EuGH Report 3/06

A Direkte Steuern

EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 (*CLT-UFA*)[1] Steuersatzdiskriminierung von Betriebsstätten gegenüber Tochtergesellschaften verletzt Niederlassungsfreiheit

1. Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) und Art. 58 EG-Vertrag (jetzt Art. 48 EG) stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, mit einem höheren Steuersatz belastet werden als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet.
2. Es ist Sache des nationalen Gerichts, den Steuersatz, der auf die Gewinne einer Zweigniederlassung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anzuwenden ist, nach Massgabe des Steuersatzes zu ermitteln, der im Fall der Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft insgesamt anzuwenden gewesen wäre.

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

Stefan Oesterhelt
Rechtsanwalt, LL.M.,
dipl. Steuerexperte,
Homburger Rechtsanwälte,
Zürich

Maurus Winzap
Rechtsanwalt, LL.M.,
dipl. Steuerexperte
Walder Wyss & Partner,
Zürich

1 Ausgangssachverhalt

Die Gesellschaft CLT-UFA hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Luxemburg. Sie unterhielt im Streitjahr (1994) in Deutschland eine Zweigniederlassung. In Übereinstimmung mit der damaligen deutschen Regelung war der der deutschen Betriebsstätte von CLT-UFA zurechenbare Gewinn zu einem Satz von 42% im Rahmen der Körperschaftssteuer zu versteuern. Der Gewinn einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft unterlag damals 45% Körperschaftssteuer, wobei dieser Steuersatz bei vollständiger Ausschüttung an die Muttergesellschaft nachträglich auf 33.5% (bei Ausschüttung vor dem 30.6.1996) bzw. 30% (bei Ausschüttung nach dem 30.6.1996) herabgesetzt wurde.
Die beim Finanzgericht erhobenen Rechtsmittel, welche die Anwendung eines Steuersatzes von 30% begehrten, waren erfolglos. Der daraufhin angerufene Bundesfinanzhof legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[2].

2 Vorlagefragen

Die erste Vorlagefrage geht im Wesentlichen dahin, ob die Niederlassungsfreiheit einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesell-

schaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, mit einem höheren Steuersatz belastet werden als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet. Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte der Bundesfinanzhof wissen, ob der Steuersatz für Betriebsstätten für das Streitjahr auf 30% herabgesetzt werden muss, um den Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit zu beseitigen.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

Unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung in *avoir fiscal*[3] hält der EuGH zunächst fest, dass die Niederlassungsfreiheit von Art. 43 ff. EG-Vertrag den Gesellschaften eines Mitgliedstaats das Recht verleiht, die Rechtsform ihrer Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen und dass diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden dürfe.
Diese (Rechtsformwahl-)Freiheit habe, so der EuGH, insbesondere zum Ziel, es den Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, um ihre Tätigkeiten dort unter den gleichen Bedingungen auszuüben, wie sie für Tochtergesellschaften gelten. Die Anwendung eines höheren Steuersatzes mache Zweigniederlassungen gegenüber Tochtergesellschaften weniger attraktiv, was die Rechtsformwahlfreiheit einschränke.

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern
EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 (*CLT-UFA*)
Steuersatzdiskriminierung von Betriebsstätten gegenüber Tochtergesellschaften verletzt Niederlassungsfreiheit

B Mehrwertsteuer
I EuGH, Urteil v. 9.3.2006 Rs. C-114/05 (*Gillan Beach*)
Leistungen von Messeveranstaltern werden am Tätigkeitsort besteuert
II EuGH, Urteil v. 23.3.2006 – Rs. C-210/04 (*FCE*)
Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte; Betriebsstätte kein selbständiges Steuersubjekt
III EuGH, Urteil v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 (*EMAG*)
Leistungsort bei innergemeinschaftlichen Reihenlieferungen
IV EuGH, Urteil v. 11.5.2006 – Rs C-384/04 (*FTI u.a.*)
Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers und Festsetzung einer Sicherheitsleistung gegenüber dem Gesamtschuldner nach Gemeinschaftsrecht zulässig

Vergleichbarkeit der Situationen bejaht

Die Situation einer Zweigniederlassung sei durchaus mit derjenigen einer Tochtergesellschaft, welche ihre Gewinne an die Muttergesellschaft ausschütte, zu vergleichen. In beiden Fällen werden die Gewinne nämlich der die Zweigniederlassung bzw. Tochtergesellschaft kontrollierenden Gesellschaft zur Verfügung gestellt. Dass bei der Zweigniederlassung diesbezüglich kein förmlicher Beschluss notwendig sei, könne keine Rolle spielen.
Die Anwendung eines niedereren Steuersatzes auf Tochtergesellschaften könne auch nicht mit dem Argument der wirtschaftlichen Doppelbe-

1 ABl. EU, C 131 v. 03.06.2006, 4; noch nicht in Slg. veröffentlicht.
2 ABI. EU, C 200 v. 23.8.2003, 12.
3 EuGH, Urteil v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83 (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273, Rz. 22.

lastung gerechtfertigt werden. Nach den einschlägigen Regeln im DBA Deutschland-Luxemburg seien nämlich sowohl Betriebsstättengewinne als auch Beteiligungserträge in Luxemburg von einer Besteuerung ausgenommen.
Da sich eine deutsche Zweigniederlassung einer Luxemburger Gesellschaft gegenüber einer deutschen Tochtergesellschaft einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft in einer vergleichbaren Situation befinde, verstosse die Anwendung eines höheren Steuersatzes auf Gewinne von Zweigniederlassungen gegen die Niederlassungsfreiheit.

Zweite Vorlagefrage zurückgewiesen

Mit Verweis auf die Aufgabenteilung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof liess der EuGH offen, ob vorliegend ein Steuersatz von 30% oder von 33.5% anzuwenden gewesen wäre, und weist die zweite Vorlagefrage somit zurück. Es sei Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, was für ein Steuersatz auf eine Tochtergesellschaft, welche ihren Gewinn an die Muttergesellschaft ausgeschüttet hätte, angewandt worden wäre. Die Gewinne der Zweigniederlassung seien zu diesem Satz zu versteuern.

4 Anmerkung

Gewährleistung der Rechtsformneutralität durch Niederlassungsfreiheit

Das Besprechungsurteil ist ein weiteres Urteil des EuGH zur Rechtsformneutralität. Es steht damit in einer Linie zu den Entscheiden in *avoir fiscal*[4], *Royal Bank of Scotland*[5] sowie *Saint-Gobain*[6]. In allen diesen Entscheiden erblickte der EuGH eine unterschiedliche Behandlung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften durch den Quellenstaat (Betriebsstättenstaat bzw. Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft) als eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit. Die Vergleichbarkeit von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten ist nach Auffassung des EuGH jedoch nicht immer gegeben: In *Bosal*[7] und *Marks & Spencer*[8] verglich der EuGH die EU-Tochtergesellschaft eines ansässigen Unternehmens nicht etwa mit einer in demselben EU-Staat gelegenen Betriebsstätte, sondern mit einer inländischen Tochtergesellschaft.
Dass Betriebsstätten und Tochtergesellschaften nicht in allen Belangen gleich behandelt werden müssen, versteht sich von selbst[9]. Wann Betriebsstätten und Tochtergesellschaften sich in einer vergleichbaren Situation befinden, hängt wohl von einer Wertungsentscheidung des EuGH ab[10]. Bemerkenswert ist jedoch, dass in der Rechtsprechung des EuGH die Vergleichbarkeit regelmässig bejaht wurde, wenn die Gemeinschaftsrechtskonformität einer Regelung des Betriebsstättenstaates zu prüfen war, hingegen abgelehnt wurde, wenn es um eine Regelung des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens bzw. der Muttergesellschaft ging[11].
Nicht nur eine Ungleichbehandlung von Betriebsstätte und Tochtergesellschaft kann gegen die Niederlassungsfreiheit verstossen. In *Futura* hat der EuGH entschieden, dass auch das Unterlassen einer Differenzierung eine Diskriminierung sein kann, wenn den Unterschieden zwischen Gebietsansässigem ([Tochter-]Gesellschaft) und Gebietsfremden (Betriebsstätte) nicht gebührend Rechnung getragen wird[12].

Rechtfertigungen des deutschen Finanzamtes

Keine Rolle spielte für den EuGH, dass im Fall der Tochtergesellschaft eine Ausschüttung eines förmlichen Beschlusses bedürfe, während dies bei einer Betriebsstätte nicht der Fall sei. Dies

ist ein weiteres Indiz dafür, dass zivilrechtliche Unterschiede für den EuGH im Hinblick auf die Vergleichbarkeit zweier Tatbestände keine grosse Rolle spielen. So wurde auch in *Marks & Spencer*[13] auf die im Gegensatz zu Betriebsstätten bloss beschränkte Haftung für Tochtergesellschaften nicht eingegangen.

Das deutsche Finanzamt rechtfertigte den tieferen Steuersatz einer Tochtergesellschaft ferner mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Doppelbelastung, da die Gewinne auch auf Stufe der Muttergesellschaft besteuert würden. Der EuGH verwirft diese Rechtfertigung mit dem Hinweis darauf, dass im Falle einer Luxemburger Muttergesellschaft eine solche Doppelbelastung gerade nicht vorliegen würde. Es ist erstaunlich, dass der EuGH auf diesen Rechtfertigungsversuch überhaupt einging und die Steuerbelastung auf Stufe Muttergesellschaft in seine Betrachtung mit einbezieht[14].

Schweizerische Perspektive

Aus schweizerischer Sicht fragt sich, ob das Besprechungsurteil auch mit Bezug auf schweizerische Betriebsstätten von EU-Gesellschaften bzw. von EU-Betriebsstätten schweizerischer Gesellschaften zu berücksichtigen ist.

Im Gegensatz zur Kapitalverkehrsfreiheit kommt der Niederlassungsfreiheit jedoch grundsätzlich keine Drittwirkung (d. h. Wirkung gegenüber Angehörigen von Nicht-EU-Staaten) zu. Daher können sich EU-Betriebsstätten schweizerischer Gesellschaften nicht gestützt auf die im Besprechungsurteil zu Art. 43 EG-Vertrag enthaltene *ratio decidendi* gegen Diskriminierungen zur Wehr setzen.

Die «Freizügigkeit der Niederlassung» wird auch im Freizügigkeitsabkommen (FZA) zwischen der Schweiz und der EU gewährt[15]. Nach

---

4 EuGH, Urteil v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83 (*avoir fiscal*), Slg. 1986, 273.

5 EuGH, Urteil v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 (*Royal Bank of Scotland*), Slg. 1999, I-2664.

6 EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 (*Saint-Gobain*), Slg. 1999, I-6181.

7 EuGH, Urteil v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 (*Bosal*), Slg. 2003, I-9430.

8 EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

9 TERRA/WATTEL weisen darauf hin, dass die Rechtsformwahlfreiheit gewisse Unterschiede geradezu notwendig mache, da bei identischer Behandlung von Tochtergesellschaft und Betriebsstätte gar keine echte Wahl mehr möglich wäre (European Taxation, 4. Aufl., Amsterdam 2005, 149).

10 So LANG, Gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht?, IStR 2005, 397 ff., 401.

11 Vgl. TERRA/WATTEL, 149 f.; DAHLBERG, Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital, Amsterdam 2005, 158 ff.

12 EuGH, Urteil v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 *(Futura Participations)*, Slg. 1997, I-2492. Nach luxemburgischem Recht hing die Berücksichtigung eines Verlustvortrags im Betriebsstättenstaat davon ab, ob in Luxemburg eine Buchführung vorlag. Dies war eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit.

13 EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *(Marks & Spencer)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

14 Bisher hat der EuGH jeweils die Auffassung vertreten, die Höhe der steuerlichen Belastung im Staat der Muttergesellschaft sei nicht von Bedeutung (EuGH, Urteil v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 *(Eurowings)*, Slg. 1999, I-7449, Rz. 43; vgl. auch EuGH, Urteil v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83 *(avoir fiscal)*, Slg. 1986, 273, Rz. 21 und EuGH, Urteil v. 27.6.1996 – Rs. C-107/94 *(Asscher)*, Slg. 1996, I-3113, Rz. 53).

15 Vgl. anstatt vieler WEIGELL, Geltung der Niederlassungsfreiheit auch im Verhältnis zur Schweiz, IStR 2006, 190 ff., 192.

herrschender Lehre können sich jedoch nur natürliche Personen auf diese berufen[16]. Nach dieser Auffassung scheidet eine Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung *CLT-UFA* auch über das FZA aus[17].

Direkt auf das Urteil des EuGH in *CLT-UFA* berufen können sich hingegen EU-Töchter von schweizerischen Unternehmen, welche in Deutschland Betriebsstätten unterhalten. Da die Grundfreiheiten aufgrund der Recht-

16 Vgl. GASSER, Grundsätzliche Charakteristika des Abkommens über die Freizügigkeit der Personen, in: Felder/Kaddous (Hrsg.), Bilaterale Abkommen, Schweiz-EU, Basel 2001, 269 ff., 283; GROSSEN/DE PALÉZEUX, Abkommen über die Freizügigkeit, in: Thürer/Weber/Zäch (Hrsg.), Bilaterale Verträge Schweiz-EG, Zürich 2002, 87 ff., 121; OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2. Aufl., Bern 2004, N 686; HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, FStR 2004, 165 ff. 168; GIRSBERGER/RODRIGUEZ, Die Sitzverlegung im europäischen Gesellschaftsrecht – Auswirkungen auf die Schweiz, SZIER 2004, 559 ff., 574; SCHREIBER/JAUN, EuGH-Urteil zur Wegzugsbesteuerung – eine Chance für die Schweiz?, ST 2004, 769 ff., 772; REICH/KÖNIG, Europäisches Steuerrecht, Zürich 2006, 47; OBERSON/HULL, Switzerland in International Tax Law, 3. Auflage, Amsterdam 2006, 272; a.A. VISCHER, Zürcher Kommentar zum IPRG, Zürich 2004, Art. 154 N 6.

17 So auch KUBAILE, Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht, StR 2005, 708.

18 Vgl. EuGH, Urteil v. 27.3.1980 – Rs. 61/79 *(Denkavit italiana)*, Slg. 1980, 1205, Rz. 16; EuGH, Urteil v. 13.2.1996 – Rs. C-197/94 und C-252/94 *(Bautiaa und Société française maritime)*, Slg. 1996, I-505, Rz. 47 ; EuGH, Urteil v. 15.9.1998 – Rs. C-231/96 *(Edis)*, Slg. 1998, I-4951, Rz. 15. In Ausnahmefällen kann die Rückwirkung vom EuGH im Tenor des Urteils jedoch ausgeschlossen werden. Dies ist im Besprechungsurteil nicht erfolgt.

19 Vgl. HUBER/HELBING/KUBAILE/RAAB, Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 2006, 394 ff., 404.

20 Die in Art. 8 Abs. 1 EWG-Vertrag vorgesehene Übergangszeit endete nämlich am 31.12.1969 (vgl. THÖMMES, Diskriminierung von Betriebsstätten gegenüber Tochtergesellschaften, IWB Fach 11a Nr. 6 vom 22.3.2006).

21 Ausnahmen: DBA-Australien vom 28.2.1980 (SR 0.672.915.81), DBA-Indien vom 2.11.1994 (SR 0.672.942.31) und DBA-Neuseeland vom 6.6.1980 (SR 0.672.961.41).

22 Vgl. z. B. Art. 94 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern des Kantons Freiburg vom 6.6.2000 (SGF 631.1); Art. 5 Abs. 2 der Loi sur l'imposition de personnes morales (LIPM) des Kantons Genf vom 23.9.1994 (RSG D 3 15); Art. 76 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10.3.1976 (SGS 642.1).

23 Vgl. Ziff. 37 zu Art. 24O ECD-Kommentar.

24 Vgl. VGer ZH vom 28.9.1994, StE 1995 A 21.12 Nr. 10.

25 Vgl. VGer ZH vom 9.3.2005, StE 2005 A 31.2 Nr. 6.

26 Vgl. BGer vom 28.11.2005 (2P.140/2005), StR 2006, 433 ff.

27 Vgl. eingehend OESTERHELT, Gesamtverlustvortrag und Verbot der Betriebsstättendiskriminierung, FStR 2006, 213 ff., 215 ff.

28 Die weiteren in den Berichtszeitraum fallenden Urteile zum Mehrwertsteuerrecht, namentlich EuGH, Urteil v. 27.4.2006 – Rs. C-443/04 und C-444/04 *(Solleveld u.a.)* zur Steuerbefreiung der Leistungen von Psychotherapeuten; EuGH, Urteil v. 4.5.2006 – Rs. C-169/04 *(Abbey National)* zum Begriff der Verwaltung von Investmentfondsvermögen; EuGH, Urteil v. 1.6.2006 – Rs C-98/05 *(De Danske Bilimportører)* zur Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer bei Zulassungssteuern; EuGH, Urteil v. 8.6.2006 – Rs. C-106/05 *(L. u. P. GmbH)* zur Steuerbefreiung eines Medizinischen Labors; EuGH, Urteil v. 8.6.2006 – Rs. C-430/04 *(Feuerbestattungsverein Halle e. V.)* zur Berufung auch auf Richtlinienbestimmungen, die nicht auf den Steuerpflichtigen anwendbar sind, konnten in dieser Ausgabe nicht berücksichtigt werden.

29 ABl. EU, C 131 v. 3.6.2006, 25; noch nicht in Slg. veröffentlicht.

sprechung des EuGH grundsätzlich eine *«ex-tunc»*-Wirkung entfalten[18] können aus dem Besprechungsurteil grundsätzlich Erstattungsansprüche ohne zeitliche Begrenzung abgeleitet werden. Da die Steuersatzdiskriminierung von Betriebsstätten mit dem Steuersenkungsgesetz behoben wurde[19], sind davon jedoch nur Veranlagungszeiträume vor 2001 betroffen. Als frühestmöglicher Veranlagungszeitraum für einen Erstattungsanspruch kommt das Jahr 1970 in Betracht, weil die Niederlassungsfreiheit seit diesem Zeitpunkt unmittelbare Geltung hat[20].

Verbot der Steuersatzdiskriminierung nach OECD-MA

Auch nach dem Betriebsstättendiskriminierungsverbot von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA, welches in nahezu sämtlichen schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist[21], sind Steuersatzdiskriminierungen von Betriebsstätten grundsätzlich unzulässig. Die Steuerzahllast eines Unternehmens eines Vertragsstaates hinsichtlich einer Betriebsstätte in einem anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) ist in einem solchen Fall nämlich regelmässig höher als diejenige eines inländischen Unternehmens des Quellenstaates.
Schweizerische Unternehmen, welche im Ausland Betriebsstätten unterhalten, können sich unter Berufung auf den im einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Verbot der Diskriminierung von Betriebsstätten gegen einen höheren Steuersatz für Gewinne von Betriebsstätten zur Wehr setzen.
Mit Bezug auf schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen kann zunächst festgehalten werden, dass das schweizerische Steuerrecht in der Regel für Betriebsstätten und Körperschaften einheitliche Steuersätze kennt. In gewissen Kantonen werden jedoch die Gewinne der ausländischen Gesamtunternehmung einseitig satzbestimmend berücksichtigt[22]. Der OECD-Kommentar lässt dies in der seit 1977 geltenden Fassung auch explizit zu[23]. Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine satzbestimmende Berücksichtigung des Gesamtgewinnes nur dann mit Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vereinbar, wenn die Besteuerung der Betriebsstätte nicht mit derjenigen einer rechtlich verselbständigten (Tochter-)Gesellschaft verglichen wird. Bei diesem Vergleichspaar wäre die Besteuerung der Betriebsstätte nämlich ungünstiger (less favourable) als diejenige einer Tochtergesellschaft, da diese keinem derartigen einseitigen Progressionsvorbehalt ausgesetzt ist. Das Zürcher Verwaltungsgericht hat in einem kürzlich ergangenen Entscheid seine bisherige Rechtsprechung[24] aufgegeben und entschieden, dass im Rahmen von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA die Besteuerung der Betriebsstätte mit derjenigen einer rechtlich selbständigen Gesellschaft zu vergleichen sei[25]. Das Bundesgericht schützte diesen Entscheid in seinem Urteil vom 28.11.2005[26], enthält aber kein derart klares Bekenntnis zu einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte im Rahmen von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA. Nichtsdestotrotz ist eine satzbestimmende Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen nur schwer mit dem bundesgerichtlichen Präjudiz vereinbar[27].

B Mehrwertsteuer[28]

I EuGH, Urteil v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 (*Gillan Beach*)[29] Leistungen von Messeveranstaltern werden am Tätigkeitsort besteuert

Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass die umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung

den Ausstellern erbringt, unter die in dieser Bestimmung genannte Kategorie von Dienstleistungen fällt.

1 Ausgangssachverhalt

Die im Vereinigten Königreich ansässige Gillan Beach Ltd. veranstaltete in Nizza zwei Schiffsmessen, die im Jahr 1993 stattfanden. Sie erbrachte gegenüber den Ausstellern umfassende Dienstleistungen, die u. a. in der Einrichtung und Bereitstellung von Ständen und Kommunikationsmitteln, einem Hostessendienst sowie der Vermietung und Überwachung von Anlegestellen für die ausgestellten Schiffe bestanden. Gillan Beach Ltd. beantragte die Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf den Preis der Waren und Dienstleistungen, die sie in Frankreich für die Veranstaltung der Schiffsmessen erworben hatte, erhoben worden war. Dieser Antrag wurde von der französischen Steuerverwaltung mit der Begründung abgelehnt, dass die Veranstaltung von Messen und Ausstellungen, wenn sie tatsächlich in Frankreich erfolge, eine Dienstleistung sei, die nach der nationalen Vorschrift, mit der Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie in das innerstaatliche Recht umgesetzt worden sei, als in Frankreich erbracht gelte[30]. Die Steuerverwaltung war daher der Ansicht, dass die für die Erstattung der Mehrwertsteuer nach der 8. MWST-Richtlinie erforderlichen Voraussetzungen im Ausgangsverfahren nicht vorlägen. Das von Gillan Beach Ltd. angerufene Tribunal administratif Paris entschied, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Mehrwertsteuer zu erstatten sei. Nachdem dieses Urteil vom Cour administrative d'appel Paris bestätigt worden war, legte der Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie Kassationsbeschwerde beim Conseil d'État ein. Da der angerufene Conseil d'État eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits für erforderlich hielt, beschloss er, das Verfahren auszusetzen und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[31].

2 Vorlagefrage

Kann eine umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, unter Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie, Art. 9 Abs. 2 lit. a der 6. MWST-Richtlinie[32] oder irgendeine andere in Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie erwähnte Kategorie von Dienstleistungen fallen?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Mit seiner Frage möchte der Conseil d'État im Wesentlichen wissen, ob Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt, unter eine der in dieser Bestimmung genannten Kategorien von Dienstleistungen fällt.

Gemeinschaftsrechtliche Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts bei Dienstleistungen

Der EuGH führt zunächst aus, dass Art. 9 der 6. MWST-Richtlinie Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts enthalte. Während in Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt sei, führe Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte auf. Durch diese Bestimmungen sollten Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden[33]. Zum Verhältnis zwischen Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 der 6.

MWST-Richtlinie habe der EuGH entschieden, dass Art. 9 Abs. 1 keinen Vorrang gegenüber Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie geniesse. In jedem Einzelfall stelle sich vielmehr die Frage, ob eine der Bestimmungen des Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie einschlägig ist. Andernfalls gelte Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie[34].

Teleologische Bestimmung des Anwendungsbereichs von Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie

Daher sei der Anwendungsbereich des Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie unter Berücksichtigung seines Zweckes zu bestimmen, der sich aus der siebenten Begründungserwägung des Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie ergibt, die wie folgt lautet:
«Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes hat insbesondere hinsichtlich der Lieferung eines Gegenstandes mit Montage und der Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den EU-Mitgliedstaaten geführt. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten muss, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner beruflichen Tätigkeit hat, so sollte doch insbesondere für bestimmte zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Waren eingehen, als Ort der Dienstleistung das Land des Dienstleistungsempfängers gelten.»

Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie ziele also in seiner Gesamtheit darauf ab, eine Sonderregelung für Dienstleistungen zu schaffen, die zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden und deren Kosten in den Preis der Waren eingehen.

Systematische und teleologische Bestimmung des Anwendungsbereichs von Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie

Ein entsprechender Zweck liege auch Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie zugrunde, wonach als Ort von Dienstleistungen auf dem Gebiet u.a. der Künste, des Sports oder der Unterhaltung sowie der mit diesen zusammenhängenden Tätigkeiten der Ort gilt, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden. Nach Auffassung des Gemeinschaftsgesetzgebers solle nämlich, wenn der Leistende seine Dienstleistungen in dem Staat erbringt, in dem derartige Leistungen tatsächlich bewirkt werden, und wenn der Veranstalter die Mehrwertsteuer, die der Endverbraucher entrichtet, in demselben Staat einnimmt, die Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage die Gesamtheit dieser Leistungen ist, deren Kosten in den von diesem Verbraucher gezahlten Preis für die umfassende Leistung eingehen, an diesen Staat und nicht an denjenigen Staat entrichtet werden, in dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat[35].

30 Entspricht Art. 14 Abs. 2 lit. d MWSTG (CH).
31 Entspricht Art. 14 Abs. 2 lit. a MWSTG (CH).
32 ABl. EU, C 115 v. 14.5.2005, 14.
33 Vgl. EuGH, Urteil v. 4.7.1985 – Rs. 168/84 *(Berkholz)*, Slg. 1985, 2251, Rz. 14; EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 *(Dudda)*, Slg. 1996 I-4595, Rz. 20; EuGH, Urteil v. 6.3.1997 – Rs. C-167/95 *(Linthorst, Pouwels en Scheres)*, Slg. 1997 I-1195, Rz. 10; EuGH, Urteil v. 12.5.2005 – Rs. C-452/03 *(RAL)*, Slg. 2005, I-3947, Rz. 23.
34 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 *(Dudda)*, Slg. 1996 I-4595, Rz. 21; EuGH, Urteil v. 6.3.1997 – Rs. C-167/95 *(Linthorst, Pouwels en Scheres)*, Slg. 1997 I-1195, Rz. 11; EuGH, Urteil v. 12.5.2005 – Rs. C-452/03 *(RAL)*, Slg. 2005, I-3947, Rz. 24.
35 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 *(Dudda)*, Slg. 1996 I-4595, Rz. 24.

Eine bestimmte Leistung falle allerdings nicht nur dann unter Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie, wenn sie ein besonderes, z. B. künstlerisches oder sportliches, Niveau hat; auch fielen unter diese Bestimmung nicht nur Leistungen, die sich auf Tätigkeiten auf dem Gebiet insbesondere der Kunst, des Sports oder der Unterhaltung beziehen, sondern auch solche, die sich auf nur ähnliche Tätigkeiten beziehen[36]. Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie sei eine Kollisionsnorm, die den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen festlegt und somit die Zuständigkeiten der EU-Mitgliedstaaten voneinander abgrenzt. Daraus folge, dass es sich bei dem Begriff der ähnlichen Tätigkeiten um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff handele, der einheitlich ausgelegt werden müsse, um eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung zu verhindern[37]. Bei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift sei nicht nur der Wortlaut dieser Vorschrift zu berücksichtigen, sondern auch der Zusammenhang, in dem sie steht, und die Ziele, die mit der Regelung verfolgt werden, zu der sie gehört[38].

Unter Berücksichtigung des vom Gemeinschaftsgesetzgeber verfolgten Zieles, das darin bestehe, den Ort des steuerbaren Umsatzes in dem EU-Mitgliedstaat festzulegen, in dessen Gebiet die Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, unabhängig davon, wo der Dienstleistende seinen Sitz hat, sei eine Tätigkeit als ähnlich i. S. d. Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie anzusehen, wenn sie Merkmale aufweist, die auch die anderen in dieser Bestimmung genannten Kategorien von Tätigkeiten besitzen und die es angesichts dieses Zieles rechtfertigen, dass diese Tätigkeiten unter die genannte Bestimmung fallen. Die gemeinsamen Merkmale, die die verschiedenen Kategorien von Dienstleistungen in Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie aufweisen, beruhten auf der Komplexität der betreffenden Dienstleistungen, die mehrere Leistungen umfassten, sowie auf der Tatsache, dass diese Dienstleistungen in der Regel einer Vielzahl von Empfängern erbracht würden, nämlich allen Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen. Diese unterschiedlichen Kategorien von Dienstleistungen hätten ebenfalls gemeinsam, dass sie im Allgemeinen anlässlich punktueller Veranstaltungen erbracht würden, und der Ort, an dem diese komplexen Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, grundsätzlich einfach festzustellen sei, weil die Veranstaltungen an einem bestimmten Ort stattfinden.

Leistungsort der Dienstleistungen eines Ausstellungs- oder Messeveranstalters

Eine Ausstellung oder Messe sei unabhängig von ihrem Thema darauf gerichtet, einer Vielzahl von Empfängern grundsätzlich an einem einzigen Ort und zu einer bestimmten Zeit verschiedene, komplexe Dienstleistungen zu erbringen, um u. a. Informationen, Waren oder Ereignisse so zu präsentieren, dass für sie bei den Besuchern geworben werde. Unter diesen Umständen falle eine Ausstellung oder Messe unter die ähnlichen Tätigkeiten i. S. d. Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie. Die Dienstleistungen, die die in Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie genannten Tätigkeiten zum Gegenstand haben, schliessen die Leistungen mit ein, die von den Veranstaltern dieser Tätigkeiten und der ihnen gleichzustellenden Tätigkeiten erbracht werden. Folglich ist die umfassende Leistung, die ein Veranstalter einer Messe oder Ausstellung gegenüber den Ausstellern erbringt, als zu den in Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie genannten Dienstleistungen

gehörend anzusehen. Angesichts der dieser Bestimmung gegebenen Auslegung, die ausreicht, um den Ort der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leistung zu bestimmen, ist nicht über die Frage zu entscheiden, ob diese Leistung darüber hinaus unter irgendeine andere in Art. 9 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie erwähnte Kategorie von Dienstleistungen fällt.

4 Anmerkung

Die im Besprechungsurteil vom EuGH zu würdigenden Leistungen der Gillan Beach Ltd., wie die Einrichtung und Vermietung von Ständen, die Einrichtung und Bereitstellung von Kommunikationsmitteln, die Zurverfügungstellung eines Hostessendienstes und sonstige Personalgestellung, stellen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unzweifelhaft Dienstleistungen dar, während aufgrund des abweichenden Lieferbegriffs in Art. 6 Abs. 2 MWSTG (CH) in der Schweiz teilweise eine Lieferung angenommen werden müsste.

Die Beurteilung des Ortes der Dienstleistungen von Messeveranstaltern durch den EuGH weicht in der Begründung nicht aber im Ergebnis von der in den meisten EU-Mitgliedstaaten geltenden Verwaltungspraxis ab. Meist wurden die fraglichen Dienstleistungen als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend bewertet (oder aus Gründen der Vereinfachung als solche behandelt), sodass der Ort des steuerbaren Umsatzes nach Art. 9 Abs. 2 lit. a der 6. MWST-Richtlinie bestimmt wurde. Nach der Analyse des EuGH in *Gillan Beach* gilt hingegen die Durchführung einer Messe oder Ausstellung als ähnliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie, mit der Folge, dass die damit zusammenhängenden Leistungen der Veranstalter ebenfalls am Tätigkeitsort besteuert werden. Dieser wird regelmässig mit dem Ort identisch sein, an dem die Stände aufgestellt werden und die Messe stattfindet.

Für Schweizer Anbieter der zuvor beschriebenen Dienstleistungen im Rahmen von Messen und Ausstellungen im EU-Ausland ergibt sich nach Gillan Beach eine zwingende Steuerpflicht für ihre Tätigkeiten in demjenigen EU-Mitgliedstaat, in dem die Messen oder Ausstellungen stattfinden. Berücksichtigt man ferner, das Art. 21 Abs. 1 lit. b der 6. MWST-Richtlinie den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger für die hier in Rede stehenden Dienstleistungen i. S. d. Art. 9 Abs. 2 lit. c erstes Lemma der 6. MWST-Richtlinie nicht zwingend vorschreibt, hängt die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens davon ab, ob der betroffene EU-Mitgliedstaat freiwillig auch für diese Dienstleistungen den Übergang der Steuerschuld gesetzlich angeordnet hat. Kommt im konkreten Fall das Reverse-Charge-Verfahren nicht zur Anwendung, bleibt der Schweizer Anbieter in dem betroffenen EU-Mitgliedstaat als Steuerschuldner registrierungspflichtig. Die von ihm getragene Vorsteuer kann er in diesem Fall nur im Rahmen des normalen Veranlagungsverfahrens geltend machen, nicht aber im Wege des Vorsteuervergütungsverfahrens nach der 13. MWST-Richtlinie. Aus der Prozessgeschichte in *Gillan Beach* wird deutlich, dass in Frankreich das Reverse-Charge-Verfahren für Geschäftsvorfälle der vorliegenden Art nicht zur Anwendung gelangte. Zu beachten ist jedoch, dass sich die Rechtslage mit Wirkung per 1. September 2006 im Wege einer erheblichen gesetz-

36 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 *(Dudda)*, Slg. 1996 I-4595, Rz. 25.

37 Vgl. EuGH, Urteil v. 17.11.1993 – Rs. C-68/92 *(Kommission/Frankreich)*, Slg. 1993 I-5881, Rz. 14.

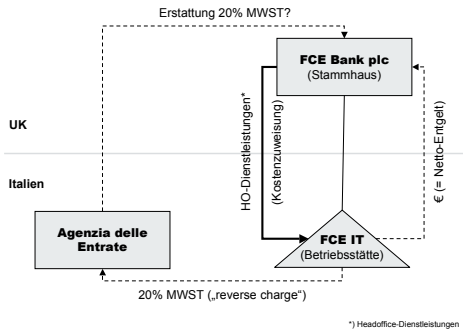
38 Vgl. EuGH, Urteil v. 7.6.2005 – Rs. C-17/03 *(VEMW u. a.)*, Slg. 2005 I-4983, Rz. 41.

lichen Ausweitung des Anwendungsbereichs des Reverse-Charge-Verfahrens durch Novellierung des einschlägigen Art. 283-1 CGI (Code Général des Impôts) geändert hat[39].

II EuGH, Urteil v. 23. 3. 2006 – Rs. C-210/04 (*FCE*)[40] Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte; Betriebsstätte kein selbständiges Steuersubjekt

Die Art. 2 Ziff. 1 und 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie sind dahin auszulegen, dass eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat, die kein von dem Unternehmen, zu dem sie gehört, verschiedenes Rechtssubjekt ist und der das Unternehmen Dienstleistungen erbringt, nicht aufgrund der Kosten, mit denen sie wegen der genannten Dienstleistungen belastet wird, als Steuerpflichtiger anzusehen ist.

1 Ausgangssachverhalt



FCE IT ist eine Niederlassung in Italien der im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft FCE Bank plc, deren Unternehmensgegenstand die Erbringung von ausgenommenen Tätigkeiten im Finanzbereich ist. FCE IT erhielt von FCE Bank plc Headoffice-Dienstleistungen in den Bereichen Beratung, Management, Aus- und Fortbildung des Personals, Datenverarbeitung sowie Bereitstellung und Betreuung von Anwendersoftware. Sie beantragte bei der Agenzia delle Entrate, gestützt auf Rechnungen, die sie sich selbst ausstellte, die Erstattung der im Reverse-Charge-Verfahren deklarierten italienischen Mehrwertsteuer in Höhe von 20% für diese Leistungen für die Jahre 1996 bis 1999.

Nach der stillschweigenden Ablehnung dieses Antrages durch die Verwaltung wurde dem Erstattungsantrag der FCE IT in zwei Vorinstanzen stattgegeben. Das Ministerio dell'Economia e delle Finanze legte gegen das letzte Urteil Kassationsbeschwerde beim Corte suprema di cassazione ein und brachte als Beschwerdegrund u. a. vor, dass die Zahlungen von FCE IT an FCE Bank plc als Gegenleistung für die empfangenen Headoffice-Dienstleistungen anzusehen seien und die Dienstleistungen des Stammhauses aufgrund der subjektiven Steuerautonomie von FCE IT der Mehrwertsteuer unterlägen. Im Gegensatz dazu vertrat FCE Bank plc die Ansicht, FCE IT habe keine Rechtspersönlichkeit und stelle deshalb nur einen steuerlichen Anknüpfungspunkt für die Tätigkeiten in Bezug auf den Unternehmensgegenstand dar, während Leistungen, die zwischen zwei Einheiten erbracht würden, die zusammen ein Steuerpflichtiger seien, nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

Der Corte suprema die cassazione beschloss, das Verfahren auszusetzen und legte dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[41].

2 Vorlagefragen

(1) Sind die Art. 2 Ziff. 1 und 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie dahin auszulegen, dass

die Filiale eines Unternehmens mit Sitz in einem anderen Staat (innerhalb oder ausserhalb der Europäischen Union), die die Eigenschaften einer Fertigungsstätte hat, als selbständiger Steuerpflichtiger angesehen werden kann und damit ein Rechtsverhältnis zwischen den beiden Einheiten vorstellbar ist, das dazu führt, dass die Erbringung von Dienstleistungen durch den Stammbetrieb der Mehrwertsteuer unterliegt? Kann zur Bestimmung dieses Rechtsverhältnisses das Arm's-Length-Kriterium des Art. 7 Abs. 2 und 3 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und des Abkommens vom 21. Oktober 1988 zwischen Italien und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland herangezogen werden? Ist im Fall eines Cost-Sharing-Agreement betreffend die Erbringung von Dienstleistungen für die Niederlassung ein Rechtsverhältnis vorstellbar? Welche Voraussetzungen gelten bejahendenfalls für das Bestehen eines solchen Rechtsverhältnisses? Bestimmt sich der Begriff des Rechtsverhältnisses nach dem nationalen Recht oder nach dem Gemeinschaftsrecht?

(2) [...]

(3) [...]

[39] Vgl. dazu Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Direction Générale des Impôts, Instruction N° 105 v. 23.6.2006, BOI-2006, 3A-9-06.

[40] ABl. EU, C 143 v. 17.06.2006, 9; noch nicht in Slg. veröffentlicht.

[41] ABl. EU, C 190 v. 24.7.2004, 6.

[42] Vgl. EuGH, Urteil v. 6.11.2003 – Rs. C-78/02 bis C-80/02 *(Karageorgou u.a.)*, Slg. 2003, I-13295, Rz. 35.

[43] Vgl. EuGH, Urteil v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 *(Tolsma)*, Slg. 1994, I-743, Rz. 14 und Urteil, v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00, *(Kennemer Golf)*, Slg. 2002, I-3293, Rz. 39.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Zum Begriff des Steuerpflichtigen

Zunächst erinnert der EuGH daran, dass nach Art. 2 Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen, während der Begriff «Steuerpflichtiger» in Art. 4 der 6. MWST-Richtlinie definiert sei. Darunter fielen Personen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit «selbständig» ausübten. Aus Art. 4 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie folge, dass der Begriff «selbständig» Personen von der Besteuerung ausnehme, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch ein Rechtsverhältnis gebunden sind, das insbesondere hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schaffe[40].

Leistungsaustausch im Rahmen eines Rechtsverhältnisses zwischen Leistendem und Leistungsempfänger

Insoweit ergebe sich aus der Rechtsprechung des EuGH, dass eine Leistung nur dann steuerbar sei, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehe, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden[43].

Mangelnde Selbständigkeit einer Zweigniederlassung

Zur Klärung der Frage, ob ein solches Rechtsverhältnis zwischen einem gebietsfremden Unternehmen und einer seiner Niederlassungen bestehe, sodass die gegenseitig erbrachten Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, sei zu untersuchen, ob FCE IT einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehe. Letzteres

setze voraus, dass FCE IT als selbständige Bank angesehen werden könne und das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit trägt. Insbesondere die Prüfung des Risikokriteriums ergebe hingegen, dass die Zweigniederlassung nicht selbst die wirtschaftlichen Risiken trägt, die mit der Tätigkeit eines Kreditinstituts verbunden sind, sondern das Risiko vielmehr auf dem Kreditinstitut als Ganzem und damit FCE Bank plc laste, dessen finanzielle Stabilität und Zahlungsfähigkeit im Herkunftsmitgliedstaat überwacht werde. FCE IT sei demnach von FCE Bank plc abhängig und bilde mit dieser zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen.

Transaktionen zwischen einer Zweigniederlassung und Dritten

Dieses Verständnis werde auch nicht durch Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie in Frage gestellt. Während vorliegend Transaktionen zwischen einem in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen und einer seiner in einem anderen EU-Mitgliedstaat bestehenden Niederlassungen betroffen sei, regle diese Vorschrift ausschliesslich den territorialen Anknüpfungspunkt bei Transaktionen zwischen einer Zweigniederlassung und Dritten.

Keine Anwendbarkeit des OECD-Musterabkommens auf indirekte Steuern

Zum OECD-Musterabkommen sei ferner festzustellen, dass dieses zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage nicht einschlägig ist, da es ausschliesslich direkte Steuern beträfe, während es sich bei der Mehrwertsteuer um eine indirekte Steuer handle.

Keine Relevanz einer Kostenverteilungsvereinbarung zwischen verbundenen Unternehmen

Schliesslich sei zum Vorliegen einer Vereinbarung über die Aufteilung der Kosten zu sagen, dass es sich ebenfalls um einen für die vorliegende Rechtssache nicht relevanten Umstand handle, da eine solche Vereinbarung nicht zwischen unabhängigen Parteien ausgehandelt worden sei.
In Anbetracht seiner Antwort auf die erste Frage brauchte der EuGH die zweite und dritte Frage nicht zu beantworten.

4 Anmerkung

Der EuGH bestätigt mit dem Besprechungsurteil die geltende Besteuerungspraxis in den meisten EU-Mitgliedstaaten[44], wonach zum einheitlichen Unternehmen eines Stammhauses auch die unselbständigen Unternehmensteile (Betriebsstätten, Zweigniederlassungen) zu zählen sind. Dementsprechend wurden bereits bisher in der Verwaltungspraxis der EU-Mitgliedstaaten – von wenigen Ausnahmen abgesehen[45] – grenzüberschreitende Dienstleistungen innerhalb des Unternehmens, d. h. zwischen Stammhaus und seinen Betriebsstätten oder zwischen den Betriebsstätten untereinander, als nicht steuerbare Innenumsätze angesehen[46].
Demgegenüber werden nach der geltenden Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung eine oder mehrere Betriebsstätten im grenzüberschreitenden Verkehr nicht als Betriebseinheit, sondern je als selbständiges Steuersubjekt behandelt, mit der Folge, dass bei einem grenzüberschreitenden Leistungsaustausch zwischen Stammhaus und seinen Betriebsstätten ein steuerbarer Aussenumsatz fingiert wird[47]. Für den hypothetischen Fall, dass auch eine Schweizer Niederlassung der FCE Bank plc mit Kosten für in Anspruch genommene Headoffice-Dienstleistungen belastet worden wäre, hätte diese FCE CH demnach im Anwendungsbereich der Art. 10a, 14 Abs. 3, 24 MWSTG den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

versteuern müssen, ohne die von ihr deklarierte MWST – wegen der vorsteuerschädlichen Verwendung für von der Steuer ausgenommene Finanzumsätze – abziehen zu können. Ob die Eidg. Steuerverwaltung an ihrer Besteuerungspraxis festhalten wird, bleibt abzuwarten. Im Bericht des Beauftragten Spori in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006 wird ausdrücklich die Auffassung propagiert, dass im Rahmen der Reform zum Prinzip der grenzüberschreitenden Unternehmenseinheit übergegangen werden sollte[48]. Ob eine Anpassung an die in FCE Bank plc. bestätigte Besteuerungspraxis der meisten EU-Mitgliedstaaten aus Sicht der in der Schweiz Steuerpflichtigen wünschenswert ist, kann nicht pauschal beantwortet werden. Dies rührt daher, dass sich gerade durch die abweichende Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung Gestaltungsspielräume für die Mehrwertsteuerplanung mit Betriebsstättenstrukturen in der EU eröffnen[49].

Der EuGH gibt durch sein Urteil in *FCE* zur Nichtbesteuerung von unternehmensinternen Dienstleistungen auch den legislativen Bestrebungen der EU-Kommission in dieser Richtung neuen Rückhalt. So sah bereits der Richtlinien-Vorschlag KOM(2003) 822 vom 23. Dezember 2003 zur Änderung der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie bezüglich des Ortes der Dienstleistung die folgende Klarstellung vor:

«Verfügt eine Rechtsperson über mehr als eine feste Niederlassung, so werden von diesen Niederlassungen untereinander erbrachte Dienstleistungen nicht als Dienstleistungen im Sinne dieser Richtlinie behandelt.»

Trotz tief greifender Meinungsverschiedenheiten zwischen den EU-Mitgliedstaaten hinsichtlich der Missbrauchsanfälligkeit dieser Regelung, findet sich eine gleich lautende Formulierung in dem neu gefassten Richtlinien-Vorschlag KOM(2005) 334 vom 20. Juli 2005. Das letzte Wort dürfte insoweit allerdings noch nicht gesprochen sein. Dies gilt umso mehr als in FCE Bank plc offenbar Eigenleistungen des Stammhauses gegenüber seiner Zweigniederlassung in Rede standen und nicht Fremdleistungen, die über den UK-Hauptsitz zentral bezogen wurden.

III EuGH, Urteil v. 6. 4. 2006 – Rs. C-245/04 *(EMAG)*[50] Leistungsort bei innergemeinschaftlichen Reihenlieferungen

1. Führen zwei aufeinander folgende Lieferungen desselben Gegenstands [...] zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung

---

44 Zu diesen EU-Mitgliedstaaten gehören u.a. Belgien, Deutschland, Finnland, Frankreich, Luxemburg, die Niederlande, Österreich, Spanien und das Vereinigte Königreich.

45 Griechenland, Italien (widersprüchlich) und Portugal.

46 Vgl. eingehend LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte – Aktuelle Chancen und Risiken der MWST-Planung für Schweizer Unternehmen mit Betriebstätten in der EU, ST 2005, 504 ff.

47 So ausdrücklich ESTV, Merkblatt Nr. 06 – Merkblatt über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung, Ziff. 1.5 lit. b. In diesem Sinne auch: Branchenbroschüre Nr. 12 – Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine, Ziff. 6; Branchenbroschüre Nr. 14 – Finanzbereich, Ziff. 2.2; Branchenbroschüre Nr. 15 – Versicherungswesen, Ziff. 2.7.1.

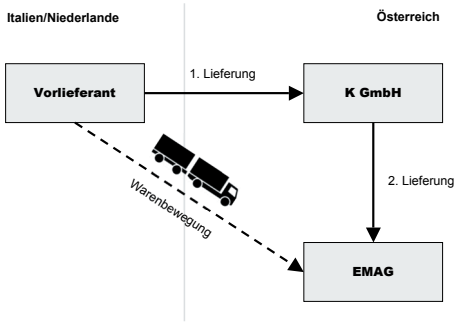
48 Vgl. Bericht des Beauftragten P. Spori in Sachen Mehrwertsteuerreform, Ziff. 5.4.1.3, 38f.

49 Vgl. dazu ausführlich LUUK, Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte – Aktuelle Chancen und Risiken der MWST-Planung für Schweizer Unternehmen mit Betriebsstätten in der EU, ST 2005, 504 ff.

50 ABl. EU, C 131 v. 3.6.2006, 14; noch nicht in Slg. veröffentlicht.

oder Beförderung dieses Gegenstands, so kann diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden, die als einzige nach Art. 28c Teil A lit. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie befreit ist.
Diese Auslegung gilt unabhängig davon, in der Verfügungsmacht welches Steuerpflichtigen – des ersten Lieferers, des Zwischenhändlers oder des letzten Abnehmers – sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet.
2. Nur der Ort der Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt, bestimmt sich nach Art. 8 Abs. 1 lit. a der 6. MWST-Richtlinie; er befindet sich im EU-Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung. Der Ort der anderen Lieferung bestimmt sich nach Art. 8 Abs. 1 lit. b dieser Richtlinie; er befindet sich entweder im EU-Mitgliedstaat des Beginns oder im EU-Mitgliedstaat der Ankunft dieser Versendung oder Beförderung, je nachdem, ob diese Lieferung die erste oder die zweite der beiden aufeinander folgenden Lieferungen ist.

1 Ausgangssachverhalt



In den Streitjahren bezog die österreichische EMAG Handel Eder OHG («EMAG») Buntmetalle von der ebenfalls in Österreich ansässigen K GmbH. Die K GmbH erwarb die fraglichen Waren ihrerseits bei in Italien oder in den Niederlanden ansässigen Vorlieferanten. Die EMAG kannte die Vorlieferanten der K GmbH nicht. Nach Abschluss eines Geschäfts wies die K GmbH jeweils ihre Vorlieferanten an, die Waren einem von ihr beauftragten Spediteur zu übergeben, der sie direkt per LKW nach den von der EMAG erteilten Anweisungen zu den Geschäftsräumen entweder der EMAG oder zu deren Kunden in Österreich transportierte. Die K GmbH stellte der EMAG den zwischen ihnen vereinbarten Kaufpreis der Waren zuzüglich 20% österreichischer Mehrwertsteuer in Rechnung. Die EMAG beantragte den Abzug dieser Mehrwertsteuer als Vorsteuer. Das zuständige Finanzamt und in der Folge die Finanzlandesdirektion Kärnten lehnten den Vorsteuerabzug mit der Begründung ab, die K GmbH habe der EMAG zu Unrecht österreichische Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt[51]. Daraufhin erhob EMAG Beschwerde beim österreichischen Verwaltungsgerichtshof.
Sie machte u.a. geltend, die Leistungsortbestimmung des § 3 Abs. 8 USTG (AT)[52] sei auf die von der K GmbH zu ihren Gunsten ausgeführten Lieferungen nicht anwendbar, weil der jeweilige Auftrag zur Versendung der Waren nach Österreich nicht von der EMAG, sondern von der K GmbH erteilt worden sei. Des Weiteren habe die EMAG die Vorlieferanten der K GmbH gar nicht gekannt. Ferner habe die K GmbH bis zum Ende der jeweiligen Lieferung die Möglichkeit gehabt, den Bestimmungsort oder den Empfänger zu ändern und von dieser Möglichkeit gelegentlich auch Gebrauch gemacht. Schliesslich habe die K GmbH alle Gefahren des Verlusts und der Beschädigung der Waren bis zur Abnahme durch die EMAG oder ihre Kunden getragen. Die EMAG meinte deshalb, dass der Ort der von der K GmbH an sie ausgeführten Lieferungen nach § 3 Abs. 7 USTG (AT)[53] zu

bestimmen sei und daher die K GmbH zu Recht österreichische Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und die EMAG selbst zutreffend deren Abzug als Vorsteuer verlangt habe.
Die Finanzlandesdirektion Kärnten war demgegenüber der Ansicht, dass die K GmbH die Waren zunächst bei den jeweiligen Vorlieferanten bezahlt habe, die der K GmbH die Waren in Italien oder den Niederlanden zur Verfügung gestellt hätten. Erst in einem zweiten Schritt habe die K GmbH Spediteure mit dem Transport der Waren von Italien oder den Niederlanden nach Österreich beauftragt, wo die Waren der EMAG oder in deren Auftrag deren Kunden übergeben worden seien. Den Transport der Waren habe die K GmbH zum Zweck der Erfüllung ihrer Lieferverpflichtung gegenüber der EMAG durchgeführt, und der EMAG sei dies auch bekannt gewesen. Dementsprechend sei § 3 Abs. 8 USTG (AT)[54] auf die Lieferung anwendbar, welche die K GmbH gegenüber der EMAG ausgeführt habe. Da die Waren in Italien oder den Niederlanden an die von der K GmbH beauftragten Frachtführer übergeben worden seien, liege der Ort der von der K GmbH für die EMAG durchgeführten Lieferungen nach § 3 Abs. 8 USTG (AT)[55] in einem dieser beiden EU-Mitgliedstaaten. Nach § 12 Abs. 1 Ziff. 1 USTG (AT) wäre der Vorsteuerabzug aber nur möglich gewesen, wenn die in Rechnung gestellten Leistungen im Inland ausgeführt worden wären. Da alle Leistungen in Italien oder den Niederlanden ausgeführt worden seien, habe die EMAG zu Unrecht die Vorsteuer in Abzug gebracht.
Der österreichische Verwaltungsgerichtshof stellte fest, dass im vorliegenden Fall zwei verschiedene Lieferungen durch nur eine physische Warenbewegung ausgeführt worden seien und dass jedenfalls der Ort der ersten, von den Vorlieferanten der K GmbH ausgeführten Lieferung am Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung, d. h. in Italien oder den Niederlanden, liege. Hingegen war sich der Verwaltungsgerichtshof im Unklaren darüber, ob der Ort der zweiten, von der K GmbH an die EMAG ausgeführten Lieferung, ebenfalls am tatsächlichen Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung liege, oder dort, wo die erste Lieferung endet (Österreich). Vor diesem Hintergrund setzte er das Verfahren aus und legte dem EuGH vier Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[56].

2 Vorlagefragen

(1) Ist Art. 8 Abs. 1 lit. a erster Satz der 6. MWST-Richtlinie so auszulegen, dass der Ort des

[51] Der Ausgangsrechtsstreit um die Berechtigung der EMAG zum Abzug der geltend gemachten Vorsteuer war wohl auch dem Umstand geschuldet, dass die K GmbH die Mehrwertsteuer zwar von EMAG vereinnahmt, aber nicht an das zuständige Finanzamt abgeführt hatte und der österreichische Fiskus in der folgenden Insolvenz der K GmbH mit mehreren Millionen nicht bezahlter Mehrwertsteuer ausfiel (vgl. BEISER/HÖRTNAGL, Das Reihengeschäft über innergemeinschaftliche Grenzen: Schlussantrag Juliane Kokott in der Rs. EMAG, SWI 16(2006), 28 ff.

[52] Danach gilt eine Lieferung, deren Gegenstand durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet wird, dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Vgl. auch Art. 8 Abs. 1 lit. a erster Satz der 6. MWST-Richtlinie sowie aus Schweizer Sicht Art. 13 lit. b MWSTG.

[53] Danach gilt eine Lieferung, deren Gegenstand nicht befördert oder versandt wird, als dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Vgl. auch Art. 8 Abs. 1 lit. b der 6. MWST-Richtlinie sowie aus Schweizer Sicht Art. 13 lit. a MWSTG.

[54] Siehe Fn. 50.

[55] Siehe Fn. 50.

[56] ABl. EU, C 251 v. 9.10.2004, 2.

Beginns der Versendung oder Beförderung auch dann massgeblich ist, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschliessen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

(2) Können mehrere Lieferungen als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen angesehen werden, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abschliessen und die mehreren Liefergeschäfte mit einer einzigen Warenbewegung erfüllt werden?

(3) Falls Frage 1 zu bejahen ist, gilt als Ort des Beginns der zweiten Lieferung der tatsächliche Abgangsort des Gegenstandes oder der Ort, an dem die erste Lieferung endet?

(4) Ist es für die Beantwortung der Fragen 1 bis 3 von Bedeutung, in wessen Verfügungsmacht sich der Gegenstand während der Warenbewegung befindet?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Steuerbefreiung einer ursprünglich aus zwei aufeinander folgenden Lieferungen bestehenden innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung

Zur zweiten und vierten Vorlagefrage stellt der EuGH im Besprechungsurteil fest, dass diese Fragen im Wesentlichen dahin gehen, ob dann, wenn zwei aufeinander folgende Lieferungen desselben Gegenstandes zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstandes führen, beide Lieferungen befreite Lieferungen im Sinn von Art. 28c Teil A lit. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie sein können und ob es für die Beantwortung dieser Frage relevant ist, in wessen Verfügungsmacht – des ersten Lieferers, des Zwischenhändlers oder des letzten Abnehmers – sich der Gegenstand während der Versendung oder Beförderung befindet.

Keine Zuordnung einer einzigen innergemeinschaftlichen Bewegung von Gegenständen zu zwei aufeinander folgenden Lieferungen

Dazu führte der EuGH aus, dass zwei aufeinander folgende Lieferungen, auch wenn sie nur zu einer einzigen Bewegung von Gegenständen führen, als eine nach der anderen erfolgt anzusehen seien. Denn der Zwischenhändler könne die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, dem letzten Abnehmer nur übertragen, wenn er sie zuvor vom ersten Lieferer erhalten habe, und die zweite Lieferung könne daher erst erfolgen, wenn die erste Lieferung ausgeführt ist. Da sich der Ort des Erwerbs[57] der Gegenstände durch den Zwischenhändler im Ankunftsmitgliedstaat ihrer Versendung oder Beförderung befinde[58], widerspräche es jeder Logik, wenn dieser Steuerpflichtige so behandelt würde, als hätte er die nachfolgende Lieferung derselben Gegenstände vom EU-Mitgliedstaat des Beginns dieser Versendung oder Beförderung aus vorgenommen. Ferner liesse sich mit dieser Auslegung der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie, nach der die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen nur einer der beiden aufeinander folgenden Lieferungen zugeordnet werde, auf einfache Weise das mit der Übergangsregelung des Abschnitts XVIa der 6. MWST-Richtlinie angestrebte Ziel erreichen, wonach die Steuereinnahmen auf den EU-Mitgliedstaat verlagert werden sollen, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt.

Demgegenüber können nach der Auslegung des EuGH die einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie nicht dahin ausgelegt wer-

den, dass die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen beiden aufeinander folgenden Lieferungen zuzuordnen sei. Denn für die Verlagerung der Steuereinnahmen auf den EU-Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, ist es nicht erforderlich, den zweiten Umsatz als innergemeinschaftlich zu qualifizieren, indem auch ihm die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen zugeordnet wird, da diese Verlagerung bereits nach dem ersten Umsatz eingetreten ist. Ausserdem wäre dann, wenn die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen beiden aufeinander folgenden Lieferungen zugeordnet würde, Art. 17 Abs. 3 lit. b der 6. MWST-Richtlinie in der Fassung des Art. 28f Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie, der eine wesentliche Bestimmung dieser Regelung für die Verlagerung der Steuereinnahmen darstelle, in Bezug auf die zweite Lieferung durch den Zwischenerwerber gegenstandslos, da dieser Erwerber im EU-Mitgliedstaat des Beginns der innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung der Gegenstände naturgemäss keine Vorsteuer entrichtet hätte.

Lieferort bei innergemeinschaftlichen Reihenlieferungen

Zur ersten Vorlagefrage weist der EuGH eingangs darauf hin, dass die 6. MWST-Richtlinie in Bezug auf die Bestimmung des Lieferortes nicht zwischen innergemeinschaftlichen und innerstaatlichen Lieferungen unterscheidet. Art. 8 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie unterscheide vielmehr grundsätzlich zwischen solchen Lieferungen, die zu einer Versendung oder Beförderung von Gegenständen führen, und solchen Lieferungen, die nicht zu einer Versendung oder Beförderung von Gegenständen führen.

Des Weiteren hält der EuGH fest, dass sich aus der Antwort auf die zweite und vierte Frage ergebe, dass in einer Situation wie im Ausgangsverfahren die einzige innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen nur einer der beiden aufeinander folgenden Lieferungen zugeordnet werden könne. Nach Art. 8 Abs. 1 lit. a der 6. MWST-Richtlinie befinde sich der Ort dieser Lieferung im EU-Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung der Gegenstände. Da die andere Lieferung nicht zur Beförderung oder Versendung führe, gelte als Ort dieser Lieferung nach Art. 8 Abs. 1 lit. b der 6. MWST-Richtlinie der Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt dieser Lieferung befinden.

Ist die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führt und die daher mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb[59] einhergehen muss, der im Ankunftsmitgliedstaat dieser Versendung oder Beförderung besteuert wird, die erste der beiden aufeinander folgenden Lieferungen, so befinde sich der Ort der zweiten Lieferung am Ort des ihr vorausgegangenen innergemeinschaftlichen Erwerbs, also im Ankunftsmitgliedstaat. Ist dagegen die zweite der beiden aufeinander folgenden Lieferungen die Lieferung, die zur innergemeinschaftlichen Ver-

[57] Die Erwerbsbesteuerung nach Art. 28a Abs. 1 lit. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie tritt im EU-Binnenmarkt an die Stelle der Einfuhrsteuer. Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie bezeichnet als innergemeinschaftlicher Erwerb die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen beweglichen Gegenstand zu verfügen, welcher durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen EU-Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versendet oder befördert wird.

[58] Vgl. Art. 28b Teil A Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie.

[59] Siehe Fn. 55.

sendung oder Beförderung von Gegenständen führt, so befinde sich der Ort der ersten Lieferung, die naturgemäss vor der Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt sei, im EU-Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung.
In Anbetracht seiner Antwort auf die erste Frage brauchte der EuGH die dritte Frage nicht zu beantworten.

4 Anmerkung

Die in der EU geltenden Regelungen über innergemeinschaftliche Reihengeschäfte sind komplex und in der Praxis teilweise nicht bekannt. Häufig wird offenbar, dass die Beteiligten die Vorschriften über Reihengeschäfte weitgehend unberücksichtigt lassen und ihre jeweiligen Umsätze – ohne Rücksicht auf vorangehende oder nachfolgende Umsätze – schlicht nach dem Rechnungslauf versteuern. Dies gilt durchaus auch für Schweizer Unternehmer, deren Geschäftstätigkeit Lieferungen im EU-Binnenmarkt umfasst.
Da die 6. MWST-Richtlinie keine besonderen Regelungen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften, d. h. Umsätzen, bei denen mehrere Lieferungen über ein und denselben Gegenstand mit nur einer (innergemeinschaftlichen) Warenbewegung ausgeführt werden, beinhaltet[60], sind die allgemeinen Regelungen über den Ort der Lieferung nach Art. 8 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie anzuwenden. Nach Art. 8 Abs. 1 lit. a der 6. MWST-Richtlinie wird die Lieferung eines Gegenstandes dort ausgeführt, wo die Versendung oder Beförderung durch den Lieferer oder Abnehmer oder in deren Auftrag beginnt. Erfolgt hingegen im Zusammenhang mit der Lieferung keine Versendung oder Beförderung, so gilt nach Art. 8 Abs. 1 lit. b der 6. MWST-Richtlinie als Ort der Lieferung jener Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer darüber zu verfügen, befindet. Die Problematik besteht darin, dass diese Richtlinienbestimmungen keinen befriedigenden Lösungsansatz bieten, denn die Ortsbestimmung des Art. 8 Abs. 1 lit. b der 6. MWST-Richtlinie gilt unmittelbar nur für Fälle, in denen keine Warenbewegung stattfindet, während diese beim Reihengeschäft ja tatsächlich gerade vorliegt.
In *EMAG* bestätigt der EuGH die wohl in den meisten EU-Mitgliedstaaten geltende Verwaltungspraxis, wonach die verschiedenen Lieferungen in der Reihe gesondert zu betrachten sind und, obwohl mehrere Lieferungen sowohl zeitlich als auch räumlich gedanklich nacheinander ausgeführt werden, die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes nur einer Lieferung in der Reihe zugeordnet werden kann (sog. warenbewegte Lieferung). Allein deren Lieferort bestimmt sich nach Art. 8 Abs. 1 lit. a der 6. MWST-Richtlinie (Ort des Beginns der Beförderung und Versendung) und allein sie kann als innergemeinschaftliche Lieferung Art. 28c Teil A lit. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie von der Steuer befreit sein. Lieferungen in der Reihe, die der warenbewegten Lieferung vorangehen oder sich an diese anschliessen, finden hingegen ohne Beförderung oder Versendung statt und werden nach Art. 8 Abs. 1 lit. b der 6. MWST-Richtlinie an jenem Ort ausgeführt, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Lieferung befindet. Bei Lieferungen, die warenbewegten Lieferungen vorangehen, ist dies der Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt; bei Lieferungen, die der warenbewegten Lieferung nachfolgen, ist dies der Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet.
Offen gelassen hat der EuGH bedauerlicherweise die praktisch häufig anspruchsvollste und im Ergebnis entscheidende Frage, nach wel-

chen Kriterien die Zuordnung der Warenbewegung zu erfolgen hat, namentlich wenn wie in *EMAG* der Zwischenhändler den Transport veranlasst[61]. Es ist daher damit zu rechnen, dass die diesbezüglichen, unterschiedlichen Verwaltungsanweisungen in den EU-Mitgliedstaaten weiterhin Bestand haben werden.

IV EuGH, Urteil v. 11. 5. 2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u.a.)*[62] Gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers und Festsetzung einer Sicherheitsleistung gegenüber dem Gesamtschuldner nach Gemeinschaftsrecht zulässig

1. Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie in ihrer durch die Richtlinien 2000/65/EG[63] und 2001/115/EG (Rechnungsrichtlinie)[64] geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einen EU-Mitgliedstaat ermächtigt, eine Regelung zu erlassen, wonach ein Steuerpflichtiger, an den eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung bewirkt worden ist und der wusste oder für den hinreichende Verdachtsgründe dafür bestanden, dass die aufgrund dieser oder einer früheren oder späteren Lieferung oder Dienstleistung fällige Mehrwertsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde, gesamtschuldnerisch mit dem Steuerschuldner auf Zahlung dieser Steuer in Anspruch genommen werden kann. Eine solche Regelung muss jedoch den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u.a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismässigkeit gehören, genügen.

2. Art. 22 Abs. 8 der 6. MWST-Richtlinie in ihrer durch die Richtlinien 2000/65/EG und 2001/115/EG (Rechnungsrichtlinie) geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einem EU-Mitgliedstaat nicht erlaubt, eine Regelung zu erlassen, wonach ein Steuerpflichtiger, an den eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung bewirkt worden ist und der wusste oder für den hinreichende Verdachtsgründe dafür bestanden, dass die aufgrund dieser oder einer früheren oder späteren Lieferung oder Dienstleistung fällige Mehrwertsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde, gesamtschuldnerisch mit dem Steuerschuldner auf Zahlung der Steuer in Anspruch genommen werden kann, und/oder eine Regelung zu erlassen, wonach von einem Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung für die Zahlung der Mehrwertsteuer verlangt werden kann, die von demjenigen Steuerpflichtigen, von dem oder an den die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert oder erbracht werden, geschuldet wird.

Dagegen steht diese Bestimmung nicht einer nationalen Regelung entgegen, die jede Person, die gemäss einer auf der Grundlage von

60 Lediglich für den besonderen Fall der innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte sieht Art. 28c Teil E Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie eine Sonderregelung vor.

61 Dazu hatte die Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen v. 10.11.2005 unter Rz. 60 ausgeführt, es komme massgeblich darauf an, wer von den am Reihengeschäft Beteiligten für den Warentransport verantwortlich zeichne.

62 ABl. EU, C 165 v. 15.7.2006, 7; noch nicht in Slg. veröffentlicht.

63 Richtlinie 2000/65/EG des Rates v. 17.10.2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, ABl. EU L 269 v. 21.10.2000, 44.

64 Richtlinie 2001/115/EG des Rates v. 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungstellung, ABl. EU L 15 v. 17.1.2002, 24.

Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie erlassenen Massnahme die Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat, dazu verpflichtet, eine Sicherheit für die Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer zu leisten.

1 Ausgangssachverhalt

Das Ausgangsverfahren in der Rechtssache *FTI u. a.* betrifft die Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zur Inanspruchnahme eines Steuerpflichtigen als Haftungsschuldner für die Mehrwertsteuerschulden eines Dritten. Die vom britischen Court of Appeal nach Aussetzung des Verfahrens zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorgelegten Fragen[65] basieren allerdings nicht auf einem konkreten Haftungsfall. Das Verfahren hat seinen Ursprung vielmehr in einem von Händlern des Sektors für Mobilfunktelefone und Computerprozessoren und ihrem Interessenverband, der Federation of Technological Industries («FTI»), gegen die Commissioners of Customs & Excise angestrengten «judicial review», welcher die Vereinbarkeit der Haftungsregelungen in den Sections 17 und 18 des Finance Act 2003 zur Bekämpfung des betrügerischen Missbrauchs des Mehrwertsteuersystems mit dem Gemeinschaftsrecht zum Gegenstand hat. Diese sehen eine Haftung des Empfängers bestimmter Lieferungen im Rahmen eines sog. Erwerbs- oder Karussellbetrugs[66] vor. Eine Haftung tritt nach den streitgegenständlichen Vorschriften namentlich dann ein, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Lieferung wusste oder hätte wissen müssen, dass die Mehrwertsteuer auf die an ihn ausgeführte oder auf eine vorangegangene Lieferung ganz oder teilweise nicht entrichtet wurde. Es wird insoweit die (widerlegbare) Vermutung aufgestellt, entsprechendes Wissen sei bei Lieferungen zu einem günstigeren als dem sonst üblichen Preis vorhanden, wenn der Preisvorteil aus einem Mehrwertsteuerbetrug resultiert. Dieser Anschein kann durch den Nachweis widerlegt werden, dass der Preisvorteil auf andere Gründe zurückzuführen ist.

2 Vorlagefragen

(1) Ermächtigt Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie in der durch die Richtlinien 2000/65/EG und 2001/115/EG (Rechnungsrichtlinie) geänderten Fassung die EU-Mitgliedstaaten, vorzusehen, dass jede Person mit einer anderen Person, die nach Art. 21 Abs. 1 oder Abs. 2 Steuerschuldner ist, gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Steuer in Anspruch genommen werden kann, sofern nur die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts gewahrt sind, nämlich dass eine solche Massnahme objektiv gerechtfertigt, vernünftig und verhältnismässig sein und dem Grundsatz der Rechtssicherheit genügen muss?

(2) Erlaubt Art. 22 Abs. 8 der 6. MWST-Richtlinie in ihrer geänderten Fassung den Mitgliedstaaten, anzuordnen, dass jede Person in dieser Weise haftbar gemacht werden kann oder dass von einer Person Sicherheitsleistung für die Steuerschuld eines anderen verlangt werden kann, sofern nur die vorgenannten allgemeinen Grundsätze gewahrt sind?

---

65 ABl. EU, C 273 v. 6.11.2004,18.

66 Vgl. dazu bereits EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 (*Optigen u.a.*), ABl. EU, C 74 v. 25.03.2006, 1, noch nicht in Slg. veröffentlicht, sowie LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 423 ff.

67 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 *(Schlossstrasse)*, Slg. 2000, I-4279, Rz. 44, und Urteil v. 26.4.2005 – Rs. C-376/02 *(Goed Wonen)*, Slg. 2005, I-3445, Rz. 32.

68 Vgl. EuGH, Urteil v. 18.12.1997 – Rs. C-286/94, C-340/95, C-401/05 und C-47/96 *(Molenheide u. a.)*, Slg. 1997, I-7281, Rz. 47.

(3) Falls Frage 1 verneint wird, welche anderen Grenzen als diejenigen, die sich aus den genannten allgemeinen Grundsätzen ergeben, gelten für die durch Art. 21 Abs. 3 verliehene Befugnis?
(4) Falls Frage 2 verneint wird, welche anderen Grenzen als diejenigen, die sich aus den genannten allgemeinen Grundsätzen ergeben, gelten für die durch Art. 22 Abs. 8 verliehene Befugnis?
(5) [...]

3 Aus den Entscheidungsgründen

Regelung einer gesamtschuldnerischen Haftung für die Zahlung der Mehrwertsteuer fällt in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie

Eingangs seiner Erwägungen zur Beantwortung der ersten und dritten Vorlagefrage stellt der EuGH fest, dass eine nationale Vorschrift, welche Regeln aufstellt, nach denen ein Steuerpflichtiger für die Zahlung eines von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen werden kann, die Bestimmung der Person betreffe, die zur Zahlung dieser Steuer an den Staat verpflichtet werden könne, und nicht die Erhebung der Steuer. Demnach falle eine solche Vorschrift in den Anwendungsbereich von Art. 21 der 6. MWST-Richtlinie.

Ermächtigung der EU-Mitgliedstaaten zur Regelung der gesamtschuldnerischen Haftung für die Zahlung der Mehrwertsteuer

Sodann weist der EuGH darauf hin, dass Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie die EU-Mitgliedstaaten ermächtige, in den Fällen des Art. 21 Abs. 1 und 2 der 6. MWST-Richtlinie zu bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch zu entrichten habe.

Wahrung der allgemeinen Rechtsgrundsätze beim Gebrauch der Ermächtigung

Bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen das Gemeinschaftsrecht verleiht, müssten die EU-Mitgliedstaaten jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismässigkeit gehören, beachten[67]. Was den Grundsatz der Verhältnismässigkeit betreffe, so sei daran zu erinnern, dass es zwar legitim sei, dass von dem EU-Mitgliedstaat auf der Grundlage von Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie erlassene Massnahmen darauf abzielen, die Ansprüche des Staates möglichst wirksam zu schützen; sie dürften jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist[68].
Insoweit sähen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Massnahmen vor, dass ein anderer Steuerpflichtiger als der Steuerschuldner mit diesem gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden könne, wenn dieser Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Lieferung an ihn wusste oder für ihn hinreichende Verdachtsmomente dafür bestanden, dass die aufgrund dieser oder einer früheren oder späteren Lieferung der betreffenden Waren fällige Mehrwertsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde. Es werde vermutet, dass für eine Person hinreichende Verdachtsgründe dafür bestehen, dass dies der Fall ist, wenn der von ihr zu zahlende Preis niedriger war als der niedrigste Preis, dessen Erzielung für diese Waren auf dem freien Markt vernünftigerweise erwartet werden könnte, oder niedriger war als der Preis für eine frühere Lieferung derartiger Waren. Diese Vermutung könne durch den Be-

weis widerlegt werden, dass der niedrige Preis der Waren auf Umstände zurückzuführen war, die mit der Nichtabführung der Mehrwertsteuer nicht im Zusammenhang standen.

Unverhältnismässigkeit einer faktisch unbedingten Haftung

Wenngleich Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie einen EU-Mitgliedstaat ermächtige, eine Person, die im Zeitpunkt der an sie bewirkten Lieferung davon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, dass die für diesen oder einen früheren oder späteren Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer unbezahlt bleiben würde, gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch zu nehmen und sich insoweit auf Vermutungen zu stützen, könnten diese doch gleichwohl nicht in einer Art und Weise formuliert werden, dass es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder übermässig schwierig werde, sie durch den Gegenbeweis zu widerlegen. Wie der Generalanwalt Maduro in seinen Schlussanträgen[69] festgestellt habe, würden solche Vermutungen sonst de facto ein System der unbedingten Haftung einführen, das über das hinausginge, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Staates zu schützen.

Vielmehr müssten Wirtschaftsteilnehmer, die alle Massnahmen träfen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschliesst, auf die Rechtmässigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne sich der Gefahr auszusetzen, für die Zahlung dieser von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen zu werden[70].
Allerdings sei es Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts genügt.

Ermächtigung der EU-Mitgliedstaaten zur Regelung einer Sicherheitsleistung für die Zahlung der Mehrwertsteuer

Zur zweiten und vierten Vorlagefrage stellt der EuGH fest, dass Art. 22 Abs. 8 der 6. MWST-Richtlinie die EU-Mitgliedstaaten ermächtige, den nach Art. 21 der 6. MWST-Richtlinie bestimmten Schuldner der Mehrwertsteuer und den danach bestimmten Personen, die sie gesamtschuldnerisch zu entrichten haben, Verpflichtungen wie die zur Stellung einer Sicherheit für die Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer aufzuerlegen, die sie für erforderlich halten, um die Erhebung dieser Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden.
Daraus folge zum einen, dass die Einführung einer gesamtschuldnerischen Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer nicht auf Art. 22 Abs. 8 der 6. MWST-Richtlinie gestützt werden könne, und zum anderen, dass diese Vorschrift den EU-Mitgliedstaaten auch nicht erlaube, von einer Person, die nicht nach Art. 21 der 6. MWST-Richtlinie Schuldner der Mehrwertsteuer ist oder diese gesamtschuldnerisch zu entrichten hat, zu

69 Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro*, EuGH v. 7.12.2005 – Rs. C-384/04 *(FTI u.a.)*, www.curia.eu.int/de, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 27.

70 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 *(Optigen u.a.)*, ABl. EU, C 74 v. 25.3.2006, 1, noch nicht in Slg. veröffentlicht, sowie dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 423 ff.

71 Vgl. insbesondere Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie 2000/65/EG des Rates v. 17.10.2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, ABl. EU L 269 v. 21.10.2000, 44.

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

verlangen, eine Sicherheit für die Zahlung der von einem Dritten geschuldeten Mehrwertsteuern zu leisten. Etwas anderes gelte jedoch für Personen, die nach einer auf Grundlage von Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie und innerhalb der durch die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts gezogenen Grenzen erlassenen Massnahme die Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch zu entrichten haben.
In Anbetracht seiner Antworten auf die ersten vier Fragen brauchte der EuGH die fünfte Frage nicht zu beantworten.

4 Anmerkung

Der EuGH hatte sich im Besprechungsurteil mit der Frage auseinanderzusetzen, ob Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlage für allgemeine nationale Haftungsvorschriften sein kann und welche Grenzen für solche Haftungsregelungen gelten. Ferner war zu entscheiden, ob auch Art. 22 Abs. 8 der 6. MWST-Richtlinie als Grundlage für eine gesamtschuldnerische Haftung herangezogen werden kann.
Zutreffend sieht der EuGH in Art. 22 Abs. 8 der 6. MWST-Richtlinie keine Grundlage für eine gesamtschuldnerische Haftung, da diese Vorschrift lediglich dazu ermächtigt, einem nach anderen Vorschriften bestimmten Steuer- oder Haftungsschuldner zusätzliche Verpflichtungen aufzuerlegen. Hingegen eröffnet Art. 21 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie die scheinbar unbegrenzte Möglichkeit der gesamtschuldnerischen Inanspruchnahme von anderen Personen als Haftungsschuldner für die Mehrwertsteuerschuld des (originären) Steuerschuldners. Ursprünglich war diese Ermächtigungsvorschrift – ähnlich wie in der Schweiz Art. 90 Abs. 2 lit. g MWSTG – auf Leistungen ausländischer Unternehmer bezogen. Mit der Neufassung des Art. 21 der 6. MWST-Richtlinie[71] wurde dieser Zusammenhang allerdings aufgegeben und eine umfassende Haftungsgrundlage für sämtliche Tatbestände der Steuerschuldnerschaft nach Art. 21 Abs. 1 und 2 der 6. MWST-Richtlinie geschaffen.
Was die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung nationaler Haftungsvorschriften anbelangt, bestätigt der EuGH in *FTI u. a.* seine ständige Rechtsprechung seit *Schlossstrasse*[72], wonach diese durch die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und Verhältnismässigkeit, begrenzt werden.
In diesem Zusammenhang hebt der EuGH zu Recht hervor, dass nach den britischen Regelungen die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner voraussetzt, dass dieser Kenntnis von einem Mehrwertsteuerbetrug hatte oder hätte haben müssen. Ohne dieses kognitive Element wäre die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit ebenso wenig vereinbar, wie eine (faktisch) unbedingte Haftung, ohne die Möglichkeit eines Gegenbeweises, mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit.
Allfällige Haftungsbescheide der deutschen Finanzverwaltung gegenüber Schweizer Unternehmen nach §13c USTG (DE), namentlich im Fall der Sicherungsabtretung von Forderungen im Wege der Globalzession, sollten diese unter Hinweis auf das Besprechungsurteil nicht bestandkräftig werden lassen, da nach *FTI u. a.* erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit des Haftungstatbestands mit dem Gemeinschaftsrecht bestehen.