EuGH Report 1/07

A Direkte Steuern¹

I EuGH, Urteil v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (Scorpio²) Fehlender Aufwandabzug im Ouellensteuerverfahren verstösst gegen Dienstleistungsfreiheit

- 1. Die Artikel 59 und 60 EWG-Vertrag sind dabin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen,
 - nach denen auf die Vergütung eines Dienstleisters, der im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässig ist. ein Steuerabzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt:
 - nachdenender Dienstleistungsempfänger in Haftung genommen wird, wenn er den Steuerabzug, zu dem er verpflichtet war. unterlassen hat.
- 2. Die Artikel 59 und 60 EWG-Vertrag sind dahin auszulegen.
 - dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, nach denen der Dienstleistungsempfänger, der Schuldner der an einen gebietsfremden Dienstleister zu zahlenden Vergütung ist, im Steuerabzugsverfahren die Betriebsausgaben, die der Dienstleister ihm mitgeteilt hat und die im unmittelbaren Zusammenhang mit dessen Tätigkeiten im Mitgliedstaat der Leistungserbringung stehen, nicht steuermindernd geltend machen kann. während bei einem gebietsansässigen



Jan Ole Luuk Rechtsanwalt, LL.M., MWST-Experte FH. CMS von Erlach Henrici. 7ürich



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



Maurus Winzap Rechtsanwalt, LL.M., dipl. Steuerexperte Walder Wyss & Partner. 7ürich

- Die weiteren in den Berichtszeitraum fallenden Urteile zu den direkten Steuern, namentlich EuGH, Urteil v. 26.10.2006 - Rs. C-345/05 (Kommission gegen Portugiesische Republik) zur Steuerbefreiung von Gewinnen aus der Veräusserung von Immobilien; EuGH, Urteil v. 9.11.2006 - Rs. C-433/04 (Kommission gegen Königreich Belgien) zur Quellensteuer im Bausektor: EuGH, Urteil v. 9.11.2006 -Rs. C-520/04 (Turpeinen) zur Besteuerung von Ruhegehältern; EuGH, Urteil v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 (Kerckhaert-Morres) zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern; EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) zur Besteuerung von Dividendeneinkünften; Urteil v. 12.12.2006 -Rs. C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation) zur unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Anteilseignern, konnten aus Platzgründen in dieser Ausgabe nicht behandelt werden.
- Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

EUGH REPORT 1/07

- Dienstleister nur die Nettoeinkünfte, d.h. die nach Abzug der Betriebsausgaben verbleibenden Einkünfte, der Steuer unterliegen;
- dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegensteben, die vorsieht, dass im Steuerabzugsverfahren nur dieienigen Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten stehen, aus denen die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind, die im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung ausgeführt worden sind und die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Dienstleister dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, und dass etwaige weitere Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, gegebenenfalls in einem anschliessenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können;
- dass sie nicht verbieten, dass die Steuerbefreiung, die einem gebietsfremden Dienstleister, der in Deutschland tätig geworden ist, nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiet vom 16. Juni 1959 zusteht, entweder vom Vergütungsschuldner im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens oder in einem späteren Freistellungs- oder Erstattungsverfahren oder aber in einem gegen den Vergütungsschuldner eingeleiteten Haftungsverfahren nur dann berücksichtigt werden kann, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Frei-

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern

- EuGH, Urteil v. 3.10.2006 –
 Rs. C-290/04 (Scorpio)
 Fehlender Aufwandabzug im Quellensteuerverfahren verstösst gegen Dienstleistungsfreiheit
- II EuGH, Urteil v. 14.2.2006 –
 Rs. C-170/05 (Denkavit)
 Quellensteuerbelastungen grenzüberschreitender Dividenden

B Mehrwertsteuer

EuGH, Urteil v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*) EU-Mitgliedstaaten müssen bei späterer Ausübung der Option zur steuerpflichtigen Verwendung einer zunächst für eine (unecht) steuerbefreite Tätigkeit genutzten Immobilie eine Vorsteuerberichtigung vorsehen

- stellungsbescheinigung erteilt worden ist, der zufolge die Voraussetzungen hierfür nach diesem Abkommen erfüllt sind.
- 3. Artikel 59 EWG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er nicht zugunsten eines Dienstleisters anwendbar ist, der die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats hesitzt.

1 Ausgangssachverhalt

FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (Scorpio) ist ein in Deutschland ansässiger Konzertveranstalter. Europop, eine in den Niederlanden ansässige natürliche Person, stellte Scorpio eine ausländische Musikgruppe zur Verfügung. Europop wurde hierfür in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Da Scorpio die aufgrund innerstaatlichem deutschem Recht auf den Vergütungen geschuldete Quellensteuer von 15% der Bruttoeinnahmen nicht einbehielt und ablieferte, wurde sie vom zuständigen Finanzamt in Haftung genommen. Scorpio machte geltend,

dass die einschlägige deutsche Quellensteuerordnung europarechtswidrig sei, da kein Abzug für Betriebsausgaben möglich sei und da ihr die Berufung auf das DBA Deutschland-Niederlande nicht gestattet sei.

Der nach Durchlaufen des Instanzenzugs letztlich angerufene Bundesfinanzhof legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor³

2 Vorlagefragen

Die erste und die zweite Vorlagefrage gehen im Wesentlichen dahin, ob die in den Art. 59 und 60 EWG-Vertrag (Art. 49 und 50 EG-Vertrag) enthaltene Dienstleistungsfreiheit nationalen Steuervorschriften entgegensteht, nach denen gebietsfremde Dienstleister (im Gegensatz zu Ansässigen) einer Quellensteuer unterliegen und ob dies anders zu beurteilen wäre, wenn der Dienstleister nicht Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates wäre.

Mit der dritten Vorlagefrage will der deutsche Bundesfinanzhof wissen, (a und b) inwiefern und in welchem Verfahren mit den besteuerten Vergütungen wirtschaftlich zusammenhängende Betriebsausgaben berücksichtigt werden müssen, (c) inwiefern eine durch das DBA Deutschland-Niederlande angeordnete Steuerbefreiung bereits im Quellensteuerverfahren berücksichtigt werden muss und (d) welche Rolle die Staatsangehörigkeit eines EU-Staates für die Beantwortung dieser Fragen hat.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Zulässigkeit der Ouellenbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

Die Verpflichtung des Dienstleistungsempfängers zur Einbehaltung einer Quellensteuer, wenn Dienstleistungen von in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistern bezogen werden, stellt nach Auffassung des EuGH eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar. Die durch die Ouellenbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verursachte Beschränkung der Dienstleistungsverkehrsfreiheit wird jedoch durch die Notwendigkeit einer effizienten Steuererhebung gerechtfertigt.

Berücksichtigung von Betriebsausgaben

Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung stellt der EuGH zunächst fest, dass es zu einer gegen die Art. 59 und 60 EWG-Vertrag verstossenden mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führt, wenn Gebietsfremden ein Abzug von unmittelbar mit der besteuerten Tätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben verweigert, Gebietsansässigen aber ein Abzug gestattet wird⁴.

Dies ist selbst dann der Fall, wenn die Nichtabzugsfähigkeit im Quellensteuerverfahren durch ein nachträgliches Erstattungsverfahren korrigiert wird, da ein solches Verfahren zusätzliche administrative und wirtschaftliche Belastungen verursacht. Auch bloss zusätzliche administrative und wirtschaftliche Kosten und Belastungen können nach der Rechtsprechung des EuGH die Dienstleistungsfreiheit behindern⁵.

Im Quellensteuerverfahren berücksichtigt werden müssen jedoch nur diejenigen Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten stehen, aus denen die zu versteuernden Einkünfte erzielt worden sind.

ABI. EU, C 228 v. 11.9.2004, 26.

Vgl. EuGH, Urteil v. 12.6.2003 — Rs. C-234/01 (Gerritse), Slg. 2003, I-5933, Rz. 55.

Vgl. EuGH, Urteil v. 15.3.2001 - Rs. C-165/98 (Mazzoleni und ISA), Slg. 2001, I-2189, Rz. 24; EuGH, Urteil v. 25.10.2001 – verbundene Rs. C-49/98, C-50/98, C-52/98, C-54/98 und C-68/98 bis C-71/98 (Finalarte et al.), Slg. 2001, I-7831, Rz. 30.

Freistellung durch DBA-Niederlande

Da das Besteuerungsrecht aufgrund des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden für Einkünfte aus künstlerischen Darbietungen ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Dienstleisters zukam. stellt dessen Verpflichtung zur Beantragung einer Freistellungsbescheinigung bei der deutschen Steuerbehörde eine Beschränkung des Dienstleistungsverkehrs dar. Im Hinblick auf die Gewährleistung des ordnungsgemässen Funktionierens des Ouellensteuerverfahrens erscheint diese Beschränkung jedoch als gerechtfertigt. Um keine Gefährdung der Steuererhebung zu verursachen, ist nämlich entscheidend, dass der Vergütungsschuldner nur dann auf die Erhebung der Ouellensteuer verzichten kann, wenn er Sicherheit hat, dass der Dienstleister die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt.

Bedeutung der Staatsangehörigkeit

Der EuGH erinnert, dass die Dienstleistungsfreiheit nicht nur dem Erbringer der Dienstleistungen, sondern auch dem Empfänger von Dienstleistungen Rechte verleiht. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH könne sich der Dienstleistungsempfänger selbst dann auf diese Rechte berufen, wenn weder er noch der Dienstleister sich an einen anderen Ort innerhalb der EU begeben haben⁶. Die Dienstleistungsfreiheit von Art. 59 EWG-Vertrag (neu Art. 49 EG-Vertrag) findet jedoch aufgrund des Wortlauts dieser Bestimmung nur dann Anwendung, wenn der Dienstleister die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt. Der Rat hat von der in Art. 59 Abs. 2 EWG-Vertrag (neu Art. 49 Abs. 2 EG-Vertrag) vorgesehenen Möglichkeit, wonach die Dienstleistungsfreiheit auch auf Angehörige von Drittstaaten hätte ausgedehnt werden können, nämlich keinen Gebrauch gemacht.

Haftung des Dienstleistungsempfängers

Der EuGH räumt ein, dass die Haftung des Dienstleistungsempfängers für die Steuerschuld des beschränkt steuerpflichtigen Dienstleisters diesen zwar von der Inanspruchnahme ausländischer Leistungserbringer abschrecken könne und so die Dienstleistungsfreiheit behindert werde. Die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit ist nach Auffassung des EuGH jedoch durch die Effizienz der Steuererhebung gerechtfertigt. Der EuGH verweist in diesem Zusammenhang auf die Tatsache, dass im Zeitpunkt, in dem sich der Sachverhalt abgespielt hat (1993), eine grenzüberschreitende Eintreibung von Steuerforderungen noch nicht möglich gewesen ist.

4 Anmerkung

Die Vereinbarkeit der deutschen Quellensteuerordnung für beschränkt Steuerpflichtige mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags wurde bereits in *Gerritse* vom EuGH unter die Lupe genommen. Das Besprechungsurteil enthält Ergänzungen zu diesem Grundsatzurteil in wichtigen Fragen. Vom EuGH im erwähnten Urteil bereits ent-

schieden war die grundsätzliche Zulässigkeit der Besteuerung eines beschränkt Steuerpflichtigen mittels einem Pauschalsatz, wenn dies im Einzelfall nicht zu einer höheren Besteuerung als die Besteuerung der Gebietsansässigen mittels progressivem Steuertarif und Grundfreibetrag führt.

Während die grundsätzliche Verpflichtung zur Gewährung des Abzugs von Betriebsausgaben, welche mit der besteuerten Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang stehen, unter Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit vom EuGH bereits statuiert worden ist, war bislang noch ungeklärt, ob ein solcher Abzug bereits beim Quellensteuereinbehalt gewährt werden muss. Der EuGH hat dies bejaht und einer Berücksichtigung in einem

nachträglichen Erstattungsverfahren eine Abfuhr erteilt. Dies ist im Hinblick auf den Liquiditätsnachteil, welcher mit einer bloss nachträglichen Erstattung verbunden ist, konsequent, kann jedoch die Quellensteuersysteme der EU-Mitgliedstaaten vor praktische Probleme stellen. Im Ergebnis führt dies dazu, dass der zur Vornahme des Abzugs an der Quelle Verpflichtete bereits zur Prüfung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen verpflichtet ist. Die in der Schweiz geltende Regelung von Art. 92 Abs. 3 DBG und Art. 35 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 36 Abs. 2 StHG, die dies bereits kennt, zeigt jedoch, dass ein solches System durchaus praktisch umsetzbar ist.

Diese Verpflichtung der Empfänger von quellensteuerbelasteten Dienstleistungen wird durch deren Haftung für die Quellensteuer noch akzentuiert. Im Besprechungsurteil hat der EuGH diese Haftung nämlich als mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar erklärt. Der EuGH hat dabei jedoch auch den Umstand erwähnt, dass im

entscheidungserheblichen Zeitraum (1993) die Eintreibung von Steuerforderungen im Ausland weder durch Gemeinschaftsrecht noch durch eine bilaterale Regelung möglich gewesen ist. In der deutschen Literatur wird unter Berufung auf diesen Hinweis im Besprechungsurteil die Frage aufgeworfen, ob diese Zulässigkeit der Haftung des Dienstleistungsempfängers wegen der inzwischen in Kraft getretenen Beitreibungs-Richtlinie⁸ sowie dem Vollstreckungshilfeabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden in einem aktuellen Fall anders zu beurteilen wäre⁹.

Während Generalanwalt *Léger* in seinem Schlussantrag nach eingehender Prüfung zum Schluss gelangt ist, dass eine Unterscheidung anhand der Staatsangehörigkeit des Dienstleistungserbringers weder vom Wortlaut von Art. 59 EWG-Vertrag (neu Art. 49 EG-Vertrag) gefordert wird noch praktikabel ist, hat der EuGH hier einen sehr formalen Standpunkt eingenommen und sich auf die fehlende Ausdehnung der Dienstleistungsfreiheit auf in der EU ansässige Staatsangehörige von Drittstaaten berufen. Dies führt natürlich zu schwierigen Abgrenzungsfragen zu verwandten Grundfreiheiten wie beispielsweise der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag), welche kein Erfordernis der Staatsangehörigkeit eines EU-Staates kennen.

Die Quellensteuerordnung der Schweiz für Künstler, Sportler und Referenten sieht in Art. 92 Abs. 3 DBG bzw. Art. 35 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 36 Abs. 2 StHG vor, dass die Gewinnungskosten bereits bei der Erhebung der Quellensteuer berücksichtigt werden und entspricht somit den vom EuGH im Besprechungsurteil aufgestellten Anforderungen. Auch die vom EuGH für die Abzugsfähigkeit verlangte «direkte Zurechenbarkeit» der Ausgaben zu den Einnahmen dürfte in etwa den «direkt durch die Veranstaltung bedingten Gewinnungskosten» im Sinne von Art. 7 Abs. 1 QStV¹⁰ entsprechen.

Georgia Vgl. EuGH, Urteil v. 26.10.1999 — Rs. C-294/97

(Eurowings Luftverkebr), Slg. 1999, I-7447; EuGH,

Urteil v. 6.11.2003 — Rs. C-243/01 (Gambelli et al.),

Slg. 2003, I-13031, Rz. 55 und 57; EuGH, Urteil v.

14.10.2004 — Rs. C-36/02 (Omega), Slg. 2004,

I-9609, Rz. 25.

Vgl. EuGH, Urteil v. 12.6.2003 — Rs. C-234/01 (Gerritse), Slg. 2003, I-5933, Rz. 55.

⁸ Vgl. Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Massnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern.

⁹ Vgl. CORDEWENER/GRAMS/MOLENAAR, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG, IStR 2006, 739 ff., 740.

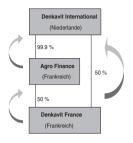
Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 19. Oktober 1993 (SR 642.118.2).

II EuGH, Urteil v. 14.2.2006 – Rs. C-170/05 (*Denkavit*)¹¹ Quellensteuerbelastungen grenzüberschreitender Dividenden

- 1. Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die eine gebietsfremde Muttergesellschaft mit einer Steuer auf Dividenden belasten, gebietsansässige Muttergesellschaften aber fast völlig davon befreien und dadurch eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreibeit sind.
- 2. Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die allein für gebietsfremde Muttergesellschaften eine Ouellensteuer auf von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttete Dividenden vorsehen, auch wenn ein Besteuerungsabkommen zwischen diesem Mitgliedstaat und einem anderen Mitgliedstaat diese Ouellensteuer zulässt und die Anrechnung der nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Staates auferlegten Belastung auf die Steuerschuld in diesem anderen Staat erlaubt, entgegenstehen, wenn für eine Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat die in dem genannten Abkommen vorgesehene Anrechnung nicht möglich ist.

1 Ausgangssachverhalt

Die in den Niederlanden ansässige Denkavit International BV (Denkavit) hielt zur massgeblichen Zeit 50% des Kapitals der in Frankreich ansässigen Denkavit France und 99,9% des Kapitals der ebenfalls in Frankreich ansässigen Agro Finance, welche ihrerseits 50% des Kapitals von Denkavit France hielt.



In den Jahren 1987 bis 1989 schütteten Denkavit France und Agro Finance an Denkavit Dividenden aus, auf denen eine Quellensteuer von 5% einbehalten wurde. Denkavit forderte die Rückerstattung dieser Quellensteuer, unter anderem mit dem Argument, dass die französischen Steuervorschriften gegen Art. 43 EG-Vertrag (Niederlassungsfreiheit) verstiessen.

Der mit der Frage befasste Conseil d'Etat legt die Frage dem EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag zur Vorabentscheidung vor¹².

2 Vorlagefragen

Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es gegen die Niederlassungsfreiheit verstösst, wenn nationale Rechtsvorschriften Dividenden, die von gebietsansässigen Tochtergesellschaften an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, der Steuer unterwerfen, wohingegen gebietsansässige Muttergesellschaften hiervon fast vollständig befreit sind.

Mit der zweiten und dritten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob diese Frage anders zu beurteilen sei, wenn sich die in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft nach dem französisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich die in Frankreich erhobenen Steuern auf ihre Steuerschuld in den Niederlanden anrechnen lassen kann und die Quellensteuer somit lediglich die Folge der Aufteilung der steuerlichen

Zuständigkeiten zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten ist.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Zur ersten Vorlagefrage

Mit Bezug auf die erste Vorlagefrage hält der EuGH fest, dass sich aus den nationalen Rechtsvorschriften, unabhängig von den Auswirkungen des französisch-niederländischen Abkommens. eine unterschiedliche Behandlung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden ergibt, je nachdem, ob die Muttergesellschaft gebietsansässig oder gebietsfremd ist. Während im ersteren Fall eine fast vollständige Ouellensteuerbefreiung gewährt wird, wird auf den an eine gebietsfremde Mutter ausgerichteten Dividenden eine Ouellensteuer von 25% erhoben. Diese Ungleichbehandlung steht im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit von Art. 43 EG-Vertrag und kann durch das von der französischen Regierung angerufene Territorialitätsprinzip nicht gerechtfertigt werden.

Zur zweiten und dritten Vorlagefrage

Der EuGH erinnert zunächst daran, dass der Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen mangels gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierungsmassnahme in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt¹³, wobei aber die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts zu beachten sind.

Weiter räumt der EuGH ein, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und den Niederlanden eine Anrechnung der verbleibenden französischen Quellensteuerbelastung von 5% auf die niederländische Steuerschuld vorsehe. Da diese Anrechnung aber nicht über den Betrag der niederländischen Steuer hinausgehen kann, werde die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit nicht vollständig beseitigt. Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung hält der EuGH fest, dass auch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung im Lichte von Art. 43 EG-Vertrag unzulässig sei¹⁴.

Der Argumentation der französischen Regierung, dass es nach den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts und dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und den Niederlanden Sache des Ansässigkeitsstaates sei, die Auswirkungen einer allfälligen Doppelbesteuerung zu vermeiden, könne nicht gefolgt werden, da dadurch eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit nicht gerechtfertigt werden könne.

4 Anmerkung

Der EuGH ist im Besprechungsurteil den Schlussanträgen des Generalanwalts *Geelhoed* vom 27.4.2006 gefolgt und hat die fehlende Entlastung von auf im EU-Verhältnis ausgerichteten Konzerndividenden erhobenen Quellensteuern als mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar erklärt, wenn eine solche (wie in der Regel üblich) im Binnenverhältnis vollständig vermieden werden kann. Dabei hat der EuGH nicht nur die Regelung des nationalen Rechts in seine Beurteilung aufgenommen, sondern auch eine allfällige Entlastung gestützt auf ein einschlägiges Doppel-

 $^{^{11}}$ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

¹² Vgl. ABl. EU, C 155 v. 26.6.2005, 4.

¹³ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 (Saint Gobain), Slg. 1999, I-6161, Rz. 57; EuGH, Urteil v. 19.1.2006 – Rs. C-265/04 (Bouanich), Slg. 2006, I-923, Rz. 49.

Ygl. EuGH, Urteil v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83
 (Avoir fiscal), Slg. 1986, 273, Rz. 21; EuGH, Urteil v.
 15.2.2000 – Rs. C-34/98 (Kommission/Frankreich), Slg. 2000, I-995, Rz. 49; EuGH, Urteil v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant), Slg. 2004, I-2409, Rz. 43.

EUGH REPORT 1/07

besteuerungsabkommen berücksichtigt. Insofern unterscheidet sich das Besprechungsurteil vom Urteil des EFTA-Gerichtshofs vom 23. November 2004 in der Rechtssache *Fokus Bank*. Da der EuGH aber weiter festgestellt hat, dass auch geringfügige Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit unzulässig seien und bereits das Fehlen der Gewährung eines *excess tax credit* (wie in praktisch allen Doppelbesteuerungsabkommen üblich) schädlich sei, wird die Bedeutung der Entlastungsmöglichkeit gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen für die Frage der Konformität mit den EU-Grundfreiheiten aber wieder stark relativiert.

Das Besprechungsurteil betrifft einen Sachverhalt, der sich vor dem Ablauf der Umsetzungsfrist der Mutter-Tochter-Richtlinie abgespielt hat. Insofern ist der diesem Entscheid zugrunde liegende Sachverhalt wegen der EU-weit gewährten vollständigen Ouellensteuerbefreiung von Konzerndividenden in dieser Form heute nicht mehr denkbar. Da der EuGH die zeitlichen Wirkungen des Urteils jedoch nicht beschränkt hat, kommt dem Urteil «ex tunc»-Wirkung zu und ist mithin auch auf ältere Fälle anzuwenden. Eine Schranke bilden hier bloss die nationalen Verjährungsvorschriften, wobei diese aber für europarechtlich begründete Rückerstattungsanträge nicht ungünstiger als für Rückerstattungsanträge gestützt auf nationales Recht oder auf die einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen sein dürfen.

Weil eine vollständige Entlastung von der auf Dividenden erhobenen Quellensteuern nur bei Beteiligungen ab 15% (bzw. von 10% ab dem 1. Januar 2009) gewährt wird, stellt sich die Frage, inwiefern die Erhebung von Quellensteuern auf Minderheitsbeteiligungen mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, wenn im Binnenverhältnis eine vollständige Entlastung gewährt wird. Da in diesem Fall die Niederlassungsfreiheit nicht betroffen ist, wäre eine Beurteilung im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG-Vertrag) vor-

zunehmen. Dies ist natürlich insbesondere auch aus schweizerischer Sicht interessant, da die Kapitalverkehrsfreiheit im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit grundsätzlich Drittwirkung hat.

B Mehrwertsteuer¹⁵

EuGH, Urteil v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*¹⁶) EU-Mitgliedstaaten müssen bei späterer Ausübung der Option zur steuerpflichtigen Verwendung einer zunächst für eine (unecht) steuerbefreite Tätigkeit genutzten Immobilie eine Vorsteuerberichtigung vorsehen

- 1. Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass er die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Investitionsgütern vorzusehen, sofern sich aus Art. 20 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie nichts anderes ergibt.
- 2. Art 20 der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Berichtigung auch auf einen Sachverhalt Anwendung findet, bei dem ein Investitionsgut zunächst einer steuerbefreiten Tätigkeit zugeordnet war, die kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnete, und dann während des Berichtigungszeitraums für die Zwecke einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit verwendet wurde.
- 3. Art. 13 Teil C Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass ein EU-Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, nach dieser Bestimmung nicht befugt ist, den Abzug der Mehrwertsteuer für Immobilieninvestitionen, die vor Ausübung des Optionsrechts getätigt worden

sind, auszuschliessen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieser Immobilie eingereicht worden ist.

4. Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie ist dabin auszulegen, dass ein EU-Mitgliedstaat, der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie einräumt, nach dieser Bestimmung nicht befugt ist, den Abzug der Mehrwertsteuer für Immobilieninvestitionen, die vor Ausübung dieses Optionsrechts getätigt worden sind, auszuschliessen, wenn der Antrag, mit dem diese Option ausgeübt wird, nicht binnen sechs Monaten ab Ingebrauchnahme dieser Immobilie eingereicht worden ist.

1 Ausgangssachverhalt

Die Stadt Uusikaupunki renovierte eine Immobilie, deren Eigentümer sie ist, und vermietete einige Räume in dieser Immobilie ab Juni 1995 an den finnischen Staat und die übrigen Räume ab September 1995. Ferner vermietete sie ab September 1995 eine Gewerbehalle, welche sie errichtet hatte, an ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen. Die Kosten dieser beiden Vorhaben umfassten einen MWST-Betrag in Höhe von FIM 2 206 224 (~CHF 595 371).

Im April 1996 beantragte die Stadt Uusikaupunki bei der regionalen Steuerbehörde, für die Vermietung der beiden im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Immobilien als mehrwertsteuerpflichtig behandelt zu werden. Die Steuerverwaltung gab diesem Antrag zwar statt, verweigerte jedoch den Abzug der Vorsteuern im Wege einer Berichtigung, da nach der entsprechenden nationalen Regelung der Abzug der für Immobilieninvestitionen entrichteten MWST, welche vor Ausübung der Option für die Steuerpflicht getätigt wurden, nur dann möglich sei, wenn diese Option innert sechs Monaten ab Inbetriebnahme der betreffenden Immobilie ausgeübt wird. Die Stadt Uusikaupunki war hingegen der Auffassung, dass die Regelung des finnischen MWSTG gegen die Bestimmungen des Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie verstosse. Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte in der Folge zum Korkein hallinto oikeus (Oberster Verwaltungsgerichtshof), welcher das Verfahren aussetzte und dem EuGH insgesamt vier Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte¹⁷.

 $[\]overline{^{15}}$ Die in den Berichtszeitraum (1.10. bis 31.12.2006) fallenden Urteile des EuGH zum Mehrwertsteuerrecht: EuGH, Urteil v. 3.10.2006 - Rs. C-475/03 (Banca popolare di Cremona), ABl. EU, C 294 v. 2.12.2006, 3 (noch nicht in Slg. veröffentlicht) zur Gemeinschaftskonformität der Italienischen Regionalsteuer auf Produktionstätigkeiten («IRAP»); EuGH, Urteil v. 7.12.2006 - Rs. C-13/06 (Kommission gegen Republik Griechenland), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur gemeinschaftsrechtswidrigen Besteuerung von Dienstleistungen der Pannenhilfe im Strassenverkehr; EuGH, Urteil v. 7.12.2006 -Rs. C-240/05 (Eurodental), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zum Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Umsätzen mit Anfertigungen und Reparaturen von Zahnersatz; EuGH. Urteil v. 14.12.2006 - Rs. C-401/05 (VDP) Dental Laboratory), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zum Umfang der Steuerbefreiung für Lieferungen von Zahnersatz bei Anfertigung und Reparatur von Zahnersatz durch einen Zwischenhändler, der weder Zahnarzt noch Zahntechniker ist; werden mangels allgemeiner Bedeutung für die Fortentwicklung des Mehrwertsteuerrechts in dieser Ausgabe nicht besprochen. Anstelle dieser Entscheidungen wird ein grundlegendes Urteil zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus dem ersten Halbjahr 2006 vorgestellt, das bisher nicht berücksichtigt werden

EuGH, Urteil v. 30.3.2006 – Rs. C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), Slg. 2006, I-3039.
 ABI. EU, C 156 v. 12.6.2004, 6.

2 Vorlagefragen

- (1) Ist Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Berichtigung der Abzüge bei Investitionsgütern vorzusehen, sofern sich aus Art. 20 Abs. 5 der 6. MWST-Richtlinie nichts anderes ergibt?
- (2) Ist Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie dahin auszulegen, dass nach dieser Bestimmung Abzüge auch dann berichtigt werden müssen, wenn das Investitionsgut, im vorliegenden Fall eine Immobilie, zuerst im Rahmen einer steuerfreien Tätigkeit, bei der ursprünglich kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, und später im Rahmen einer steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet wird?
- (3) Kann Art. 13 Teil C Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass ein EU-Mitgliedstaat das Abzugsrecht bei einem Erwerb in Zusammenhang mit Immobilieninvestitionen wie nach dem finnischen Mehrwertsteuergesetz beschränken kann, wobei dieses Recht in einem Fall wie dem vorliegenden völlig ausgeschlossen wird?
- (4) Kann Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. MWST-Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass ein EU-Mitgliedstaat das Abzugsrecht bei einem Erwerb in Zusammenhang mit Immobilieninvestitionen wie nach dem finnischen MWSTG beschränken kann, wobei dieses Recht in einem Fall wie dem vorliegenden völlig ausgeschlossen wird?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Verpflichtung der EU-Mitgliedstaaten zur Gewährung einer Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Investitionsgütern

Eingangs seiner Entscheidung erinnert der EuGH daran, dass, soweit Gegenstände oder Dienstleis-

tungen für Zwecke besteuerter Umsätze verwendet werden, ein Abzug der MWST, mit welcher sie auf der Vorstufe belastet waren, nach der Logik des durch die 6. MWST-Richtlinie eingeführten MWST-Systems geboten sei, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Frist für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge nach Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie erlaube es, Unrichtigkeiten bei der Berechnung der Abzüge und Vorteile oder ungerechtfertigte Nachteile für den Steuerpflichtigen zu vermeiden, etwa wenn nach der Abgabe der Steuererklärung Änderungen der ursprünglich für die Festlegung des Abzugsbetrages berücksichtigten Umstände eintreten. Die Wahrscheinlichkeit solcher Änderungen sei besonders gross bei Investitionsgütern, die oft über mehrere Jahre verwendet würden, während deren sich ihre Zuordnung ändern könne. Die 6. MWST-Richtlinie sehe daher einen Berichtigungszeitraum von fünf Jahren – bei Immobilien auf bis zu 20 Jahre verlängerbar – vor, währenddessen unterschiedliche Abzüge aufeinander folgen könnten. Jene Regelung für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge sei ein wesentlicher Bestandteil des durch die 6. MWST-Richtlinie eingeführten Systems. indem sie die Richtigkeit der Abzüge und damit die Neutralität der Steuerbelastung sichern solle. Art. 20 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie, welcher Investitionsgüter betreffe, sei im Übrigen so abgefasst, dass kein Zweifel an seinem zwingenden Charakter bestehe¹⁸.

Regelungen zur Vorsteuerberichtigung keine Alternative zur Besteuerung des Eigenverbrauchs

Ferner stelle entgegen dem Vorbringen der finnischen Regierung die Berichtigung der Vorsteuerabzüge nach Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie keine blosse Alternative zur Anwendung von Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie dar, welche die Besteuerung von Entnahmen

und die Verwendung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen für seine privaten Zwecke betreffen. Die EU-Mitgliedstaaten könnten daher nicht zwischen der Umsetzung des Berichtigungsmechanismus und der Umsetzung des Mechanismus der Steuerpflichtigkeit von Entnahmen für private Bedürfnisse wählen, da beide zwingend seien. Im Übrigen könne ein Recht auf Berichtigung der Abzüge zugunsten des Steuerpflichtigen, um das es im Ausgangsverfahren gehe, nur auf Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie und nicht auf Art. 5 und Art. 6 der 6. MWST-Richtlinie gestützt werden.

Vorsteuerberichtigung infolge Wechsels von einer (unecht) steuerbefreiten zu einer steuerpflichtigen Verwendung einer Immobilie

Nach Ansicht des EuGH hänge die Anwendung des Berichtigungsmechanismus davon ab, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie entstanden sei. Nach Art. 17 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie entstehe das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe. Folglich hänge das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug allein davon ab, in welcher Eigenschaft eine Person zu diesem Zeitpunkt handle. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs bestimme die Verwendung des Investitionsguts nur den Umfang des Vorsteuerabzugs, zu welchem der Steuerpflichtige nach Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie befugt sei, und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauf folgenden Zeiträume, berühre jedoch nicht die Entstehung des Abzugsanspruchs.

Infolgedessen sei die sofortige Verwendung des Gutes für besteuerte Umsätze für sich gesehen keine Voraussetzung für die Anwendung des Systems der Berichtigung der Abzüge²⁰.

Ausübung der Option zur steuerpflichtigen Verwendung ohne Einfluss auf die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Schliesslich fände entgegen der Ansicht der italienischen Regierung die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie notwendigerweise auch dann Anwendung, wenn die Änderung des Abzugsrechts von einer Entscheidung des Steuerpflichtigen, wie der Ausübung der in Art. 13 Teil C der 6. MWST-Richtlinie vorgesehenen Option, abhänge. Da die Vermietung oder Verpachtung einer Immobilie nach Ausübung der Option für die Besteuerung besteuert würde, sei eine Berichtigung notwendig, um eine Doppelbesteuerung der auf der Vorstufe getätigten Ausgaben zu vermeiden, und zwar unabhängig davon, dass die Besteuerung die Folge einer Entscheidung des Steuerpflichtigen ist.

Keine Beschränkung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit Immobilieninvestitionen bei späterer Ausübung einer Option zur steuerpflichtigen Verwendung

Da die Steuerpflichtigen nach Art. 13 Teil C Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie die Möglichkeit der Option für die Besteuerung der Vermietung und Verpachtung einer Immobilie haben, müsse die Ausübung dieser Option nicht nur zu einer Besteuerung der Vermietung und Verpachtung führen, sondern auch zum Abzug der betreffenden Steuern, mit denen diese Immobilie auf der Vorstufe belastet war. Es stehe den EU-Mitgliedstaaten zwar frei, die Verfahrensbedingungen festzulegen, unter denen ein Optionsrecht ausgeübt werden könne, was die Möglichkeit einschliesse, vorzusehen,

¹⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.7.1991 – Rs. C-97/90 (*Lennartz*), Slg. 1991, I-3795, Rz. 27.

¹⁹ Ibid., Rz. 8.

²⁰ Ibid., Rz. 15 f.

EUGH REPORT 1/07

dass die Besteuerung erst nach Einreichung des Antrags erfolge und dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach diesem Zeitpunkt möglich sei²¹. Allerdings dürften solche Bestimmungen nicht dazu führen, dass das Recht auf Vornahme der mit den besteuerten Umsätzen verbundenen Abzüge beschränkt werde, wenn das Optionsrecht gemäss diesen Bestimmungen wirksam ausgeübt worden ist. Insbesondere dürfe die Anwendung der nationalen Bestimmungen nicht dazu führen, dass der Zeitraum, innerhalb dessen Abzüge vorgenommen werden können, kürzer ist als derjenige, der in der 6. MWST-Richtlinie für die Berichtigung der Abzüge vorgesehen ist.

Keine Rechtfertigung des Vorsteuerausschlusses durch sog. Standstill-Klausel

Nach Ansicht des EuGH zeige die Untersuchung der Entstehungsgeschichte von Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie, dass die Möglichkeit, welche den EU-Mitgliedstaaten durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. MWST-Richtlinie eingeräumt werde, nur auf die Beibehaltung der Ausschlüsse in Bezug auf Arten von Ausgaben Anwendung finde, welche sich nach der Natur des erworbenen Gegenstands oder der erworbenen Dienstleistung bestimmten und nicht nach deren Verwendung oder den Einzelheiten dieser Verwendung²². Da in Finnland unter bestimmten Voraussetzungen die MWST für Immobilieninvestitionen abgezogen werden könne und somit diese Art von Ausgaben nicht generell vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien, falle der fragliche Ausschluss der vor Ausübung der Option zur steuerpflichtigen Verwendung getätigten Ausgaben somit nicht unter die in Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. MWST-Richtlinie vorgesehene Ausnahme.

Keine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Urteils

Schliesslich lehnte es der EuGH ab. die zeitlichen Wirkungen seines Urteils auf die Zeit nach dessen Verkündung zu beschränken, wie es die finnische Regierung beantragt hatte. Diesbezüglich wies der EuGH darauf hin, dass eine solche Beschränkung der Wirkungen eines Urteils nur dann zulässig sei, wenn zwei grundlegende Kriterien – guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen – erfüllt seien²³. Insoweit führte der EuGH aus. dass Art. 20 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie so abgefasst sei, dass kein Zweifel an seinem zwingenden Charakter bestünde und zudem das Vorbringen der finnischen Regierung, die einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie seien unklar und führten zu Unsicherheiten bei ihrer Anwendung, zurückzuweisen sei. Demnach sei das Kriterium des guten Glaubens des Betroffenen nicht erfüllt. Ferner berufe sich die finnische Regierung lediglich auf praktische Schwierigkeiten, mit denen sie rechnen müsse, wenn die Wirkungen des Urteils nicht zeitlich beschränkt würden. Dies allein bewirke allerdings noch nicht die Gefahr schwerwiegender Störungen.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil ist von grundlegender Bedeutung für den Berichtigungsmechanismus nach Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie, welcher für jeden Fall, in dem sich nach Inanspruchnahme des ursprünglichen Vorsteuerabzugs herausstellt, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme bzw. den Umfang des Abzugs nicht vorlagen oder — wie in *Uudenkaupungin kaupunki* — sich während der Verwendungsdauer geändert haben, eine «Berichtigung der Vorsteuerabzüge» vorsieht. Der Anwendungsbereich und die Bedeutung des Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie im ge-

meinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuer-System ist nach der ständigen und in *Uudenkaupungin* kaupunki bestätigten Rechtsprechung des EuGH vor dem Hintergrund der sofortigen und endgültigen Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Bezug der Leistung zu sehen²⁴.

Angesichts der weitergehenden Berichtigungsmöglichkeiten zugunsten des Steuerpflichtigen in der Schweiz unter dem Gesichtspunkt der Einlageentsteuerung nach Art. 42 MWSTG ist allerdings daran zu erinnern, dass nach dem Gemeinschaftsrecht eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge nur im Rahmen des Unternehmens, nicht aber – wie in der Schweiz – bei Einlagen aus dem Privatbereich Platz greift. So hat der EuGH bereits in Lennartz zur Vorsteuerberichtigung nach Art. 20 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie die Voraussetzung aufgestellt, dass «eine Person als Steuerpflichtiger Investitionsgüter erwirbt und sie Zwecken ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der 6. MWST-Richtlinie zuordnet»²⁵. Die Berichtigung der Vorsteuerabzüge setzt nach dem Gemeinschaftsrecht also voraus, dass die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug bereits bei Anschaffung des Investitionsguts erfüllt waren. Art. 20 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie ist demnach keine Rechtsgrundlage für die Entstehung eines Rechts auf Vorsteuerabzug, sondern beschränkt sich auf die Festlegung des Verfahrens für die Berechnung der Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Aus diesem Verständnis folgt, dass nach dem Gemeinschaftsrecht – anders als nach Schweizer MWST-Praxis²⁶ zur Einlageentsteuerung – bei «Einlage» eines Investitionsguts in das Unternehmen, das zuvor für das Privatvermögen erworben worden war, kein Recht auf nachträglichen ggf. anteiligen Vorsteuerabzug entstehen kann.

Wie der EuGH in Uudenkaupungin kaupunki konkret ausführt, ist von einer Änderung der «für den ursprünglichen Vorsteuerabzug» massgebenden Verhältnisse insbesondere auch dann auszugehen, wenn in einem auf den für den Vorsteuerabzug massgebenden Besteuerungszeitraum folgenden Zeitraum der Ausschluss des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist, weil innerhalb des Berichtigungszeitraums ein Wechsel von einer unecht steuerbefreiten zu einer - infolge Option - steuerpflichtigen Verwendung stattfindet. Insoweit stellt der EuGH im Besprechungsurteil klar, dass die EU-Mitgliedstaaten zwar den Anwendungsbereich eines Verzichts auf vorsteuerschädliche, unechte Steuerbefreiungen einschränken können, nicht aber den Vorsteuerabzug aus Immobilieninvestitionen ausschliessen können, die vor Optionsausübung getätigt wurden. Die Besteuerung der Verwendungsumsätze aus Vermietung und Verpachtung einer Immobilie infolge Ausübung eines Optionsrechts durch den Steuerpflichtigen hat also als systemlogische Konsequenz, dass eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge vorzunehmen ist, und zwar selbst dann, wenn der ursprüngliche Vorsteuerabzug wegen ausschliesslich unecht steuerbefreiter Verwendungsumsätze «null» gewesen ist.

²¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.9.2004 - Rs. C-269/03 (Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg), Slg. 2004, I-8067, Rz. 23.

²² Vgl. EuGH, Urteil v. 5.10.1999 — Rs. C-305/97 (Royscot u. a.), Slg. 1999, I-6671, Rz. 21 ff.

²³ Vgl. zuletzt EuGH, Urteil v. 10.1.2006 — Rs. C-402/03 (Skov und Bilka), Slg. 2006, I-199, Rz. 51.

²⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 — Rs. C-96/98 (Schlossstrasse), Slg. 2000, I-04279, Rz. 36 f.

²⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.7.1991 — Rs. C-97/90 (Lennartz), Slg. 1991, I-3795, Rz. 17.

²⁶ Vgl. ESTV, Spezialbroschüre Nr. 05 – Nutzungsänderungen (Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauch).