreiheit, dass nur ein inländischer (und nicht auch ein ausländischer) Steuerpflichtiger, welcher ausschliesslich Einkünfte aus Kapitalvermögen hat, Anspruch auf Steuergutschriften für Sozialversicherungsbeiträge hat, obwohl er mangels Arbeitseinkünften ebenfalls keine Sozialversicherungsbeiträge leistet?
(2) [...]

3 Aus den Entscheidungsgründen

Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit bejaht

Zunächst hält der EuGH fest, dass Immobilieninvestitionen in einem anderen EU-Mitgliedstaat im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit seien und dass diese durch die in Frage stehende niederländische Regelung behindert werde, da das Kriterium der Versicherteneigenschaft in den meisten Fällen die in diesem EU-Mitgliedstaat Ansässigen begünstige, was Gebietsfremde davon abhalten könne, Immobilieninvestitionen in den Niederlanden zu tätigen.

Beschränkung (mangels vergleichbarer Situation) allerdings zulässig

Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung stellt der EuGH fest, dass aufgrund von Art. 58 Abs. 1 EG kein Verstoss gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliege, wenn die unterschiedliche Behandlung von Gebietsfremden Situationen betreffe, die nicht objektiv miteinander vergleichbar seien, oder wenn die Ungleichbehandlung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei[16].
Im vorliegenden Fall kann die Situation eines in der niederländischen Sozialversicherung Versicherten nicht mit der einer Person, die dort nicht versichert ist, verglichen werden, weshalb die niederländische Regelung gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a EG gerechtfertigt werden kann. Würden einem im niederländischen Sozialversicherungssystem nicht Versicherten Steuerermässigungen für Sozialversicherungen gewährt, würde dies zu einer Gleichbehandlung objektiv unterschiedlicher Situationen führen, da dieser (nach Verrechnung der Steuerermässigung mit den Sozial-

---

12 Eine Rechtfertigung über den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz hätte jedoch die Aufgabe der im Rahmen dieses Rechtfertigungsgrundes bislang vom EuGH geforderten Subjektidentität (wie bspw. von Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen v. 18.3.2004 in der Rs. C-319/02 *(Manninen)*, Slg. 2004, I-07477, Rz. 49 gefordert) notwendig gemacht.

13 Während der BdBSt weder die Ehegatten- noch die Kinderalimente auf Seiten der leistenden Person zum Abzug zuliess und sie auf Seiten der empfangenden Person einkommenssteuerlich auch nicht erfasste, folgt nun das DBG (wie auch das StHG) dem gegenteiligen Konzept.

14 Zur Ausscheidung von (Unterhalts-)Abzügen im internationalen Verhältnis vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I Teil, Art 1 – 48 DBG, Therwil/Basel 2004, Art. 33 N 55.

15 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

16 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 *(Verkooijen)*, Slg. 2000, I-04071, Rz. 43; EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 *(Manninen)*, Slg. 2004, I-07477, Rz. 28 f.

versicherungsbeiträgen) eine Steuerermässigung beanspruchen könnte, während ein in diesem System Versicherter dies nur in Ausnahmesituationen tun könne.
Dass ein Gebietsansässiger, welcher in den Niederlanden Kapitaleinkünfte bezieht, aber kein Erwerbseinkommen hat, im niederländischen Sozialversicherungssystem versichert ist, aber dennoch keine Beiträge zu zahlen hat, steht in Einklang mit der EG-Verordnung Nr. 1408/71[17] und ist deshalb in der Zuständigkeit der EU-Mitgliedstaaten, welche den Kreis der Versicherten sowie die Höhe der von den im nationalen Sozialversicherungssystem Versicherten zu zahlenden Beiträge und die entsprechenden Ermässigungen festlegen können.

4 Anmerkung

Wie in den dem *Blanckaert* vorangegangenen zwei Urteilen in den Rechtssachen *D* und *Schempp*, bejahte der EuGH zwar die Beeinträchtigung einer Grundfreiheit (hier der Kapitalverkehrsfreiheit) durch die niederländische Regelung, verneinte aber die Vergleichbarkeit der Situation des Gebietsfremden mit derjenigen des Gebietsansässigen, sodass die Frage der Rechtfertigung gar nicht erst geprüft werden musste. Dass ein Gebietsfremder, welcher nicht im niederländischen System der Sozialversicherung versichert ist und daher keine Sozialversicherungsbeiträge bezahlt, für seine niederländischen Kapitaleinkünfte auch keine Sozialversicherungsabzüge geltend machen kann, wird kaum Erstaunen auslösen.
Bemerkenswert ist jedoch, dass ein in den Niederlanden unbeschränkt Steuerpflichtiger auch dann im niederländischen Sozialversicherungssystem versichert ist und Sozialversicherungsbeiträge von seiner auf seine Kapitaleinkünfte zu entrichtenden Steuer abziehen kann, wenn er (mangels Einkünften aus Arbeit) keine Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten hat. Dass dies im Einzelfall zu einer Schlechterstellung eines in den Niederlanden beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber einem Gebietsansässigen, welcher ebenfalls bloss Kapitaleinkünfte hat, führen kann, wurde vom EuGH hingenommen, nicht zuletzt mit Blick auf die weite Autonomie der EU-Mitgliedstaaten in Bezug auf das Sozialversicherungsrecht[18].

IV EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*)[19] Grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Die Artikel 43 EG und 48 EG stehen beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft allgemein verwehrt, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft dort entstanden sind, während sie einen solchen Abzug für Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zulässt. Es verstösst jedoch gegen die Artikel 43 EG und 48 EG, der gebietsansässigen Muttergesellschaft eine solche Möglichkeit dann zu verwehren, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und wenn keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von

ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.

1 Ausgangssachverhalt

Marks & Spencer plc («M&S») ist eine in UK ansässige Gesellschaft, welche über zwei Zwischenholdings Tochtergesellschaften in Belgien, Deutschland und Frankreich hielt. Da diese defizitär waren, wurde die französische Tochter verkauft und die gewerbliche Tätigkeit der deutschen und der belgischen Tochter eingestellt. M&S beantragte in den jeweiligen Steuerperioden die Verrechnung der Verluste der ausländischen Tochtergesellschaften mit den Gewinnen der UK-Muttergesellschaft. Nach UK-Recht kann ein Gewinn der Muttergesellschaft mit dem Verlust einer Tochtergesellschaft in derselben Rechnungsperiode verrechnet werden (Group relief). Dies setzt jedoch voraus, dass die Tochtergesellschaft (oder ihre Zweigniederlassung) in UK ansässig ist.

2 Vorlagefragen

(1) Steht die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 ff. EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft verwehrt, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft dort entstanden sind, während sie einen solchen Abzug für Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zulässt?

(2) Wäre diese Frage anders zu beurteilen, wenn die Möglichkeit der Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft davon abhängen würde, ob die Verluste im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft verrechnet werden können?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Der EuGH hält fest, dass ein Group relief durch die Möglichkeit der unmittelbaren Verrechnung der Verluste defizitärer Gesellschaften mit dem Gewinn anderer Konzerngesellschaften dem Konzern einen Liquiditätsvorteil verschafft. Der Ausschluss gebietsfremder Tochtergesellschaften von einer solchen Verlustverrechnungsmöglichkeit beschränkt daher die Niederlassungsfreiheit. Deshalb prüft der EuGH in der Folge, ob diese Beschränkung gerechtfertigt werden kann, und geht auf die drei geltend gemachten Rechtfertigungsgründe näher ein.

Rechtfertigungsgründe bejaht

Zuerst wird das Postulat vorgetragen, dass Gewinne und Verluste im Rahmen eines Steuersystems spiegelbildlich zu behandeln seien, um eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Mitgliedstaaten zu wahren. Hierzu hält der EuGH unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung zwar fest, dass budgetäre Gründe (wie der Rückgang von Steuereinnahmen) kein zuläs-

[17] Art. 13 Abs. 2 lit. a und b der Verordnung Nr. 1408/71 besagt lediglich, dass die Gebietsansässigen, welche ihre Berufstätigkeit ausserhalb der Niederlande ausüben, dem niederländischen Sozialversicherungssystem nicht angeschlossen sind, während Gebietsfremde, die in den Niederlanden beschäftigt sind, diesem angehören.

[18] Zur Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die Ausgestaltung ihrer Systeme der sozialen Sicherheit vgl. EuGH, Urteil v. 13.5.2003 – Rs. C-385/99 *(Müller und Van Riet)*, Slg. 2003, I-04509.

[19] Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

siger Rechtfertigungsgrund sind[20], räumt aber ein, dass es zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten erforderlich sein kann, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaft sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden. Würde den Gesellschaften diesbezüglich eine Wahlmöglichkeit eingeräumt, würde die Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten insofern erheblich beeinträchtigt, als die Besteuerungsbefugnis im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.

Der zweite geltend gemachte Rechtfertigungsgrund, die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung, wird vom EuGH anerkannt, wenn er anmerkt, dass die EU-Mitgliedstaaten dies verhindern können müssen und folglich eine Regelung aufstellen dürfen, welche solche Verluste vom Abzug ausschliesst.

Mit Bezug auf den dritten der geltend gemachten Rechtfertigungsgründe, die Steuerfluchtgefahr, ist nach Auffassung des EuGH anzuerkennen, dass eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung mit der Gefahr verbunden ist, dass die Verlustübertragung innerhalb eines internationalen Konzerns in Richtung der in Hochsteuerländern ansässigen Gesellschaften geleitet wird.

Insgesamt ergibt sich aus diesen drei Rechtfertigungsgründen somit, dass die mit einer Einschränkung der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung verbundene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit somit ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag vereinbares Ziel verfolgt, welches zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht und zur Erreichung der verfolgten Ziele geeignet ist.

Verhältnismässigkeit verneint

Der allgemeine Ausschluss von Verlusten gebietsfremder Tochtergesellschaften stellt jedoch eine unverhältnismässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da die an sich schützenswerten Ziele auch mit weniger einschneidenden Massnahmen wirkungsvoll verfolgt werden können. Kann der Nachweis erbracht werden, dass (i) sämtliche Möglichkeiten zur (sofortigen) Verlustverrechnung ausgeschöpft worden sind, gegebenenfalls durch Übertragung der Verluste auf einen Dritten oder durch Verlustrücktrag und (ii) die Verluste nicht von ihr bzw. einem Dritten aufgrund eines Verlustvortrags in Zukunft genutzt werden können, verstösst die Verweigerung der grenzüberschreitenden Verlustübertragung gegen die Niederlassungsfreiheit.

Unter Berufung auf seine eigene Rechtsprechung[21] fügt der EuGH in diesem Zusammenhang noch hinzu, dass es den EU-Mitgliedstaaten frei steht, nationale Massnahmen beizubehalten oder zu erlassen, die speziell bezwecken, Sachverhalte, welche nur zur Steuerumgehung oder zur Steuerflucht geschaffen worden sind, von einem Steuervorteil auszuschliessen.

4 Anmerkung

Europas Steuerverwaltungen können wohl aufatmen. Mit dem Urteil *Marks & Spencer* erteilt der EuGH einer Regelung, welche Verluste gebietsfremder Tochtergesellschaften pauschal von der Verlustverrechnung ausschliesst, zwar eine Abfuhr, indem er eine solche als mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar bezeichnet. Interessant ist aber, dass der EuGH den Schlussanträgen von Generalanwalt *Maduro*[22] insofern nicht folgt, als dass er die UK-Regelung, welche die Verlustverrechnung im Konzern auf inländische Tochtergesellschaften

beschränkt, nicht als per se gemeinschaftsrechtswidrig brandmarkt. Mit diesem Entscheid hat der EuGH also das Gewicht, im Vergleich zu den Schlussanträgen von Generalanwalt *Maduro*, auf jeden Fall (noch) weiter zugunsten der EU-Mitgliedstaaten verschoben.

Der EuGH anerkennt mit seinem Urteil grundsätzlich das Recht der EU-Mitgliedstaaten, ausländische Tochtergesellschaften von der Verlustverrechnung im Konzern auszuschliessen, schränkt dies aber bei der Verhältnismässigkeitsprüfung dergestalt wieder ein, dass dies dann gemeinschaftsrechtswidrig ist, wenn die Tochtergesellschaft den Verlust in ihrem Sitzstaat in keiner Weise (d. h. weder durch Verlustrücktrag noch durch Übertragung auf einen Dritten oder Verlustvortrag) nutzen kann. Im Schlussantrag von Generalanwalt *Maduro* wird demgegenüber eine Regelung im Sinne derjenigen von UK ohne Einschränkung als gemeinschaftsrechtswidrig bezeichnet, die zweite Vorlagefrage aber so beantwortet, dass die EU-Mitgliedstaaten die Berücksichtigung von Verlusten gebietsfremder Tochtergesellschaften davon abhängig machen können, ob diese im jeweiligen Ansässigkeitsstaat nicht nutzbar sind.

Auf die Ausführungen von Generalanwalt *Maduro* zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz, welche an den in den Schlussanträgen in der Rechtssache *Manninen*[23] von Generalanwältin *Kokott* angestellten Versuch zur Aufgabe der Subjektidentität und damit der Wiederbelebung der Kohärenz-Rechtfertigung[24] anknüpfen, geht der EuGH (leider) mit keiner Silbe ein.

Dass die vom Sitzstaat der Tochtergesellschaft zugestandene Möglichkeit der Übertragung der Verluste auf einen Dritten oder diese durch Verlustvortrag in Zukunft zu nutzen, dem Staat der Muttergesellschaft erlauben soll, die grenzüberschreitende Verlustverrechnung abzulehnen, hat zwar bereits Generalanwalt *Maduro* gefordert. Im Lichte der bisherigen Rechtsprechung des EuGH, welche zum Ausdruck bringt, dass bereits ein Liquiditätsnachteil (wie er auch im Vorlagesachverhalt eintritt) und daraus resultierende finanzielle Einbussen durch Zinsnachteile geeignet sind, einen Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit zu begründen[25], ist es aber bemerkenswert, dass auch die künftige Nutzung eines Verlusts durch Verlustvortrag offenbar eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung auszuschliessen vermag.

Nur am Rande sei hier noch angemerkt, dass der Fall *Marks & Spencer* aus Sicht einer Schweizer Muttergesellschaft sich schon deshalb nicht stellt, weil dieser aufgrund des fehlenden Konzernsteuerrechts der Abzug von Verlusten nicht nur der im In-, sondern auch der im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften verweigert wird, weshalb von einer Verletzung

---

20 Vgl. EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 *(Manninen)*, Slg. 2004, I-07477, Rz. 49; EuGH, Urteil v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 *(Verkooijen)*, Slg. 2000, I-04071, Rz. 59; EuGH, Urteil v. 3.10.2002 – Rs. C-136/00 *(Danner)*, Slg. 2002, I-08147, Rz. 56; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00, *(X und Y)*, Slg. 2002, I-10829, Rz. 50.

21 Vgl. EuGH, Urteil v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 *(ICI)*, Slg. 1998, I-04695, Rz. 26; EuGH, Urteil v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 *(Lasteyrie du Saillant)*, Slg. 2004, I-02409, Rz. 50.

22 Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* v. 8.4.2005 in der Rs. C-446/03 *(Marks & Spencer)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz 71.

23 Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 18.3.2004 in der Rs. C-319/02 *(Manninen)*, Slg. 2004, I-07477, Rz. 57.

24 Das Urteil des EuGH in dieser Sache ist freilich weniger deutlich (vgl. EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 *(Manninen)*, Slg. 2004, I-07477, Rz. 45.

25 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. 436/00 *(X und Y)*, Slg. 2002, I-10829, Rz. 38; EuGH, Urteil v. 8.3.2001 – Rs. C-397/98 und C-410/98 *(Metallgesellschaft u.a.)*, Slg. 2001, I-01727, Rz. 44.

der Niederlassungsfreiheit bzw. des Diskriminierungsverbotes von vornherein keine Rede sein kann. Eine (nicht nur für die Praxis) interessantere Frage dürfte allerdings sein, ob und gegebenenfalls unter welchen Umständen und mit welcher Begründung einer UK-Muttergesellschaft (wie M&S) der Group relief für den Verlust einer in der Schweiz ansässigen Tochtergesellschaft gewährt würde.

B Mehrwertsteuer

I EuGH, Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 (*I/S Fini H*)[26] Vorsteuerabzug nach Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit

Art. 4 Abs. 1 bis 3 der 6. MWST-Richtlinie sind dahin auszulegen, dass derjenige, der seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat, aber für Räume, die er für diese Tätigkeit genutzt hatte, wegen einer Unkündbarkeitsklausel im Mietvertrag weiterhin Miete und Nebenkosten zahlt, als Steuerpflichtiger im Sinne dieser Vorschrift anzusehen ist und die Vorsteuer auf die entsprechenden Beträge abziehen kann, soweit zwischen den geleisteten Zahlungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und feststeht, dass keine betrügerische oder missbräuchliche Absicht vorliegt.

1 Ausgangssachverhalt

Fini H ist eine 1989 gegründete dänische Kommanditgesellschaft, deren Gesellschaftszweck das Betreiben eines Restaurants war. Für die Ausübung dieser Tätigkeit mietete sie für die Laufzeit von zehn Jahren mehrwertsteuerpflichtig Räume an. Der Mietvertrag konnte erst mit Wirkung vom 30.9.1998 gekündigt oder aufgelöst werden. Fini H stellte ihren Restaurantbetrieb Ende 1993 ein und die Räume blieben anschliessend ungenutzt. Sie versuchte, das Mietverhältnis aufzulösen, doch der Vermieter stimmte einer vorzeitigen Vertragsauflösung nicht zu. Fini H fand niemanden, der das Mietverhältnis übernommen hätte. Fini H blieb im Mehrwertsteuerregister verzeichnet und machte weiterhin ihr Recht auf Abzug der Vorsteuern geltend, die sie auf den Mietzins und die Nebenkosten entrichtet hatte. Da das Restaurant nicht mehr in Betrieb war und keine Dritten in Rechnung gestellte Steuer zu erklären war, führte dies zu Vorsteuerüberhängen. Im September 1998 verlangten die dänischen Steuerbehörden die Rückzahlung der Vorsteuerbeträge mit der Begründung, dass Fini H seit dem dritten Quartal 1993 keine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit mehr ausübe. Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte zum dänischen Højesteret, der das Verfahren aussetzte und dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte[27].

2 Vorlagefragen

(1) Betreibt derjenige, der zunächst einen Mietvertrag als Bestandteil einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit geschlossen hat und der den tatsächlichen Betrieb nun eingestellt hat, während das Mietverhältnis aufgrund einer Unkündbarkeitsklausel für eine bestimmte Zeit weiter besteht und im Zusammenhang mit der Nutzung der Mietsache nach Einstellung der tatsächlichen Tätigkeit keine mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen getätigt werden, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 bis 3 der 6. MWST-Richtlinie?

(2) [...]

3 Aus den Entscheidungsgründen

Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit vorbereitenden Tätigkeiten

Der EuGH erinnert in seinem Urteil zunächst an seine Rechtsprechung, wonach bereits vorbereitende Tätigkeiten als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der 6. MWST-Richtlinie anzusehen sind. Wer vorbereitende Handlungen vornimmt, ist danach als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 der 6. MWST-Richtlinie anzusehen und hat das Recht auf Vorsteuerabzug[28]. Selbst wenn später aufgrund der Ergebnisse einer Rentabilitätsstudie beschlossen werde, nicht in die werbende Phase einzutreten und die betreffende Gesellschaft zu liquidieren, bleibe die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit Grundlage für den Vorsteuerabzug[29].

Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Übertragung eines Gesamtvermögens

Ferner verweist der EuGH darauf, dass nach seiner Rechtsprechung die Kosten für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Gesamtvermögens als fester Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens vor der Übertragung anzusehen seien und dem Steuerpflichtigen deshalb das Recht auf Vorsteuerabzug zuzuerkennen sei, selbst wenn er nach der Inanspruchnahme der für diese Übertragung erbrachten Dienstleistungen nicht mehr unternehmerisch tätig werde[30].

Vorsteuerabzug während der Zeit der Liquidation

Aufgrund der gleichen Erwägungen müssten die Zahlungen, die Fini H während der Zeit der Liquidation ihres Restaurantbetriebs leisten musste, als Bestandteil der wirtschaftlichen Tätigkeit angesehen werden und den Vorsteuerabzug weiterhin ermöglichen. Eine derartige Auslegung sei durch die Regelung über den Vorsteuerabzug gerechtfertigt, die den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten und entrichteten Mehrwertsteuer entlasten soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese selbst der Mehrwertsteuer unterliegen[31].

Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Raummiete und der wirtschaftlichen Tätigkeit

Allerdings müsse ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten

---

26 Slg. 2005, I-1599.

27 ABl. EU, C 83 v. 5.4.2003, 6.

28 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.2.1985 – Rs. C-268/83 *(Rompelman)*, Slg. 1985, 655, Rz. 23; EuGH, Urteil v. 29.2.1996 – Rs. C-110/94 *(Inzo)*, Slg. 1996, I-857, Rz. 18.

29 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.2.1996 – Rs. C-110/94 *(Inzo)*, Slg. 1996, I-857, Rz. 20.

30 Vgl. EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 *(Abbey National)*, Slg. 2001, I-1361, Rz. 35; EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C-137/02 *(Faxworld)*, Slg. 2004, I-5547, Rz. 39.

31 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.2.1985 – Rs. C-268/83 *(Rompelman)*, Slg. 1985, 655, Rz. 19; EuGH, Urteil v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 *(Ghent Coal Terminal)*, Slg. 1998, I-1, Rz. 15; EuGH, Urteil v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis 147/98 *(Gabalfrisa u. a.)*, Slg. 2000, I-1577, Rz. 44; EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 *(Midland Bank)*, Slg. 2000, I-4177, Rz. 19; EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 *(Abbey National)*, Slg. 2001, I-1361, Rz. 24.

Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen bestehen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen[32]. In Bezug auf das Ausgangsverfahren stellt der EuGH diesbezüglich fest, dass die Verpflichtung zur Zahlung der Geschäftsraummiete und der Nebenkosten bis zum Ende der regulären Vertragslaufzeit grundsätzlich als direkt und unmittelbar mit dem Restaurantbetrieb zusammenhängend angesehen werden könne. Denn Fini H habe den Mietvertrag abgeschlossen, um über die für die Ausübung ihres Restaurantbetriebs erforderlichen Räume zu verfügen, und angesichts der Tatsache, dass die Räume auch wirklich für diese Tätigkeit verwendet wurden, sei festzustellen, dass die Verpflichtung der Gesellschaft zur weiteren Zahlung der Miete und der Nebenkosten nach der Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit direkt auf deren Ausübung zurückgehe.
Folglich müsse Fini H in Bezug auf die Zahlung der Miete und der Nebenkosten für Räume, die zuvor für den Restaurantbetrieb verwendet worden waren, in der Zeit, in der das Restaurant nicht betrieben wurde, ebenso ein Recht auf Vorsteuerabzug zustehen wie in der Zeit von der Aufnahme bis zur Einstellung des Restaurantbetriebs, da während der gesamten Mietdauer ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Raummiete und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestanden habe.

Keine betrügerische oder missbräuchliche Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Abschliessend weist der EuGH das vorlegende nationale Gericht an, eine betrügerische oder missbräuchliche Inanspruchnahme des Rechts auf Vorsteuerabzug zu prüfen[33]. Ein Missbrauch könne im vorliegenden Fall namentlich dann angenommen werden, wenn Fini H hinsichtlich der Miet- und Nebenkostenzahlungen für die Zeit nach der Einstellung des Restaurantbetriebs das Recht auf Vorsteuerabzug geltend gemacht habe, aber die zuvor für den Restaurantbetrieb verwendeten Räume für rein private Zwecke genutzt hätte.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil betrifft im Kern die Frage nach Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit. Ist diese Frage geklärt, kann die weitere Frage eines möglichen Vorsteuerabzugs leicht beantwortet werden.
Wie der EuGH bereits in *Rompelman* festgestellt hat, beginnt die Unternehmereigenschaft bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung. Hierzu sind vor allem die im Aussenverhältnis auf die Ausführung entgeltlicher Leistungen gerichteten Handlungen zu zählen, wobei Personen- und Kapitalgesellschaften ihre unternehmerische Tätigkeit grundsätzlich bereits mit der Gesellschaftsgründung beginnen. Seit *Faxworld* ist sogar einer Vorgründungsgesellschaft, die alleine zum Zweck der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtet worden ist, auch ohne einen einzigen Ausgangsumsatz (oder die Absicht hierzu), die Unternehmereigenschaft zuzuerkennen.
Das Besprechungsurteil bestätigt, dass die Unternehmereigenschaft nicht bereits mit der Einstellung der Leistungstätigkeit oder der Abmeldung des Geschäftsbetriebes endet, sondern erst dann, wenn der Steuerpflichtige seine unternehmerische Tätigkeit endgültig eingestellt und alle Rechtsbeziehungen, die mit dem aufgegebenen Geschäftsbetrieb zusammenhängen, abgewickelt hat. So wie auch die spätere Veräusserung des Unternehmensvermögens oder die nachträgliche Entgeltsvereinnahmung noch zu steuerpflichtigen Umsätzen führen können, müssen auch spätere Aufwendungen noch zum Vorsteuerabzug berechtigen,

sofern ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den vorsteuerbelasteten Aufwendungen und der aufgegebenen unternehmerischen Tätigkeit besteht.
Das Besprechungsurteil sollte der ESTV dazu Anlass geben, ihre restriktive und aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht systemwidrige Praxis zu Beginn und Ende der Steuerpflicht bzw. des Rechts auf Vorsteuerabzug grundsätzlich zu überdenken. Ein Schritt in die richtige Richtung sind die Praxisänderungen ab dem 1.1.2005[34].

II EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*)[35] Vorsteuerabzug aus Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien

1. Die Ausgabe neuer Aktien stellt keinen Umsatz dar, der in den Anwendungsbereich von Art. 2 Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie fällt.
2. Nach Art. 17 Abs. 1 und 2 der 6. MWST-Richtlinie besteht ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer, die die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die verschiedenen Leistungen belastet, die er im Rahmen einer Ausgabe von Aktien bezogen hat, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die dieser Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vornimmt, um besteuerte Umsätze handelt.

1 Ausgangssachverhalt

Kretztechnik ist eine in Österreich ansässige AG mit dem Geschäftsgegenstand Entwicklung und Vertrieb von elektromedizinischen Geräten. Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 18.1.2000 wurde das Grundkapital der Gesellschaft von €10 Mio. auf € 12,5 Mio. erhöht. Um das für diese Erhöhung erforderliche Kapital zu beschaffen, beantragte Kretztechnik ihre Notierung an der Frankfurter Börse. Die Gesellschaft wurde im März 2000 zur Frankfurter Börse zugelassen. Die Kapitalerhöhung erfolgte durch Ausgabe von auf Inhaber lautenden Aktien. Mit Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5.7.2002 betreffend die Umsatzsteuer 2000 wurden von Kretztechnik entrichtete Vorsteuern für Leistungen, die im Zusammenhang mit ihrer Börseneinführung standen, nicht zum Abzug zugelassen. Das Finanzamt Linz argumentierte, dass aufgrund einer Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 5 der 6. MWST-Richtlinie entsprechenden nationalen Rechtsvorschrift die Ausgabe von Aktien (unecht) von der Mehrwertsteuer befreit sei und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe. Der in der Folge mit dem Rechtsstreit befasste Unabhängige Finanzsenat, Aussenstelle Linz, setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[36].

2 Vorlagefragen

(1) Erbringt eine Aktiengesellschaft bei Durchführung eines Börsengangs und der damit zusammenhängenden Ausgabe von Aktien an neue Aktionäre gegen Zahlung eines Ausgabepreises eine Leistung gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie?
(2) Falls Frage 1 zu bejahen ist: Sind Art. 2 Ziff. 1 und Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie so auszulegen, dass im Zusammenhang

32 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 *(Midland Bank)*, Slg. 2000, I-4177, Rz. 24.
33 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.1998 – Rs. C-367/96 *(Kefalas u. a.)*, Slg. 1998, I-2843, Rz. 20; EuGH, Urteil v. 23.3.2000 – Rs. C-373/97 *(Diamantis)*, Slg. 2000, I-1705, Rz. 33.
34 Vgl. ESTV, Praxisänderungen ab 1.1.2005, Ziff. 2.4 – Vorsteuerabzug auf Gründungskosten u. ä., 7.
35 Slg. 2005, I-4357.
36 ABl. EU, C 47 v. 21.2.2004, 14.

mit einem Börsengang bezogene Dienstleistungen zur Gänze einem steuerbefreiten Umsatz zuzurechnen sind und aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht zusteht?

(3) Falls Frage 1 zu verneinen ist: Steht nach Art. 17 Abs. 1 und 2 der 6. MWST-Richtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug zu, weil die Dienstleistungen (Werbung, Anwaltskosten, rechtliche und technische Beratung), die den Vorsteuerabzug begründen sollen, für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmens verwendet werden?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Ausgabe von Aktien
keine wirtschaftliche Tätigkeit

Der EuGH weist in seinem Urteil zunächst darauf hin, dass nur diejenigen im Inland ausgeführten Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterliegen, die wirtschaftlicher Natur sind. Der Begriff der «wirtschaftlichen Tätigkeit» umschliesse nach Art. 4 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen[37].

Nach seiner ständigen Rechtsprechung könne allerdings der blosse Erwerb und das blosse Halten von Aktien nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie angesehen werden. Denn der blosse Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen stelle keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung auf dem blossen Eigentum an dem Gegenstand beruht und keine Gegenleistung für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie ist[38]. Stelle aber der Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen als solcher keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie dar, so müsse dasselbe auch für die Veräusserung solcher Beteiligungen gelten.[39]

Dagegen fielen Umsätze, bei denen es um die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Tätigkeiten gehe, die über den blossen Erwerb und den blossen Verkauf von Wertpapieren hinausgingen, wie etwa Umsätze bei einem Wertpapiergeschäft im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit, in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie. Sie seien allerdings nach Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 5 der 6. MWST-Richtlinie von der Steuer befreit[40].

Zur Frage, ob die Ausgabe von Aktien durch ein Unternehmen als eine wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden kann, die in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie fällt, stellt der EuGH zum einen fest, dass es für das Wesen des betreffenden Umsatzes keinen Unterschied mache, ob er von einem Unternehmen im Rahmen einer Börseneinführung oder von einem nicht börsennotierten Unternehmen ausgeführt werde. Zum anderen setze die Lieferung eines Gegenstandes gemäss Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie die Übertragung der Befähigung voraus, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Die Ausgabe neuer Aktien – bei denen es sich um Wertpapiere handelt, die einen nicht körperlichen Gegenstand darstellen – könne daher nicht als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie angesehen werden. Ob es sich bei der Ausgabe von Aktien um einen steuerbaren Umsatz handle, hänge folglich davon ab, ob dieser Umsatz eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 5 Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie darstelle.

Hierzu verweist der EuGH auf seine bisherige Rechtsprechung, wonach eine Personengesell-

schaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage an diese keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie erbringe[41]. Dasselbe müsse auch für die Ausgabe von Aktien zur Aufbringung von Kapital gelten. Eine Gesellschaft, die neue Aktien ausgebe, wolle nämlich ihr Vermögen durch die Beschaffung zusätzlichen Kapitals vergrössern, wobei sie jedoch den neuen Anteilseignern ein Eigentumsrecht an einem Teil des auf diese Weise erhöhten Kapitals einräume. Vom Standpunkt der ausgebenden Gesellschaft aus bestehe das Ziel im Erwerb von Kapital und nicht in der Erbringung einer Dienstleistung. Aus Sicht des Anteilseigners stelle die Zahlung der zur Kapitalerhöhung erforderlichen Beträge keine Gegenleistung dar, sondern eine Investition oder Kapitalanlage.

Vollständige Entlastung von der Mehrwertsteuer auf unternehmerisch veranlassten Aufwendungen

Der EuGH weist in seinem Urteil darauf hin, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung das in den Art. 17 bis 20 der 6. MWST-Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug fester Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht könne für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden[42]. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug solle der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterlägen[43].

Direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Ausgabe neuer Aktien mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit

Die Mehrwertsteuer könne jedoch nur abgezogen werden, wenn die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhingen. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer sei also nur gegeben, wenn

37 EuGH, Urteil v. 26.6.2003 Rs. C-442/01 *(KapHag)*, Slg. 2003, I-6851, Rz. 36.

38 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.2.1997 – Rs. C-80/95 *(Harnas & Helm)*, Slg. 1997, I-745, Rz. 15; EuGH, Urteil v. 26.6.2003 Rs. C-442/01 *(KapHag)*, Slg. 2003, I-6851, Rz. 38; EuGH, Urteil v. 21.10.2004 – Rs. C-8/03 *(BBL)*, Slg. 2004, I-10157, Rz. 38.

39 Vgl. EuGH, Urteil v. 20.6.1996 – Rs. C-155/94 *(Wellcome Trust)*, Slg. 1996, I-3013, Rz. 33; EuGH, Urteil v. 26.6.2003 Rs. C-442/01 *(KapHag)*, Slg. 2003, I-6851, Rz. 40; EuGH, Urteil v. 21.10.2004 – Rs. C-8/03 *(BBL)*, Slg. 2004, I-10157, Rz. 38.

40 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C-77/01 *(EDM)*, Slg. 2004, I-4295, Rz. 59; EuGH, Urteil v. 21.10.2004 – Rs. C-8/03 *(BBL)*, Slg. 2004, I-10157, Rz 41.

41 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 Rs. C-442/01 *(KapHag)*, Slg. 2003, I-6851, Rz. 43.

42 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.7.1995 – Rs. C-62/93 *(BP Soupergaz)*, Slg. 1995, I-1883, Rz. 18; EuGH, Urteil v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis 147/98 *(Gabalfrisa u. a.)*, Slg. 2000, I-1577, Rz. 43.

43 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.2.1985 – Rs. C-268/83 *(Rompelman)*, Slg. 1985, 655, Rz. 19; EuGH, Urteil v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 *(Ghent Coal Terminal)*, Slg. 1998, I-1, Rz. 15; EuGH, Urteil v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis 147/98 *(Gabalfrisa u. a.)*, Slg. 2000, I-1577, Rz. 44; EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 *(Midland Bank)*, Slg. 2000, I-4177, Rz. 19; EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 *(Abbey National)*, Slg. 2001, I-1361, Rz. 24.

die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehörten[44]. In Bezug auf das Ausgangsverfahren stellt der EuGH insoweit fest, dass angesichts dessen, dass die Ausgabe von Aktien nicht in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie falle, und dass dieser «Umsatz» von Kretztechnik ausgeführt worden sei, um ihr Kapital zugunsten ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken, die Kosten der Dienstleistungen, die sie im Rahmen der Ausgabe von Aktien bezogen habe, Teil ihrer allgemeinen Kosten seien und damit zu den Preiselementen ihrer Produkte gehörten. Solche Dienstleistungen hingen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen[45].

Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

Kretztechnik habe folglich nach Art. 17 Abs. 1 und 2 der 6. MWST-Richtlinie ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer, die ihre Aufwendungen für die verschiedenen Leistungen belastet hat, die sie im Rahmen ihrer Ausgabe von Aktien bezogen hat, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die sie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ausführe, um besteuerte Umsätze handle. Führe ein Steuerpflichtiger allerdings sowohl Umsätze aus, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht bestehe, könne gemäss Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. MWST-Richtlinie der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vorgenommen werden, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspräche[46].

4 Anmerkung

Mit dem vorliegenden Besprechungsurteil stellt der EuGH erstmals fest, dass auch die Ausgabe von neuen Anteilen durch Kapitalgesellschaften nicht in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie fällt. Er hat damit seine bereits in *KapHag* für Personengesellschaften vertretene Rechtsauffassung auf Kapitalgesellschaften übertragen. Des Weiteren hat der EuGH aus der Nichtsteuerbarkeit der Ausgabe neuer Anteile gefolgert, dass die Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Anteile zu den allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen gehören und daher insgesamt mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen. Ist diese mehrwertsteuerpflichtig, können die Vorsteuern im Zusammenhang mit diesen Kosten vollumfänglich abgezogen werden. Der EuGH setzt insofern seine in *Cibo Participations* entwickelte Rechtsprechung zu geschäftsleitenden Holdinggesellschaften fort. Das Besprechungsurteil ist von erheblicher praktischer Bedeutung, da entgegen der Praxis in vielen EU-Mitgliedstaaten (darunter auch Deutschland) nunmehr Börseneinführungskosten grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen.
Aus Schweizer Sicht ist darauf hinzuweisen, dass das Besprechungsurteil im Einklang mit den ab dem 1.1.2005 geltenden Praxisänderungen der ESTV steht, die in der insoweit einschlägigen Ziff. 2.4 Vorsteuern auf Kosten im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen zum Abzug zulassen, sofern sie im Rahmen einer steuerbaren Geschäftstätigkeit anfallen[47].

III EuGH, Urteil v. 14.7.2005 – Rs. C-435/03 (*British American Tobacco International*)[48]
Diebstahl von Waren ist keine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt

1. Der Diebstahl von Waren stellt keine «Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt» im Sinne von Art. 2 der 6. MWST-Richtlinie dar

und kann daher nicht als solcher der Mehrwertsteuer unterliegen. Der Umstand, dass die gestohlenen Waren einer Verbrauchsteuer unterliegen, hat hierauf keinen Einfluss.
2. Die einem Mitgliedstaat auf der Grundlage von Art. 27 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie erteilte Ermächtigung zur Durchführung von Massnahmen zur Erleichterung der Kontrolle der Erhebung der Mehrwertsteuer ermächtigt diesen Staat nicht dazu, den Diebstahl von Waren aus einem Steuerlager der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

1 Ausgangssachverhalt

Die Newman Shipping & Agency Company NV («Newman») betreibt in Antwerpen ein Steuerlager, in dem Tabakwaren gelagert wurden, die von British American Tobacco International Ltd («BATI»), der Eigentümerin dieser Waren, in Belgien hergestellt und verpackt worden waren. Auf diesen Waren waren keine Steuerbanderolen angebracht. Aus dem Lager wurden in den Jahren 1995, 1996 und 1998 Zigaretten entwendet. Die Diebstähle wurden bei der Polizei angezeigt. Die belgische Zoll- und Verbrauchsteuerverwaltung erliess gegenüber Newman einen Steuerbescheid, mit dem für die fehlenden Zigaretten Verbrauch- und Mehrwertsteuer nacherhoben wurden. Nach erfolglosem Einspruch entrichtete Newman die verlangten Nachsteuern, behielt sich aber die Geltendmachung sämtlicher Rechte in Bezug auf die Mehrwertsteuer vor. BATI erstattete Newman die erwähnten Beträge vollständig. Der in der Folge mit dem Rechtsstreit betreffend der Entrichtung der Mehrwertsteuer für die gestohlenen Zigaretten befasste belgische Hof van Beroep Antwerpen setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[49].

2 Vorlagefragen

(1) Kann eine Lieferung von Gegenständen im Sinne der 6. MWST-Richtlinie mit der Folge stattfinden, dass Mehrwertsteuer erhoben werden kann:
- bei Fehlen eines Gegenwerts oder eines entgeltlichen Umsatzes,
- ohne Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen,
- wenn die Gegenstände nicht rechtmässig in den Verkehr gebracht werden können, da es sich um gestohlene Waren und/oder Schmuggelware handelt?

(2) Fällt die Antwort auf die erste Frage anders aus, wenn es sich um Verbrauchsteuererzeugnisse und insbesondere um Tabakwaren handelt?

(3) [...]

(4) [...]

---

44 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 *(Midland Bank)*, Slg. 2000, I-4177, Rz. 30; EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 *(Abbey National)*, Slg. 2001, I-1361, Rz. 28; EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 *(Cibo Participations)*, Slg. 2001, I-6663, Rz. 31.

45 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.4.1995 – Rs. C-4/94 *(BLP Group)*, Slg. 1995, I-983, Rz. 25; EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 *(Midland Bank)*, Slg. 2000, I-4177, Rz 31; EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 *(Abbey National)*, Slg. 2001, I-1361, Rz. 35 und 36; EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 *(Cibo Participations)*, Slg. 2001, I-6663, Rz. 33.

46 Vgl. EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 *(Abbey National)*, Slg. 2001, I-1361, Rz. 37; EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 *(Cibo Participations)*, Slg. 2001, I-6663, Rz. 34.

47 Vgl. ESTV, Praxisänderungen ab 1.1.2005, Ziff. 2.4 – Vorsteuerabzug auf Gründungskosten u. ä., 7.

48 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

49 ABl. EU, C 304 v. 13.12.2003, 15.

(5) Ist ein Mitgliedstaat bei Vorliegen einer Ermächtigung im Sinne von Art. 27 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie, die nur die Vorauszahlung der Mehrwertsteuer durch Steuerbanderolen betrifft, befugt, die Mehrwertsteuertatbestände dadurch zu ergänzen, dass Mehrwertsteuer erhoben wird, wenn Verbrauchsteuererzeugnisse aus einem Steuerlager gestohlen werden?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Diebstahl keine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt

Unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung stellt der EuGH zunächst fest, dass der Diebstahl von Waren begrifflich nicht zu einer finanziellen Gegenleistung für den Bestohlenen führt. Er könne daher als solcher nicht als Lieferung von Gegenständen «gegen Entgelt» im Sinne von Art. 2 Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie betrachtet werden[50]. Des Weiteren verweist der EuGH darauf, dass die «Lieferung eines Gegenstandes» nach der Begriffsbestimmung des Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie «die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen», voraussetzt. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergebe sich, dass der Begriff der Lieferung eines Gegenstandes sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen beziehe, sondern dass er jede Übertragung eines körperlichen Gegenstandes durch eine Partei umfasse, die die andere Partei ermächtige, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie Eigentümer. Diese Auffassung entspreche dem Zweck der 6. MWST-Richtlinie, die u. a. zum Ziel habe, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf eine einheitliche Definition der steuerbaren Umsätze zu gründen[51]. Der Diebstahl von Waren mache aus dem Täter jedoch nur deren Besitzer und befähige ihn nicht, über die Waren wie ihr Eigentümer zu verfügen, sodass der Diebstahl nicht zu einer Übertragung vom Bestohlenen auf den Täter im Sinne der erwähnten Bestimmung des 6. MWST-Richtlinie führe.

Keine Besonderheit bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren

Der Umstand, dass die aus dem Steuerlager gestohlenen Zigaretten einer Verbrauchsteuer unterliegen, hat nach Ansicht des EuGH keinen Einfluss auf die Antwort, die dem vorlegenden Gericht zu geben ist. Denn keine Bestimmung der 6. MWST-Richtlinie verknüpfe die Entstehung der Mehrwertsteuer mit den Verbrauchsteuern. Der Steuertatbestand der Mehrwertsteuer, mit dem die notwendigen rechtlichen Voraussetzungen für die Entstehung der Steuer erfüllt werden, ist die Lieferung eines Gegenstandes, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt oder die Einfuhr von Gegenständen, nicht die Erhebung der Verbrauchsteuern auf diese.

Enge Auslegung von Massnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen

Mit Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung erinnert der EuGH daran, dass die in Art. 27 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie geregelten nationalen Sondermassnahmen, die zulässig sind, «um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten», eng auszulegen sind[52]. Sie dürfen von der in Art. 11 der 6. MWST-Richtlinie geregelten Besteuerungsgrundlage nur insoweit abweichen, als dies für die Erreichung dieses Ziels unbedingt erforderlich ist[53]. Die vorliegend

nach Art. 27 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie erteilte Ermächtigung kann jedoch nicht über den Zweck hinausgehen, aus dem sie beantragt worden ist[54]. Die Massnahmen, zu denen das Königreich Belgien gemäss Art. 27 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie ermächtigt worden ist, sollen jedoch nur die «Erleichterung der Steuererhebung» bezwecken, indem sie u. a. vorsehen, dass die Mehrwertsteuer gleichzeitig mit den Verbrauchsteuern erhoben wird, d. h. bevor der Steuertatbestand erfüllt ist. Die Massnahmen beziehen sich somit auf den Zeitpunkt der Entstehung der Mehrwertsteuer in der Weise, das dieser mit demjenigen der Erhebung der Verbrauchsteuern zusammenfällt. Sie beziehen sich jedoch nicht auf die Bestimmungen über die Feststellung der der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze und können daher keine neue Kategorie steuerbarer Umsätze schaffen, die nicht in der 6. MWST-Richtlinie vorgesehen ist. Somit hat die dem Königreich Belgien auf Grundlage von Art. 27 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie erteilte Ermächtigung diesen EU-Mitgliedstaat nicht dazu ermächtigt, den Diebstahl von Tabakwaren der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

4 Anmerkung

Bereits aus dem mehrwertsteuerlichen Leistungsbegriff folgt, dass (mit Ausnahme eines fingierten Umsatzes aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung) eine Leistung nicht ohne ein willensgesteuertes Verhalten des Steuerpflichtigen denkbar ist. Ferner ist aus der Begriffsbestimmung des Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie abzuleiten, dass eine Lieferung sowohl die Verschaffung der faktischen Verfügungsbefähigung (objektives Element) als auch den übereinstimmenden Willen des Lieferers und des Abnehmers zur Verschaffung der Verfügungsmacht (subjektives Element) voraussetzt. Wie der EuGH im Besprechungsurteil kaum überraschend feststellt, fehlt es zwischen Bestohlenem und Dieb an einem solchen übereinstimmenden Willensentschluss. Zudem fehlt es beim Diebstahl an einer Gegenleistung (Entgelt) und damit einer Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer. Anders verhält es sich nach allgemeiner Auffassung beim Absatz gestohlener Waren durch den Dieb oder Hehler. Denn der Abnehmer gestohlener oder gehehlter Ware erwirbt nach dem Willen der am Leistungsaustausch Beteiligten die tatsächliche Sachherrschaft und damit die Befähigung, über das Diebes- oder Hehlergut rein tatsächlich zu verfügen.

Das Besprechungsurteil ist auch deswegen interessant, weil jüngst das BGer über einen Sachverhalt zu entscheiden hatte, in dem ein Steuerpflichtiger unter Umgehung der Zollkontrolle Schmuck im Wert von US$ 1 Mio. aus der Schweiz nach Paris verbrachte und dort einem Trickbetrug zum Opfer fiel[55]. Das BGer lässt die Frage einer mehrwertsteuerlichen Lieferung in Paris als im Ergebnis nicht entscheidungserheblich offen, bewegt sich aber auf einer Linie mit dem Urteil des EuGH, wenn es feststellt, dass derjenige, dem ein Gegenstand gegen seinen Willen abhanden kommt, keine Lieferung ausführt. System- und (hypothetisch) gemeinschaftsrechtswidrig ist allerdings die weitere Feststellung des BGer, dem betro-

---

50 Vgl. EuGH, Urteil v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 *(Tolsma)*, Slg. 1994, I-743, Rz. 14.

51 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.2.1990 – Rs. C-320/88 *(Shipping and Forwarding)*, Slg. 1990, I-285, Rz. 7 und 8).

52 Vgl. EuGH, Urteil v. 10.4.1984 – Rs. 324/82 *(Kommission/Belgien)*, Slg. 1984, 1861, Rz. 29.

53 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.5.1997 – Rs. C-63/96 *(Skripalle)*, Slg. 1997, I-2847, Rz. 24.

54 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.5.1997 – Rs. C-63/96 *(Skripalle)*, Slg. 1997, I-2847, Rz. 30.

55 BGer, Urteil v. 1.4.2004 (2A.330/2002).

genen Steuerpflichtigen stünde kein Recht auf Abzug der auf dem Erwerb des Schmuckes lastenden Mehrwertsteuer zu. Denn bei Diebstahl oder Untergang der Ware ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, auch wenn kein Ausgangsumsatz stattfindet, sofern der beabsichtigte Umsatz den Vorsteuerabzug zugelassen hätte[56].

IV EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob Verzekeringen)*[57] Überlassung von Standardsoftware mit individueller Anpassung als einheitliche Dienstleistung

1. Art. 2 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass dann, wenn ein Steuerpflichtiger für einen Verbraucher, wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist, zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, alle diese Handlungen oder Elemente in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht eine einheitliche Leistung darstellen.
2. Das ist bei einem Umsatz, bei dem ein Steuerpflichtiger einem Verbraucher eine zuvor entwickelte und in den Verkehr gebrachte, auf einem Datenträger gespeicherte Standardsoftware überlässt und anschliessend an die besonderen Bedürfnisse dieses Erwerbers anpasst, auch dann der Fall, wenn dafür zwei getrennte Preise gezahlt werden.
3. Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass eine einheitliche Leistung wie die in Ziff. 2 dieses Tenors genannte als «Dienstleistung» einzustufen ist, wenn die fragliche Anpassung weder unbedeutend noch nebensächlich, sondern vielmehr von ausschlaggebender Bedeutung ist; das ist insbesondere dann der Fall, wenn diese Anpassung angesichts von Umständen wie ihrem Umfang, ihren Kosten oder ihrer Dauer entscheidend dafür ist, dass der Erwerber eine auf ihn zugeschnittene Software nutzen kann.
4. Art. 9 Abs. 2 lit. e drittes Lemma der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass er auf eine einheitliche Dienstleistung wie die in Ziff. 3 dieses Tenors genannte Anwendung findet, wenn sie einem innerhalb der Gemeinschaft, jedoch ausserhalb des Landes des Dienstleistenden ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

1 Ausgangssachverhalt

Levob Verzekeringen BV («Levob») ist ein in den Niederlanden ansässiges Versicherungsunternehmen. Im Jahr 1997 schloss Levob mit einem in den USA ansässigen Softwareunternehmen einen Vertrag ab, in dem sich das Softwareunternehmen verpflichtete, Levob ein Computerprogramm (Basissoftware) zu überlassen, das es bei Versicherungsgesellschaften in den USA vermarktet. Gegen eine Gebühr von US$ 713 000 erhielt Levob an der Software eine nicht übertragbare und unbefristete Lizenz. Die Datenträger mit der Basissoftware wurden in den USA übergeben und von Beschäftigten der Levob in den Niederlanden eingeführt. Ausserdem sah der Vertrag gegen Zahlung einer zusätzlichen Gebühr zwischen US$ 793 000 und US$ 970 000 die Anpassung der Software an die besonderen Bedürfnisse von Levob vor. Dabei handelte es sich insbesondere um die Übersetzung des Programms ins Niederländische sowie Änderungen in Bezug auf die spezifische Vertriebsstruktur. Schliesslich verpflichtete sich das Softwareunternehmen gegen Zahlung von weiteren US$ 7500 die Basissoftware und ihre Anpassungen im EDV-System von Levob zu in-

stallieren und die dort Beschäftigten fünf Tage lang zu schulen. Die für die Basissoftware gezahlten Beträge wurden – wohl unter der Annahme, es habe sich insoweit um eine in den USA ausgeführte Lieferung von Gegenständen gehandelt – von Levob nicht in ihren Mehrwertsteuererklärungen deklariert. Dagegen sah die niederländische Steuerverwaltung in der Lieferung der Basissoftware und ihrer Anpassung einen einheitlichen steuerbaren Vorgang, den sie insgesamt als (Katalog-)Dienstleistung beurteilte, und erliess Steuerbescheide über sämtliche von Levob gezahlten Beträge. Der in der Folge mit dem Rechtsstreit befasste Hoge Raad der Nederlanden setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[58].

2 Vorlagefragen

(1) (a) Sind die Art. 2 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie so auszulegen, dass die Überlassung von Software wie in der vorliegenden Rechtssache und unter den dafür geltenden Bedingungen – wobei für die vom Lieferanten entwickelte und in den Verkehr gebrachte Standardsoftware, gespeichert auf einem Träger, einerseits und deren nachfolgende Anpassung an die Bedürfnisse des Käufers andererseits getrennte Entgelte vereinbart werden – als Erbringung einer einheitlichen Leistung betrachtet werden kann?

(b) Falls diese Frage bejaht wird: Sind diese Bestimmungen dann so auszulegen, dass diese Leistung als eine einheitliche Dienstleistung zu betrachten ist (in der die Lieferung des Gegenstands, des Trägers, aufgeht)?

(c) Wenn die letzte Frage bejaht wird, ist dann Art. 9 der 6. MWST-Richtlinie so auszulegen, dass diese Dienstleistung an dem in Art. 9 Abs. 1 erwähnten Ort erbracht wird?

(d) Falls die vorhergehende Frage verneint wird, welcher lit. von Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie ist dann anwendbar?

(2) [...]

3 Aus den Entscheidungsgründen

Gesamtbetrachtung eines Leistungsbündels entscheidet über Mehrheit von Leistungen oder einheitliche Leistung

Der EuGH verweist in seinem Urteil zunächst auf seine bisherige Rechtsprechung zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Geschäftsvorfällen, die ein Leistungsbündel darstellen. Danach ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehrere getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung und ob im letztgenannten Fall diese einheitliche Leistung als Dienstleistung oder Lieferung einzustufen ist[59]. Während in der Regel jeder Umsatz als eigene, selbständige Leistung zu betrachten sei, dürfe im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Daher seien die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbracht würden, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ab-

56 Vgl. auch Art. 20 Abs. 1 lit. b der 6. MWST-Richtlinie.

57 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

58 ABl. EU, C 94 v. 17.4.2004, 19.

59 Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 *(Faaborg-Geltingen Linien)*, Slg. 1996, I-2395, Rz. 12-14; EuGH, Urteil v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 *(Card Protection Plan)*, Slg. 1999, I-973, Rz. 28 f.

zustellen sei[60]. Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung liege danach insbesondere dann vor, wenn bestimmte Leistungselemente eines Leistungsbündels als unselbständige Nebenleistung das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilten[61]. Das Gleiche gelte, wenn aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers bestimmte Leistungselemente so eng miteinander verbunden seien, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. In Bezug auf das Ausgangsverfahren stellt der EuGH diesbezüglich fest, dass es wirklichkeitsfremd wäre, anzunehmen, dass ein Verbraucher bei ein und demselben Unternehmen zunächst eine bestehende Software erwerbe, die in diesem Zustand für seine wirtschaftliche Tätigkeit nutzlos sei, und erst später Anpassungen vornehmen lasse, die diese Software für den verfolgten wirtschaftlichen Zweck einsatzfähig machten. Levob sei es vielmehr von vornherein um die Überlassung einer an ihre besonderen Bedürfnisse angepassten, einsatzfähigen Software gegangen. Dem Umstand, dass für die Überlassung der Basissoftware und deren Anpassung getrennte Preise vereinbart wurden, komme wegen der objektiven engen Verbindung beider Leistungselemente indessen keine ausschlaggebende Bedeutung zu[62].

Dominierende Bestandteile einer einheitlichen Leistung massgebend für Abgrenzung Dienstleistung oder Lieferung

Zur Beantwortung der Frage, ob die so bestimmte einheitliche, komplexe Leistung des Softwareunternehmens insgesamt als Dienstleistung oder Lieferung einzustufen ist, sei ferner eine Bestimmung der dominierenden Bestandteile dieser Leistung erforderlich[63]. In diesem Zusammenhang seien neben der Bedeutung der Anpassungen der Basissoftware, die vorgenommen wurden, damit diese für die von Levob ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten eingesetzt werden konnte, auch der Umfang, die Dauer und die Kosten dieser Anpassungen relevant. Bezogen auf das Ausgangsverfahren bedeute die Anwendung dieser Kriterien, dass eine einheitliche Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie vorliege, da die fraglichen Anpassungen weder unbedeutend noch nebensächlich gewesen seien, sondern für den verfolgten wirtschaftlichen Zweck des Erwerbs einer einsatzfähigen, an die besonderen Bedürfnisse von Levob angepassten Standardsoftware von ausschlaggebender Bedeutung gewesen seien.

Leistungsort der einheitlichen, komplexen Dienstleistung

Zur Frage, an welchem Ort die wie vorstehend ermittelte einheitliche Dienstleistung erbracht wird, stellt der EuGH fest, dass Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie keinen Vorrang gegenüber Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie habe. Vielmehr stelle sich in jedem Einzelfall die Frage, ob eine der Bestimmungen des Art. 9 Abs. 2 der 6. MWSt-Richtlinie einschlägig sei; anderenfalls gelte Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie[64]. In Bezug auf das Ausgangsverfahren bestimmt der EuGH den Leistungsort nach Art. 9 Abs. 2 lit. e drittes Lemma der 6. MWST-Richtlinie, wobei er in der Anpassung von Standardsoftware an die besonderen Bedürfnisse des Verbrauchers eine Leistung sieht, die insbesondere von Ingenieuren erbracht wird bzw. Ingenieurleistungen ähnlich ist. Diesbezüglich verweist der EuGH auf den Umstand, dass die Informatik und insbesondere die Programmierung und Entwicklung von Software in der Ausbildung angehender Ingenieure bedeutenden Raum einnimmt und häufig sogar eine der verschiedenen Speziali-

sierungen darstellt, die ihnen während dieser Ausbildung angeboten werden.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil bestätigt im Ergebnis die in den meisten EU-Mitgliedstaaten praktizierte Unterscheidung zwischen Standardsoftware und nicht standardisierter Software, die speziell nach den Anforderungen des Anwenders erstellt wird oder eine vorhandene Software den Bedürfnissen des Anwenders individuell anpasst (sog. Individualsoftware). Danach gilt die Überlassung von Standardsoftware auf Datenträgern grundsätzlich als Lieferung, während die Überlassung von Individualsoftware mit oder ohne Trägermedium als Dienstleistung beurteilt wird[65]. Man darf insoweit gespannt sein, ob das Urteil des EuGH die Praxis der ESTV und EZV zur Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung beeinflussen wird, in der bislang mit dem Kriterium der Software «mit» oder «ohne Marktwert» gearbeitet wird[66].

Zu klären war allerdings zunächst, ob es sich bei der Überlassung der Standardsoftware und deren Anpassung an die besonderen Bedürfnisse des Kunden um eine einheitliche (Dienst-)Leistung oder zwei getrennte Leistungen (1. Lieferung und 2. Dienstleistung) handelt. Ausgehend von seinen insbesondere in *Card Protection Plan* entwickelten Grundsätzen legt der EuGH überzeugend dar, dass im konkreten Fall eine einheitliche Leistung des Softwareunternehmens anzunehmen ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn man davon ausgeht, dass allein der Lieferant (und Softwarehersteller) in der Lage war, das von ihm «gelieferte» Programm wirtschaftlich sinnvoll an die Bedürfnisse des Kunden anzupassen.

Die Ausführungen des EuGH zur Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungsorts wirken in Bezug auf die Beurteilung der Überlassung von Standardsoftware nebst Anpassung an die besonderen Bedürfnisse des Kunden als «Ingenieurleistung» im Sinne des Art. 9 Abs. 2 lit. e drittes Lemma der 6. MWST-Richtlinie ein wenig gewollt. Dessen ungeachtet dürfte die Qualifikation als Katalogdienstleistung im Sinne des Art. 9 Abs. 2 lit. e der 6. MWST-Richtlinie im Ergebnis zutreffend sein und der Praxis in den meisten EU-Mitgliedstaaten entsprechen[67].

---

60 Vgl. EuGH, Urteil v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 *(Card Protection Plan)*, Slg. 1999, I-973, Rz. 29.

61 Vgl. EuGH, Urteil v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 *(Card Protection Plan)*, Slg. 1999, I-973, Rz. 30; EuGH, Urteil v. 15.5.2001 – Rs. C-34/99 *(Primback)*, Slg. 2001, I-3833 Rz. 45.

62 Vgl. EuGH, Urteil v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 *(Card Protection Plan)*, Slg. 1999, I-973, Rz. 31.

63 Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 *(Faaborg-Geltingen Linien)*, Slg. 1996, I-2395, Rz. 14.

64 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.2005 – Rs. C-452/03 *(RAL Channel Islands u. a.)*,Slg. 2005, I-3947, Rz. 24.

65 Vgl. beispielhaft: Abschnitt 25 Abs. 2 Ziff. 7 der deutschen Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 sowie Abschnitt 12.4.2 der britischen VAT Notice 741 (2002): Place of supply services. Wird Software auf elektronischem Weg (z. B. das Internet) überlassen, ist hingegen unabhängig von der Einordnung als Standard- oder Individualsoftware mehrwertsteuerlich stets von einer Dienstleistung auszugehen (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. e zwölftes Lemma und Anhang L Ziff. 2 der 6. MWST-Richtlinie).

66 Vgl. ESTV, Merkblatt Nr. 06 – Merkblatt über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung, Ziff. 5.2.2 lit. a und Ziff. 5.3.3 sowie EZV, MWST-Info-Blatt Nr. 03 – Besteuerung von Software-Einfuhren.

67 Meist wird in der Erstellung eines nicht standardisierten Computerprogramms nach den speziellen Anforderungen des Auftraggebers oder der entsprechenden Anpassung einer bestehenden Standardsoftware eine Dienstleistung in Gestalt der «Überlassung von Informationen» gesehen (so auch Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträge v. 12.5.2005, Rz. 106.

Auf den ersten Blick mag überraschen, dass der EuGH in seinem Urteil die einfuhrsteuerliche Seite des Verbringens der auf Datenträgern gespeicherten Basissoftware in die Niederlande nicht beleuchtet hat. Der Grund hierfür wird in der in den Streitjahren noch geltenden – inzwischen aber aufgehobenen[68] – besonderen zollrechtlichen Bewertungsvorschrift des Art. 167 ZK-DVO zu suchen sein. Danach wurde auf einem Datenträger gespeicherte Software bei der Einfuhr in die EU nur mit dem Wert des Datenträgers bewertet (sofern die Rechnung den Wert des Datenträgers getrennt vom Wert des Programms auswies). Seit März 2002 ist bei der Ermittlung des Zoll- und Einfuhrsteuerwertes von eingeführten Datenträgern auch der Wert der gespeicherten Programme zu berücksichtigen, sodass diese nach heutiger Rechtslage grundsätzlich der niederländischen Einfuhrsteuer unterliegen.

Aus dem Besprechungsurteil folgt daher bei Anwendung des heute geltenden Zollrechts eine doppelte Besteuerung des für die Basissoftware gezahlten Teilentgelts unter dem Gesichtspunkt der Einfuhrsteuer und der auf Levob im Reverse-Charge-Verfahren verlagerten Mehrwertsteuer auf der aus den USA bezogenen einheitlichen Dienstleistung.

---

[68] Vgl. Verordnung (EG) Nr. 444/2002 der Kommission v. 11.2.2002, ABl. EU, L 68 v. 12.3.2002, 11.