EuGH Report 4/06

Jan Ole Luuk
Rechtsanwalt, LL.M.,
MWST-Experte FH,
CMS von Erlach Henrici,
Zürich

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

Maurus Winzap
Rechtsanwalt, LL.M.,
dipl. Steuerexperte
CMS von Erlach Henrici,
Zürich

A Direkte Steuern[1]

EuGH, Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *(Cadbury Schweppes)*[2] Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch CFC-Regeln

Die Art. 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass es ihnen zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmassnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.

1 Ausgangssachverhalt

Cadbury Schweppes, eine in UK ansässige Gesellschaft, hat u.a. zwei (indirekt beherrschte) Tochtergesellschaften in Irland. Die Gewinne dieser Tochtergesellschaften wurden in Irland mit 10% besteuert. Da dies weniger als 75% des UK-Steuersatzes ist, wurden die Gewinne

1 Es ist noch auf folgende Urteile des EuGH zu den direkten Steuern hinzuweisen, welche ebenfalls im Berichtszeitraum ergingen: Im Urteil v. 6.7.2006 – Rs. C-346/04 *(Conijn)* qualifizierte der EuGH die fehlende Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten in Deutschland für die Erstellung der Steuererklärung einer deutschen KmG eines Niederländers als Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit. Im Urteil v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 *(Stauffer)* hält der EuGH fest, dass die deutsche Regelung, wonach nur die Vermietungseinkünfte von inländischen gemeinnützigen Stiftungen steuerbefreit sind, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstosse. Im Urteil v. 7.9.2006 – Rs. C-470/04 *(N.)* bestätigte der EuGH seine Rechtsprechung *Lasteyrie du Saillant* und qualifizierte die niederländische Wegzugsbesteuerung (für welche eine Stundung nur gegen Leistung einer Sicherheit gewährt wird) als nicht mit der Niederlassungsfreiheit kompatibel.

2 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

der irischen Tochtergesellschaften aufgrund der einschlägigen UK-CFC-rules zur Bemessungsgrundlage von Cadbury Schweppes hinzugerechnet und GBP 8,6 Mio. Gewinnsteuer nacherhoben.
Die in der Folge angerufenen Special Commissioners of Income Tax legten die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[3].

2 Vorlagefrage

Die Vorlagefrage geht im Wesentlichen dahin, ob die Art. 43 EG-Vertrag (Niederlassungsfreiheit), Art. 49 EG-Vertrag (Dienstleistungsfreiheit) und Art. 56 EG-Vertrag (Kapitalverkehrsfreiheit) nationalen Steuervorschriften entgegenstehen, die unter bestimmten Voraussetzungen vorsehen, dass eine Muttergesellschaft in Ansehung der Gewinne besteuert wird, die eine beherrschte ausländische Gesellschaft erzielt hat.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Da es sich bei den irischen Tochtergesellschaften um von Cadbury Schweppes kontrollierte Beteiligungen handelt, hält der EuGH unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung zunächst fest, dass der Sachverhalt unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit zu prüfen sei[4]. Allfällige Beschränkungen der Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit seien eine unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigten keine eigenständige Prüfung[5].
Zum Vorwurf der missbräuchlichen Ausnützung der Niederlassungsfreiheit hält der EuGH sodann fest, dass die Gründung einer Gesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat, um in den Genuss eines dort geltenden günstigeren Steuersystems zu kommen, diesbezüglich nicht ausreiche[6].
Die Niederlassungsfreiheit gebiete nicht nur die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat, sondern verbiete auch, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat behindere[7].
Da eine Hinzurechnung der Gewinne der irischen Tochtergesellschaften zum Gewinn von Cadbury Schweppes unterblieben wäre, wenn diese im Inland (bzw. in einem Staat mit einem Besteuerungsniveau von mindestens 75% der UK-Gewinnsteuer) ansässig gewesen wäre, erlitt Cadbury Schweppes durch die UK-CFC-rules einen Steuernachteil, welcher geeignet war, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu behindern.

Rechtfertigung

Der EuGH prüft weiter, ob die Verletzung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden könne, und hält unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass dies etwa dann der Fall wäre, wenn sich die UK-CFC-rules speziell auf

3 ABl. EU, C 168 v. 26.6.2004, 3.
4 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.4.2000 – Rs. C-251/98 *(Baars)*, Slg. 2000, I-2787, Rz. 22; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 *(X und Y)*, Slg. 2002, I-10829, Rz. 37.
5 Vgl. diesbezüglich bereits EuGH, Urteil v. 14.10.2004 – Rs. C-36/02 *(Omega)*, Slg. 2004, I-9609, Rz. 27.
6 Vgl. auch EuGH, Urteil v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 *(Centros)*, Slg. 1999, I-1459, Rz. 27; EuGH, Urteil v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 *(Inspire Art)*, Slg. 2003, I-10155, Rz. 96; EuGH, Urteil v. 11.12.2003 – Rs.C-364/01 *(Barbier)*, Slg. 2003, I-15013, Rz. 71.
7 So auch in EuGH, Urteil v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 *(ICI)*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 21; EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *(Marks & Spencer)*, Slg. 2005, I-10837, Rz. 31 sowie dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 188 ff.

rein künstliche Gestaltungen beziehen würden, die darauf ausgerichtet seien, der Anwendung der UK-Rechtsvorschriften zu entgehen[8]. Der Niederlassungsbegriff im Sinne von Art. 43 ff. EG-Vertrag setze nach seinem Sinn und Zweck nämlich eine tatsächliche Ansiedlung und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat voraus.
Nach Auffassung des EuGH sind die CFC-rules des UK zwar ein geeignetes Mittel zur Bekämpfung solcher rein künstlicher Gestaltungen, ihre konkrete Ausgestaltung gehe aber über das hinaus, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich sei und sei daher unverhältnismässig, da die Ausnahmebestimmungen zu eng formuliert seien.
Für die Feststellung einer missbräuchlichen, rein künstlichen Gestaltung sei ausser dem subjektiven Element (Erstreben eines Steuervorteils) auch erforderlich, dass aus objektiven Anhaltspunkten hervorgehe, dass trotz formaler Beachtung der im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Voraussetzungen der mit der Niederlassungsfreiheit verfolgte Zweck nicht erreicht worden sei.
Cadbury Schweppes sei somit Gelegenheit zu geben, Beweise für die tatsächliche Ansiedlung der irischen Tochtergesellschaften und deren tatsächlichen Betätigungen vorzulegen. Solche Beweise müssten auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen (wie z. B. Geschäftsräumen, Personal, Ausrüstungsgegenstände).

4 Anmerkungen

Bei *Cadbury Schweppes* handelt es sich um das äusserst bedeutsame und daher mit grossem Interesse erwartete Grundsatzurteil des EuGH zur Hinzurechnungsbesteuerung mittels CFC-Regeln. Seit der Einführung der Subpart F Rules in den USA im Jahre 1962 haben viele Staaten Regeln eingeführt, welche die Erträge einer ausländischen Gesellschaft *(controlled foreign corporation: CFC)* unter gewissen Umständen bereits vor deren Ausschüttung den massgeblich beteiligten Inländern zurechnet[9].
Die in *Cadbury Schweppes* zu beurteilende UK-CFC-Regelung sieht eine Hinzurechnung vor, wenn eine ausserhalb UK ansässige Tochtergesellschaft einem «lower level of taxation» (d. h. weniger als 75% des UK-Gewinnsteuersatzes[10]) unterliegt[11]. Die UK-CFC-Regelung sieht eine Reihe von Ausnahmetatbeständen, wie einen Aktivitätstest, einen Börsentest, einen 90%-Ausschüttungstest sowie eine «white country list» vor[12]. Zudem sieht sie einen sog. «motive test» vor, wonach keine Hinzurechnung erfolgt, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen kann, dass die durch Geschäftsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft verursachten Gewinnminderungen nicht Hauptzweck für die entsprechenden Umsätze waren und dass der Hauptgrund für das Bestehen der

8 Vgl. EuGH, Urteil v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 *(ICI)*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 26; EuGH, Urteil v. 12.12.2002– Rs. C-324/00 *(Lankhorst-Hohorst)*, Slg. 2002, I-11779, Rz. 37; EuGH, Urteil v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 *(De Lasteyrie du Saillant)*, Slg. 2004, I-2409, Rz. 50; EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *(Marks & Spencer)*, Slg. 2005, I-10837, Rz. 57.

9 Vgl. die Darstellung der entsprechenden Vorschriften von Italien, Frankreich, Grossbritannien und Deutschland bei DAHINDEN, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 2003, 245 ff.

10 Vgl. section 750(1) des Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA).

11 Vgl. ICTA s. 747(1). Der (ordentliche) UK-Gewinnsteuersatz beträgt 30% (Financial Act [FA] 2003 s. 133), so dass ein «lower level of taxation» bis zu einem Steuersatz von 22.5% vorliegt. Bis zu einem Jahresgewinn von £ 300 000 gilt die «small companies' rate» von 19% (FA 2004 s. 26).

12 Vgl. ICTA s. 748(1).

Tochtergesellschaft nicht darin lag, eine Gewinnverlagerung aus UK herbeizuführen.
Dass eine solche Regelung die Errichtung von Zweitniederlassungen in anderen EU-Mitgliedstaaten die Niederlassungsfreiheit tangiert, ist im Prinzip offensichtlich. Dass die Gründung einer Gesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat zur Ausnützung günstigerer Rechtsvorschriften grundsätzlich keine missbräuchliche Berufung auf die Niederlassungsfreiheit darstellt, ist zumindest für das Gesellschaftsrecht seit *Centros*[13] klar. Zum ersten Mal hält der EuGH nunmehr aber fest, dass dies auch mit Bezug auf die Ausnutzung vorteilhafterer Steuervorschriften gilt.
Das Schwergewicht des Urteils liegt daher auf der Rechtfertigungsebene. Hier entwickelt der EuGH seine Rechtsprechung zur Missbrauchsbekämpfung weiter. Unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung hält der EuGH fest, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch eine nationale Regelung nur dann gerechtfertigt werden könne, wenn sie sowohl subjektive wie auch objektive Elemente enthalte[14]. Neben steuerlichen Motiven muss sich eine Struktur somit zusätzlich in objektiver Hinsicht als «rein künstliche Gestaltung» erweisen. Kann der Nachweis erbracht werden, dass eine Gesellschaft eine «wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit» im Aufnahmemitgliedstaat ausübe bzw. sich dort «tatsächlich angesiedelt» habe, sei eine Rechtfertigung unter Berufung auf Missbrauch auch dann nicht möglich, wenn damit eine Steuerersparnis bezweckt werden sollte. Dabei ist auf das Ausmass des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von «Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen» abzustellen.
Keine Anforderungen stellt der EuGH an die Natur der «wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit». Insbesondere wird nicht ausdrücklich verlangt, dass es sich dabei um eine eigentliche auf Gewinnerzielung gerichtete Gewerbe- oder Handelstätigkeit handeln muss, wie dies in den «activity tests» von CFC häufig vorgesehen ist (wie z. B. auch im Aktivitätstest der UK-CFC-Regelung). Auch konzerninterne Dienstleistungs-, Handels- oder Finanzierungsgesellschaften könnten eine «wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit» aufweisen. Aus der Verringerung der Konzernsteuerquote durch Tätigkeitsverlagerung innerhalb des Konzerns allein ergäbe sich jedoch noch keine «rein künstliche Gestaltung».
Ob eine solche Interpretation des «Motivtests» der UK-CFC-Regelung möglich ist, überlässt der EuGH im Besprechungsurteil dem vorlegenden Gericht.
Da die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. des deutschen Aussensteuergesetzes keine dem Motivtest der UK-CFC-Regelung vergleichbare Ausnahmebestimmung kennt, geht die bislang erschienene deutsche Literatur einhellig davon aus, dass diese Bestimmungen nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sind[15].

---

13 Vgl. EuGH, Urteil v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 *(Centros)*, Slg. 1999, I-1459, Rz. 27.

14 Vgl. dazu LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, 412ff., 430.

15 Vgl. HAHN, Bemerkungen zum EuGH-Urteil «Cadbury Schweppes», IStR 2006, 667 ff., 669; KÖRNER, Anmerkung, IStR 2006, 675; THÖMMES/NAKHAI, Ende der Hinzurechnungsbesteuerung in Europa, IWB Nr.18 v. 27.9.2006, Fach 11A, 890. KUBAILE, neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht, StR 803.

16 Vgl. die Nachweise bei OESTERHELT/WINZAP, Abkommensmissbrauch, ST 2006, 773 ff., 778.

17 HAHN hält demgegenüber fest, dass das Besprechungsurteil «möglicherweise auch im Verhältnis zur Schweiz» zu beachten sei (HAHN, IStR 2006, 667 [669]).

18 Vgl. MATTEOTTI, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Diss. Bern 2003, 306 ff. (311).

Aus schweizerischer Sicht fragt sich, ob die CFC-Regelungen der EU-Staaten auch mit Bezug auf die Gewinne schweizerischer Gesellschaften auf «rein künstliche Gestaltungen» im Sinne des Besprechungsurteils zu beschränken sind. Mangels Drittwirkung der Niederlassungsfreiheit ist eine direkte Berufung auf das Besprechungsurteil in einem solchen Fall nicht möglich. Die der Niederlassungsfreiheit vergleichbare, im Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU enthaltene «Freizügigkeit der Niederlassung» bezieht sich nach h. L. nur auf natürliche Personen[16], was eine Berufung auf das FZA verunmöglichen würde[17].
Enthält ein vor dem Update 2002 zum OECD-Kommentar abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen keinen Vorbehalt zugunsten von CFC-Regelungen, müsste sich eine schweizerische Gesellschaft gegen eine Hinzurechnungsbesteuerung jedoch unter Berufung auf die Zuteilungsnormen des einschlägigen DBA zur Wehr setzen können[18].

B Mehrwertsteuer[19]

EuGH, Urteil v. 6.7.2006 – verbundene Rs. C-439/04 und C-440/04 *(Kittel u. a.)*[20]

Vorsteuerabzug des redlichen Unternehmers bei betrügerischen und dadurch nichtigen Karussellgeschäften

Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie (Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug) ist dahin auszulegen, dass er in dem Fall, dass eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen erbracht wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, wonach die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung, nach welcher dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, (…) zum Verlust des Rechts auf Abzug der von diesem Steuerpflichtigen entrichteten Vorsteuer führt. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Nichtigkeit auf einer Mehrwertsteuerhinterziehung oder einem sonstigen Betrug beruht.
Steht dagegen aufgrund objektiver Umstände fest, dass die Lieferung an einen Steuerpflichtigen vorgenommen wird, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, so hat das nationale Gericht diesem Steuerpflichtigen den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verweigern.

1 Ausgangssachverhalt

Dem Besprechungsurteil liegen zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen Herrn Kittel und der

19 Die weiteren in den Berichtszeitraum fallenden Urteile zum Mehrwertsteuerrecht, namentlich EuGH, Urteil v. 6.7.2006 – Rs. C-251/05 *(Talacre Beach Caravan Sales)* zur Zulässigkeit von Steuersatzdifferenzierungen bei einheitlichen Leistungen; Urteil v. 13.7.2006 – Rs. C-89/05 *(United Utilities plc)* zur Nichtanwendung der Steuerbefreiung bei der Vermittlung von Wetten; Urteil v. 14.9.2006 – Rs. C-228/05 *(Stradasfalti)* zur Unzulässigkeit der Einschränkung des Vorsteuerabzugs aus konjunkturellen Gründen; Urteil v. 14.9.2006 – Rs. C-181/04 bis C-183/04 *(Elmeka)* zum Vertrauenschutz bei Rechtsauskünften; Urteil v. 28.9.2006 – Rs. C-128/05 *(Kommission/Österreich)* zur Vertragsverletzung durch österreichische Pauschalbesteuerung bei grenzüberschreitender Personenbeförderung, konnten in dieser Ausgabe nicht berücksichtigt werden.

20 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

Recolta Recycling SPRL («Recolta») einerseits und dem belgischen Staat andererseits zugrunde. Diese betrafen die Weigerung der belgischen Steuerverwaltung, das Recht der Vorsteuer auf Abzug anzuerkennen, die für Umsätze entrichtet wurde, die in einen sog. Karussellbetrug einbezogen gewesen sein sollen.

Im ersten Rechtsstreit hatte die Ang Computime Belgium («Computime») EDV-Komponenten ge- und verkauft und die Steuerverwaltung die Auffassung vertreten, dass sich Computime wissentlich an einem Mehrwertsteuerkarussellbetrug beteiligt habe, mit dem das Ziel verfolgt worden sei, die von Lieferanten für ein und dieselbe Ware in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer einmal oder mehrmals erstattet zu erhalten, wobei die Lieferungen an Computime fiktiv gewesen seien. Auf dieser Grundlage habe die Steuerverwaltung Computime das Recht auf Abzug der für diese Lieferungen gezahlten Vorsteuer verweigert. Die aufgerechneten Beträge beliefen sich auf rund EUR 18 Mio. Herr Kittel als Konkursverwalter von Computime legte daraufhin Rechtsmittel ein, sodass der belgische Cour de cassation mit dem Rechtsstreit befasst war.

Im zweiten Rechtsstreit erwarb Recolta von einem Herrn Ailliaud 16 Luxusfahrzeuge, die dieser von der Gesellschaft Auto-Mail bezogen hatte. Die von Herrn Ailliaud verwirklichten innergemeinschaftlichen Erwerbe haben zu keiner Mehrwertsteuervereinnahmung durch den Fiskus geführt, und Herr Ailliaud hat auch die von Recolta gezahlte Mehrwertsteuer nicht an den belgischen Staat abgeführt. Recolta verkaufte in der Folge die Fahrzeuge steuerfrei an dieselbe Gesellschaft Auto-Mail. Aus den Akten ergibt sich, dass Herr Ailliaud und Auto-Mail nach einer Untersuchung der Steuersonderinspektion einen Steuerbetrugsmechanismus in Karussellform errichtet hatten, in den die mit Recolta abgeschlossenen Geschäfte einbezogen waren. Die Steuerverwaltung erliess daraufhin gegen Recolta einen Zahlungsbescheid über rund EUR 360 000, wogegen die Recolta Rechtsbehelf einlegte. In seinem Urteil stellte das angerufene Tribunal de première instance Verviers fest, dass nichts die Annahme zulasse, Recolta und ihrer Geschäftsführung sei die Einbeziehung in einen ausgedehnten Betrugsmechanismus bekannt gewesen, und entschied, dass der von der belgischen Steuerverwaltung erlassene Zahlungsbescheid rechtswidrig gewesen sei, und hob in der Folge diesen auf. Ferner wurde ein gegen den Geschäftsführer von Recolta eingeleitetes Strafverfahren vom Tribunal correctionnel Brüssel eingestellt. Der belgische Staat legte gegen dieses Urteil Rechtsmittel beim Cour d'appel Lüttich ein und machte geltend, dass die den Rechnungen zugrunde liegenden Verträge nach innerstaatlichem Recht unheilbar nichtig seien, weil der entscheidende Beweggrund, der Herrn Ailliaud zum Vertragsschluss mit Recolta veranlasst habe, die Durchführung von gegen den Mechanismus der Mehrwertsteuer verstossenden Geschäften gewesen sei. Da die streitigen Geschäfte auf einem nach dem Zivilgesetzbuch unzulässigen Grund beruht hätten, seien die zur Eröffnung des Rechts auf Vorsteuerabzug erforderlichen Voraussetzungen und insbesondere die Existenz von Lieferungen von Gegenständen nicht erfüllt. Nach Bestätigung

21 ABl. EU, C 6 v. 8.1.2005, 25.

22 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 *(MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring)*, Slg. 2003, I-6729, Rz. 38 und Urteil v. 12.1.2006 – verbundene 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), Rz. 36 sowie dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 423 ff.

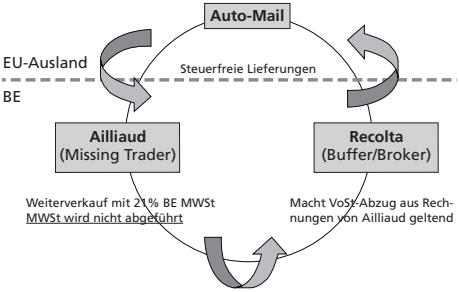
23 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 *(Optigen u. a.)*, ABl. EU, C 74 v. 25.3.2006, 1 (noch nicht in Slg. veröffentlicht), Rz. 37.

24 Ibid., Rz. 43f.

25 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.4.1995 – Rs. C-4/94 *(BLP Group)*, Slg. 1995, I-983, Rz. 24.

des angefochtenen Urteils durch den Cour d'appel Lüttich zog der belgische Staat das Verfahren weiter zum Cour de cassation.

‹Erwerbsbetrug› durch Ailliaud



Der Cour de cassation setzte beide Verfahren aus und legte dem EuGH insgesamt fünf Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[21].

2 Vorlagefragen

Mit seinen Vorlagefragen möchte der belgische Cour de cassation im Wesentlichen wissen, ob Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie dahin auszulegen ist, dass es zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führt, wenn eine Lieferung an einen Steuerpflichtigen erbracht wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war und wenn eine nationale Rechtsvorschrift die Nichtigkeit des Kaufvertrags aufgrund einer zivilrechtlichen Bestimmung bewirkt, nach welcher dieser Vertrag unheilbar nichtig ist, weil er wegen eines in der Person des Verkäufers unzulässigen Grundes gegen die öffentliche Ordnung verstösst.
Das vorlegende Gericht wollte ferner wissen, ob die Antwort auf diese Frage anders ausfällt,

- wenn sich die unheilbare Nichtigkeit aus einer Hinterziehung der Mehrwertsteuer ergibt;
- wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Objektiver Charakter der gemeinschaftsrechtlichen Definition der steuerbaren Umsätze

In seinem Urteil weist der EuGH zunächst darauf hin, dass mit der 6. MWST-Richtlinie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem geschaffen worden sei, das insbesondere auf einer einheitlichen Definition der steuerbaren Umsätze beruhe[22]. Die 6. MWST-Richtlinie erkenne der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zu, indem sie in Art. 2, welcher die steuerbaren Umsätze betrifft, neben der Einfuhr von Gegenständen, Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erfasse, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt[23]. Die Analyse der Definitionen des Begriffs der «Lieferungen von Gegenständen», die ein «Steuerpflichtiger als solcher» ausführt, und des Begriffs der «wirtschaftlichen Tätigkeiten» zeige, dass diese Begriffe, welche die nach der 6. MWST-Richtlinie steuerbaren Umsätze definieren, sämtlich objektiven Charakter haben und unabhängig vom Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar seien[24].
Ferner verweist der EuGH auf seine bisherige Rechtsprechung, in welcher festgestellt worden sei, dass eine Verpflichtung der Steuerverwaltung zur Ermittlung der Absicht des Steuerpflichtigen mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Massnahmen dadurch zu erleichtern, dass grundsätzlich auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird, unvereinbar wäre[25].

Erst recht unvereinbar mit diesen Zielen sei eine Verpflichtung der Steuerverwaltung, zum Zwecke der Feststellung, ob ein bestimmter Umsatz eine Lieferung, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck – den dieser Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte – eines anderen Umsatzes zu berücksichtigen, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt[26].

Keine automatische «Infizierung» der gesamten Lieferkette durch betrugsbehafteten Umsatz

Insoweit habe der EuGH bereits in *Optigen* den Schluss gezogen, dass Umsätze, welche nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie darstellten, wenn sie die objektiven Kriterien erfüllen, auf denen diese Begriffe beruhen, ohne dass es auf die Absicht eines von dem betroffenen Steuerpflichtigen verschiedenen, an derselben Lieferkette beteiligten Händlers und/oder den möglicherweise betrügerischen Zweck – den dieser Steuerpflichtige weder kannte noch kennen konnte – eines anderen Umsatzes ankomme, der Teil dieser Kette ist und der dem Umsatz, den der betreffende Steuerpflichtige getätigt hat, vorausgeht oder nachfolgt[27]. Der EuGH stellt abermals klar, dass das Recht eines Steuerpflichtigen, der solche Umsätze ausführt, auf Vorsteuerabzug auch nicht dadurch berührt werde, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ein anderer Umsatz, der dem von diesem Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann[28].

Dieser Schluss könne nicht anders ausfallen, wenn solche Umsätze, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis habe oder haben könne, im Rahmen eines vom Verkäufer begangenen Betruges getätigt würden. Denn das in den Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug sei integraler Be-

26 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – verbundene 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), Rz. 46.

27 Ibid., Rz. 51.

28 Ibid., Rz. 52.

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

30 Vgl. EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 *(Abbey National)*, Slg. 2001, I-1361, Rz. 24; Urteil v. 21.4.2005 – Rs. C-25/03 *(HE)*, Slg. 2005, I-3123, Rz. 70.

31 Vgl. EuGH, Beschluss v. 3.3.2004 – Rs. C-395/02 *(Transport Service)*, Slg. 2004, I-1991, Rz. 26.

32 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 *(Midland Bank)*, Slg. 2000, I-4177, Rz. 29; Urteil v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 *(Zita Modes)*, Slg. 2003, I-14393, Rz. 37; und Urteil v. 12.1.2006 – verbundene 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), Rz. 54.

33 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.6.1999 – Rs. C-158/98 *(Coffeeshop «Siberië»)*, Slg. 1999, I-3971, Rz. 14 und 21; Urteil v. 29.6.2000 – Rs. C-455/98 (Salumets u. a.), Slg. 2000, I-4993, Rz. 19.

34 Vgl. EuGH, Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u. a.)*, Slg. 2006, Rz. 33 sowie dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 3/06, StR 2006, 649 ff.

35 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02, *(Halifax u. a.)*, Slg. 2006, Rz. 59 sowie dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 2/06, StR 2006, 426 ff.

36 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – verbundene Rs. C-487/01 und C-7/02 *(Gemeente Leusden)*, Slg. 2004, I-5337, Rz. 76)

standteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und könne grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Das Recht auf Vorsteuerabzug könne für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden[29]. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug solle der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen[30].

Entrichtung der Ausgangssteuer durch den leistenden Unternehmer keine Voraussetzung des Rechts auf Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers

Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, sei für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung[31]. Nach dem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das sich aus Art. 2 der 6. MWST-Richtlinie ergebe, werde die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind[32].

Verbot einer allgemeinen Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verbiete ferner der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Somit führe die Einstufung eines Verhaltens als strafbar nicht ohne weiteres dazu, dass der fragliche Vorgang nicht steuerbar ist. Dies sei nur in spezifischen Situationen der Fall, in denen wegen der besonderen Eigenschaften bestimmter Waren oder Dienstleistungen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist[33]. Es stehe jedoch fest, dass dies bei den in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden EDV-Komponenten und Fahrzeugen nicht der Fall sei.

Vertrauensschutz des redlichen Wirtschaftsteilnehmers

Angesichts dessen müssten Wirtschaftsteilnehmer, die alle Massnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder einen sonstigen Betrug – einbezogen sind, auf die Rechtmässigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren[34].

Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Ausführung von Umsätzen, die selbst mit einem Betrug behaftet sind

Hingegen seien die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der «Lieferung von Gegenständen», die ein «Steuerpflichtiger als solcher» ausführt, und der Begriff der «wirtschaftlichen Tätigkeit» beruhen, nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht[35]. Denn die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen sei ein Ziel, das von der 6. MWST-Richtlinie anerkannt und gefördert werde[36]. Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf

das Gemeinschaftsrecht sei nicht erlaubt[37]. Stelle die Steuerverwaltung fest, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise ausgeübt wurde, so sei sie befugt, rückwirkend die Zahlung der abgezogenen Beträge zu verlangen[38], und das nationale Gericht habe das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass dieses Recht in betrügerischer Weise geltend gemacht werde[39].

Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Kenntnis oder Kennenmüssen einer Steuerhinterziehung durch den leistenden Unternehmer

Ebenso sei ein Steuerpflichtiger, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der 6. MWST-Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände einen Gewinn erziele. Denn in einer solchen Situation gehe der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und mache sich mitschuldig. Im Übrigen wirke eine solche Auslegung betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwere. Demnach habe das nationale Gericht das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was auch dann gilt, wenn der fragliche Umsatz den objektiven Kriterien genügt, auf denen der Begriff der Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil stellt nach *Optigen*[40] und *FTI*[41] bereits die dritte Entscheidung in diesem Jahr zur Vorsteuerabzugsberechtigung von unwissentlich in einen Mehrwertsteuerbetrug involvierten Steuerpflichtigen dar.
Mehrwertsteuerkarusselle basieren in der Ausgestaltung als sog. Erwerbsbetrug auf grenzüberschreitenden Lieferketten, mit dem Ziel, in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen, ohne dass die am Beginn der Kette entstehende Mehr-

37 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.1998 – Rs. C-367/96 *(Kefalas u.a.)*, Slg. 1998, I-2843, Rz. 20; Urteil v. 23.3.2000 – Rs. C-373/97 *(Diamantis)*, Slg. 2000, I-1705, Rz. 33; Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 *(Fini H)*, Slg. 2005, I-1599, Rz. 32 sowie dazu bereits LUUK/OESTERHELT/WINZAP, EuGH Report 1/06, StR 2006, 192 ff.

38 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.2.1985 – Rs. 268/83 *(Rompelman)*, Slg. 1985, 655, Rz. 24; Urteil v. 29.2.1996 – Rs. C-110/94 *(INZO)*, Slg. 1996, I-857, Rz. 24.

39 Vgl. EuGH, Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 *(Fini H)*, Slg. 2005, I-1599, Rz. 34.

40 EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – verbundene 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), Rz. 52.

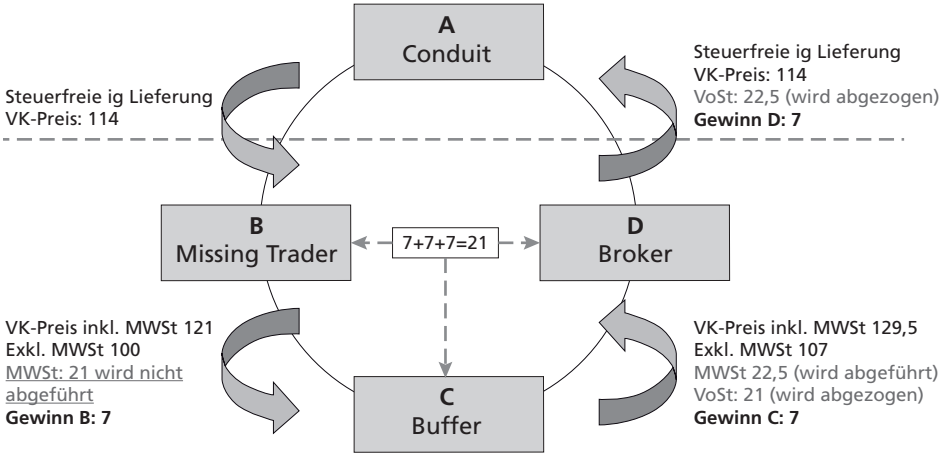
41 EuGH, Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u. a.)*, Slg. 2006, Rz. 33.

42 Die Bestrebungen Deutschlands und Österreichs, mit einer Ausweitung des Reverse-charge-Verfahrens die Achillesverse des Mehrwertsteuersystems, die fraktionierte Zahlung, in weiten Bereichen zu beseitigen und dadurch den inländischen Mehrwertsteuerbetrug einschliesslich des Karussellbetrugs einzudämmen, sind zumindest vorläufig gescheitert. Das von Deutschland und Österreich nach Art. 27 der 6. MWST-Richtlinie gestellte Ersuchen um Ermächtigung zur generellen Anwendung des Reverse-charge-Verfahrens für alle inländischen Leistungen von Unternehmern an andere Unternehmer (B2B-Umsätze), deren Entgelt EUR 5000 bzw. EUR 10 000 überschreitet, wurde am 19.7.2006 von der Kommission abgelehnt [vgl. KOM(2006) 404 endgültig, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM(2006)404_de.pdf].

wertsteuer ordnungsgemäss abgeführt wird. Häufig beginnen und enden die Lieferketten in ein und demselben EU-Mitgliedstaat, um die Waren von dort aus abermals dieselbe oder eine andere Lieferkette durchlaufen zu lassen (daher ‹Karussell›). Die durch Karussellgeschäfte bedingten Steuerausfälle werden allein in Deutschland auf jährlich EUR 2,1 Mrd. geschätzt[42].

Die Funktionsweise eines Mehrwertsteuerkarussells soll an folgendem Beispiel erläutert werden:

Klassisches Mehrwertsteuerkarussell (Erwerbsbetrug)



A mit Sitz im EU-Mitgliedstaat 1 verkauft Waren an B mit Sitz im EU-Mitgliedstaat 2 (z. B. Belgien mit einem Normalsatz von 21%). Im Verhältnis A – B handelt es sich um eine im EU-Mitgliedstaat 1 mehrwertsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. B muss zunächst einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Belgien mit 21% versteuern, kann diese Erwerbsteuer aber gleichzeitig als Vorsteuer abziehen, sodass der innergemeinschaftliche Erwerb im Ergebnis für B mehrwertsteuerneutral bleibt. Bei der Weiterveräusserung an den ebenfalls in Belgien ansässigen C erteilt B eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, führt aber die ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht an die belgische Steuerverwaltung ab (sog. missing trader). Trotz des gegenüber C gewährten Preisnachlasses realisiert B daher im Beispielsfall einen Gewinn von 7 [121 (Zahlung von C) ./. 114 (Zahlung an A)]. C macht für die von B bezogenen Waren den Vorsteuerabzug geltend und versteuert seinen Anschlussumsatz gegenüber D ordnungsgemäss gegenüber der belgischen Steuerverwaltung (C = sog. buffer). Auch sein Gewinn beträgt 7 [129,5 (Zahlung von C) + 21 (VoSt-Erstattung) ./. 121 (Zahlung an B) ./. 22,5 (MWSt)]. D (sog. broker) verkauft die Waren schliesslich steuerfrei zurück an A und realisiert ebenfalls einen Gewinn von 7 [114 (Zahlung von A) + 22,5 (VoSt-Erstattung) ./. 129,5 (Zahlung an C)], so dass die durch B hinterzogene Mehrwertsteuer in Höhe von 21 von B, C und D durch ihre Gewinnmarge von jeweils 7 abgeschöpft wird.

Bereits in *Optigen* hatte der EuGH festgestellt, dass die allgemeinen mehrwertsteuerlichen Grundsätze auch für die Beurteilung von Umsätzen im Rahmen von Karussellgeschäften gelten, da aus Gründen der Rechtssicherheit der Begriff der Lieferung objektiv zu bestimmen und insofern für das Vorliegen einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Lieferung die Absicht anderer an der Lieferkette beteiligter Unternehmer und der ggf. von diesen verfolgte betrügerische Zweck – den der Abnehmer weder kannte noch kennen konnte – unerheblich sei[43].

Während *Optigen* eine nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftete Lieferung betraf, hinsichtlich derer also der leistende Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen war, betrifft das Besprechungsurteil den Vorsteuerabzug aus einer unmittelbar betrugsbehafteten Lieferung. Der EuGH hat insoweit nunmehr klargestellt, dass auch eine solche mit dem Makel eines Mehrwertsteuerbetrugs behaftete Lieferung dem Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nicht entgegensteht, sofern dieser gutgläubig ist. Es ist ein wesentliches Merkmal des gegenwärtigen, gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuersystems, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht davon abhängt, ob der jeweils leistende Unternehmer die für seine Leistung geschuldete Mehrwertsteuer an den Fiskus abgeführt hat. Daher hätte eine Differenzierung zwischen unmittelbar betrugsbehafteten und nachfolgenden Lieferungen für Zwecke des Rechts auf Vorsteuerabzug einen eklatanten Systembruch bedeutet.

Abermals hat der EuGH im Besprechungsurteil die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen als Ziel der 6. MWST-Richtlinie hervorgehoben. Der Leistungsempfänger sei daher auch bei tatsächlichem Vorliegen einer Lieferung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem betrugsbehafteten Umsatz beteiligt. Positiv gewendet bedeutet dies anderseits, dass der Leistungsempfänger, der weder wusste noch wissen konnte, dass die von ihm bezogene Lieferung in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, auf die Rechtmässigkeit dieses Eingangsumsatzes vertrauen kann und der Vorsteuerabzug nicht versagt werden darf.

Selbstredend müssen auch Schweizer Unternehmer, die sich als mehrwertsteuerlich in der EU registrierte Unternehmer am Binnenmarkt beteiligen, zukünftig ein besonderes Augenmerk auf die Umstände des Warenbezugs (Stichwort: augenfällige Preisgestaltung unter dem Marktwert) legen, um nicht Gefahr zu laufen, dass ihnen im Hinblick auf eine allfällige Bösgläubigkeit im Sinne von Kittel unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmissbrauchs der Vorsteuerabzug versagt wird.

[43] EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – verbundene 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), Rz. 44-46.