# EuGH Report 2/07

## A Direkte Steuern[1]

### EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*[2]) Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividenden durch Anrechnungsverfahren; Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten



**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. *Die Art. 43 und 56 EG sind dahin auszulegen, dass ein EU-Mitgliedstaat, der bei von gebietsansässigen Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige gezahlten Dividenden ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung anwendet, für von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige gezahlte Dividenden eine gleichwertige Behandlung vorsehen muss.*
   *Die Art. 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines EU-Mitgliedstaats nicht entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der die gebietsansässige Gesellschaft mindestens 10% der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen – wobei jedoch im letzteren Fall eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gezahlte Steuer erteilt wird –, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen und die Steuergutschrift mindestens genau-*

[1] Im Weiteren sei noch auf folgende in den Berichtszeitraum fallende Urteile zu den direkten Steuern verwiesen: EuGH, Urteil v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 (*Meindl*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Zusammenveranlagung von Ehegatten; EuGH, Urteil v. 30.1.2007 – Rs. C-150/04 (*Kommission gegen Königreich Dänemark*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Abzugsfähigkeit von Beitragszahlungen je nach Sitz des Versicherers; EuGH, Urteil v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04 (*Centro Equestre da Leziria Grande Lda*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Erstattung einbehaltener Körperschaftssteuer auf Einnahmen, die ein Unternehmen in Deutschland als beschränkt Steuerpflichtiger erzielt hat.

[2] Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

*so hoch ist wie der im EU-Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im EU-Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festzusetzenden Steuer.*

*Art. 56 EG steht Rechtsvorschriften eines EU-Mitgliedstaats entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der sie weniger als 10% der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen, ohne dass der gebietsansässigen Gesellschaft eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichtete Steuer erteilt würde.*

*(...)*

5. *Art. 57 Absatz 1 EG ist dahin auszulegen, dass im Fall, dass ein EU-Mitgliedstaat vor dem 31. Dezember 1993 Rechtsvorschriften erlassen hat, die nach Art. 56 EG verbotene Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern enthalten, und nach diesem Zeitpunkt Massnahmen erlässt, die zwar ebenfalls eine Beschränkung dieses Kapitalverkehrs darstellen, im Wesentlichen jedoch mit der früheren Regelung übereinstimmen, oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildern oder beseitigen, die Anwendung der letzteren Massnahmen auf Drittländer nicht gegen Art. 56 EG verstösst, sofern sie auf Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschliesslich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten angewandt werden. Beteiligungen an einer Gesellschaft, die nicht zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und dieser Gesellschaft erworben wurden und es dem Anteilseigner nicht ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen, können insoweit nicht als Direktinvestitionen angesehen werden.*

*(...)*

## Inhaltsübersicht

**A Direkte Steuern**

EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*)
Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividenden durch Anrechnungsverfahren; Kapitalverkehrsfreiheit und Drittstaaten

**B Mehrwertsteuer**

I EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 (*Investrand*)
Kein Vorsteuerabzug aus Beratungsdienstleistungen einer Holding im Zusammenhang mit Beteiligungsveräusserungen

II EuGH, Urteil v. 15.3.2007 – Rs. C-35/05 (*Reemtsma*)
Nicht geschuldete Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nicht erstattungsfähig

3 ABl. EU, C 228 v. 11.9.2004, 26.

4 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.4.2000 – Rs. C-251/98 (*Baars*), Slg. 2000, I-2787, Rz. 21 f.; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Rz. 37, 66 ff.; EuGH, Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 31.

5 Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener EU-Mitgliedstaaten (90/435/EWG).

## 1 Ausgangssachverhalt

Das Ausgangsverfahren ist ein sogenanntes «Group Litigation»-Verfahren über befreite Kapitalerträge (Franked Investment Income [FII] Group Litigation), welches aus mehreren Klagen besteht, die von UK-Gesellschaften mit Beteiligungen in anderen EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten beim High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division angehoben wurden. Als Musterverfahren wurde vom vorlegenden Gericht das Verfahren betreffend die Konzerngesellschaften des British American Tobacco (BAT) Konzerns ausgewählt.
Die Klägerinnen machten geltend, dass aus der Anwendung eines Anrechnungssystems (imputation system) bei Dividenden aus ausländischen Quellen eine Benachteiligung gegenüber Dividenden aus inländischen Quellen, welche von einer Freistellung profitierten, besteht. Der High Court of Justice legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[3].

## 2 Vorlagefragen

Die erste Vorlagefrage geht im Wesentlichen dahin, ob die in Art. 43 EG enthaltene Niederlassungsfreiheit bzw. die in Art. 56 EG enthaltene Dienstleistungsfreiheit nationalen Steuervorschriften entgegenstehen, die bloss Dividenden aus inländischen Quellen für Gewinnsteuerzwecke freistellen, jedoch bei Dividenden aus ausländischen Beteiligungen von mindestens 10% die ausländische Quellensteuer an die inländische Gewinnsteuer anrechnen.
Mit seiner fünften Vorlagefrage möchte der englische High Court of Justice unter anderem wissen, ob angesichts der Tatsache, dass diese Regelung vor dem 31. Dezember 1993 erlassen wurde, aufgrund von Art. 57 Abs. 1 EG zulässig sei, wenn sie gegen Art. 56 verstossen sollte.

## 3 Aus den Entscheidungsgründen

*Anwendungsbereich der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit*

Der EuGH weist zunächst darauf hin, dass Bestimmungen eines EU-Mitgliedstaates, welche Dividenden bei einer ansässigen Gesellschaft je nach Ursprung bzw. Umfang der Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft unterschiedlich besteuern, sowohl in den Anwendungsbereich von Art. 43 EG (Niederlassungsfreiheit) als auch von Art. 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) fallen können.
Im vom High Court of Justice ausgewählten Musterverfahren war die steuerliche Behandlung von Dividenden aus vollständig beherrschten Tochtergesellschaften zu beurteilen. Da es sich dabei somit um Beteiligungen gehandelt hat, welche dem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschafft und es ihm ermöglicht haben, deren Tätigkeiten zu bestimmen, kommt mit Bezug auf BAT die Niederlassungsfreiheit zur Anwendung[4]. Da die jeweilige Beteiligungshöhe von anderen Parteien der «Group Litigation» unklar ist und da daher nicht ausgeschlossen werden kann, dass diese Parteien keinen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft haben, ist auch eine Prüfung unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit vorzunehmen.

*Beurteilung unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit*

Eine wirtschaftliche Doppelbelastung des Gesellschaftsgewinns durch eine Besteuerung auf Stufe Gesellschaft und auf Stufe Aktionär kann auf verschiedene Weise behoben werden. Art. 4 Abs. 1 Mutter-Tochter-Richtlinie[5] lässt den EU-Mitgliedstaaten ausdrücklich die Wahl zwischen einem Befreiungssystem (exemption system) und

einem Anrechnungssystem (imputation system): Der Staat der Muttergesellschaft, welche Gewinne einer Tochtergesellschaft bezieht, kann diese nämlich entweder nicht besteuern (Art. 4 Abs. 1, 1. Lemma Mutter-Tochter-Richtlinie) oder unter Anrechnung der vom Staat der Tochtergesellschaft auf den ausgeschütteten Gewinnen erhobenen Steuer besteuern (Art. 4 Abs. 1, 2. Lemma Mutter-Tochter-Richtlinie).

Ungeachtet der Wahl des jeweiligen Systems müssen die EU-Mitgliedstaaten jedoch stets die Grundfreiheiten beachten[6]. Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung hält der EuGH fest, dass die im EG enthaltenen Grundfreiheiten verletzt werden, wenn ein EU-Mitgliedstaat Dividenden aus ausländischen Quellen ungünstiger behandelt als Dividenden aus inländischen Quellen, es sei denn, diese Ungleichbehandlung betreffe Situationen, die nicht objektiv vergleichbar seien, oder die Ungleichbehandlung sei durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt[7]. Es ist jedoch grundsätzlich zulässig, inländische Dividenden von der Gewinnsteuer zu befreien und ausländische Dividenden einem Anrechnungssystem zu unterstellen, solange Letztere nicht zu einem höheren Steuersatz besteuert werden als Dividenden aus inländischen Quellen. Dabei ist der Empfängerstaat nur dann zur vollen Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft im Sitzstaat entrichteten Steuer verpflichtet, wenn diese tiefer ist als die Besteuerung im Empfängerstaat.

Keinen Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit stellt nach Auffassung des EuGH der mit der Anwendung des Anrechnungssystems gegenüber dem Befreiungssystem grössere Verwaltungsaufwand für den Steuerpflichtigen (welcher ja die Höhe der im Ausland entrichteten Steuer nachweisen muss) dar.

Die Anwendung des Befreiungssystems auf inländische Dividenden ist jedoch nur dann zulässig, wenn diese auf Stufe der ausschüttenden Gesellschaft eine gleich hohe Besteuerung wie auf Stufe der Empfängergesellschaft erfahren haben.

*Beurteilung unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit*

Die Anwendung des Anrechnungssystems auf Dividenden aus ausländischen Beteiligungen von mindestens 10% ist auch unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit nicht zu beanstanden. Dies betrifft qualifizierte Beteiligungen, welche der Eigentümerin weder einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft vermitteln noch es ihr ermöglichen, deren Tätigkeiten zu bestimmen. Nach Auffassung des EuGH sind die Ausführungen unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit auch mit Bezug auf Art. 56 EG gültig.

---

6 Dies wurde vom EuGH bereits im Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 (*Keller Holding*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 45 festgehalten (vgl. Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 ff., 420 ff., 423).

7 Vgl. EuGH, Urteil v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 (*Lenz*), Slg. 2004, I-7063, Rz. 20 ff.; EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 20 ff.

8 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 (*Verkooijen*), Slg. 2000, I-4071, Rz. 34 f.; EuGH, Urteil v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 (Lenz), Slg. 2004, I-7063, Rz. 20 f.; EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 22 f.

9 Vgl. EuGH, Urteil v. 4.3.2004 – Rs. C-334/02 (*Kommission/Frankreich*), Slg. 2004, I-2229, Rz. 29; EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 54.

10 Richtlinie des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (88/361/EWG; ABl. L 178, 5).

11 Vgl. EuGH, Urteil v. 16.3.1999 – Rs. C-222/97 (*Trummer und Mayer*), Slg. 1999, I-1661, Rz. 21; EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03 (*van Hilten-van der Heijden*), Slg. 2006, I-1957, Rz. 39.

Während das Anrechnungsverfahren ausländischer Gewinnsteuern nach UK-Recht nur auf Beteiligungen anzuwenden ist, welche mindestens 10% der Stimmrechte verschaffen, werden inländische Dividenden von Portfolio-Dividenden stets freigestellt. Bei ausländischen Portfolio-Dividenden wird lediglich eine Anrechnung der allenfalls erhobenen Quellensteuer gewährt. Diese Ungleichbehandlung hält zum einen UK-Gesellschaften ab, in Gesellschaften anderer EU-Mitgliedstaaten zu investieren, und behindert zum andern solche Gesellschaften bei der Beschaffung von Kapital aus Grossbritannien. Dies führt dazu, dass Aktien von Gesellschaften anderer EU-Mitgliedstaaten für UK-Gesellschaften weniger attraktiv sind[8], was eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt.

Der EuGH hält zunächst fest, dass Art. 4 Mutter-Tochter-Richtlinie dem Empfängerstaat eine Anrechnung ausländischer Gewinnsteuern nur bei Beteiligungen von 25% vorschreibt. Dadurch wird jedoch eine Ungleichbehandlung von ausländischen gegenüber inländischen Dividenden nicht gerechtfertigt. Mit Bezug auf den Einwand der Regierung von Grossbritannien, dass die Anwendung des Anrechnungsverfahrens auf Portfolio-Dividenden zu einem unverhältnismässigen Verwaltungsaufwand führten, führt der EuGH mit Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung aus, dass solche praktischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der ausländischen Steuer eine Behinderung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht zu rechtfertigen vermögen[9].

*Zur fünften Vorlagefrage*

Gemäss Art. 57 Abs. 1 EG berührt Art. 56 EG nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit Drittländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschliesslich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestanden.

Da sich der EuGH bereits bei der Auslegung von Art. 56 EG an der Kapitalverkehrsrichtlinie[10] orientiert hat[11], legt er den im EG-Vertrag nicht definierten Begriff der «Direktinvestitionen» unter Zuhilfenahme dieser Richtlinie aus. Der EuGH misst dabei der im Anhang I der Kapitalverkehrsrichtlinie aufgestellten Nomenklatur «Richtschnurcharakter» zu. Entsprechend bezieht sich der Begriff der Direktinvestitionen auf Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind. Das Ziel der Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen setzt bei der Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen voraus, dass die Aktien ihrem Inhaber entweder nach den bestehenden nationalen aktienrechtlichen Vorschriften oder aus anderen Gründen die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen.

Somit erfassen die Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Zusammenhang mit Direktinvestitionen oder der Niederlassung im Sinne von Art. 57 Abs. 1 EG nicht nur nationale Massnahmen, die bei ihrer Anwendung auf den Kapitalverkehr mit Drittländern Investitionen oder die Niederlassung beschränken, sondern auch solche, die die sich daraus ergebenden Dividendenzahlungen beschränken. Dies führt dazu, dass eine ungünstigere steuerliche Behandlung ausländischer Dividenden in den Anwendungsbereich von Art. 57 Abs. 1 EG fällt, wenn diese Beteiligungen betrifft, die zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbe-

ziehungen zwischen dem Anteilseigner und der betroffenen Gesellschaft erworben wurde, und die es dem Anteilseigner ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen.
Der EuGH hält fest, dass eine nach Art. 56 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs auch gegenüber Drittländern nur dann angewendet werden darf, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei ist jedoch nicht jede spätere Massnahme vom Anwendungsbereich von Art. 57 Abs. 1 EG ausgeschlossen. Eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt analog der Rechtsprechung des EuGH bezüglich der österreichischen Zweitwohnsitz-Regelung (*Konle*) in den Anwendungsbereich von Art. 57 Abs. 1 EG[12]. Etwas anderes gilt hingegen dann, wenn eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruht.

## 4 Anmerkungen

Die Vereinbarkeit der Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden mit den Grundfreiheiten musste vom EuGH im Dezember gleich zweimal beurteilt werden: Während der EuGH in der bloss zwei Tage nach dem Besprechungsurteil entschiedenen Rechtssache *Denkavit* die Höhe der Quellensteuern auf outbound-Dividenden auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten zu überprüfen hatte[13], betraf das Besprechungsurteil die steuerliche Behandlung von inbound-Dividenden. In beiden Fällen stellte der EuGH klar, dass eine materielle steuerliche Privilegierung inländischer Dividenden gegenüber grenzüberschreitenden (innereuropäischen) Dividenden gegen die Grundfreiheiten verstösst. In beiden Fällen gelang es den betroffenen Ländern nicht, einen Rechtfertigungsgrund anzuführen. Während *Denkavit* einen Sachverhalt betraf, welcher sich vor dem Ablauf der Umsetzungsfrist der Mutter-Tochter-Richtlinie abgespielt hat, war im Besprechungsurteil eine Regelung zu beurteilen, welche im Hinblick auf die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie unbedenklich erschien. Wie vom EuGH bereits in *Bosal* entschieden worden ist, haben die EU-Mitgliedstaaten auch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie stets die Grundfreiheiten zu beachten[14].
Aus schweizerischer Sicht ist das Urteil insbesondere deshalb von Bedeutung, als dass der EuGH hier im Gegensatz zu *Denkavit* nicht nur eine Beurteilung unter dem Blickwinkel der Niederlassungsfreiheit vornimmt, sondern auch die Übereinstimmung der britischen Regelung mit Art. 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) prüft,

12 EuGH, Urteil v. 1.6.1999 – Rs. C-302/97 (*Konle*), Slg. 1999, I-3099, Rz. 52 f.
13 Vgl. dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 1/07, StR 2007, 189 ff., 194 ff.
14 EuGH, Urteil v. 18.9.2003 – Rs. C-168/01 (*Bosal*), Slg. 2003, I-9430.
15 EuGH, Urteil v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04 (*Fidium Finanz*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 48.
16 In diesem Sinn Eicker/Obser, Highlights 2006 der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern, IWB Gruppe 2, Fach 11, 761 ff, 764.
17 Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (77/779/EWG).
18 Vorlage des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 14.10.2004 – Rs. C-492/04 (*Lasertec*), Abl. EU, C 31 v. 5.2.2005, 11.
19 Vorlage des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 28.1.2005 – Rs. C. 157/05 (*Holböck*), Abl. EU, C 143 v. 11.6.2005, 26.
20 Vgl. dazu Marti/Desax Europäisches Steuerrecht – Chancen und Hürden für Schweizer Unternehmen, ST 2007, 291 ff., 294 f.

da dieser Bestimmung im Gegensatz zu Art. 43 EG Drittwirkung zukommt. Nach dem im Besprechungsurteil vom EuGH verfolgten Konzept kommt der Kapitalverkehrsfreiheit dabei eine Art Auffangfunktion gegenüber der Niederlassungsfreiheit zu: Verschafft eine Beteiligung ihrem Eigentümer keinen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft bzw. keine Möglichkeit zur Bestimmung ihrer Tätigkeiten, ist eine Prüfung unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit vorzunehmen. Dies ist nicht zuletzt im Lichte der kürzlich ergangenen Rechtsprechung des EuGH in *Fidium Finanz,* in welchem die bankregulatorische Diskriminierung eines in einem EU-Mitgliedstaat tätigen schweizerischen Kreditinstituts im Lichte der Grundfreiheiten des EG-Vertrags zu beurteilen war, von Bedeutung. Dort hat der EuGH eine Prüfung unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit nämlich mit der Begründung abgelehnt, dass deren Verletzung bloss eine «zwangsläufige Folge der Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs» sei[15]. Da die Dienstleistungsfreiheit im Sinne von Art. 49 ff. EG im Gegensatz zur Kapitalverkehrsfreiheit keine Drittwirkung kennt, verwehrte es der EuGH in *Fidium Finanz* dem schweizerischen Kreditinstitut, sich auf die Grundfreiheiten zu berufen. Im Besprechungsurteil verzichtete der EuGH auf eine solche Begründung. Entsprechend kann wohl gefordert werden, dass die Auffangfunktion der Kapitalverkehrsfreiheit auch dann zu gelten hat, wenn die Niederlassungsfreiheit mangels territorialem Anwendungsbereich nicht anwendbar ist[16]. Der EuGH weist diesbezüglich in einem obiter dictum und unter Bezugnahme auf den Schlussantrag von Generalanwalt Geelhoed jedoch darauf hin, dass es nicht auszuschliessen sei, dass ein EU-Mitgliedstaat beweisen könne, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten (wie z. B. der Schweiz) aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt sei, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen EU-Mitgliedstaaten darstellen würde.

Denkbar ist auch, dass der EuGH in gewissen Fällen einem Drittstaatensachverhalt die Vergleichbarkeit mit einem inländischen bzw. einem innereuropäischen Sachverhalt abspricht. So weist er beispielsweise darauf hin, dass aufgrund des Grades der unter den EU-Mitgliedstaaten bestehenden rechtlichen Integration und insbesondere angesichts der gesetzgeberischen Massnahmen der Gemeinschaft in Bezug auf die Zusammenarbeit zwischen nationalen Steuerbehörden wie der Amtshilferichtlinie[17], eine unterschiedliche Besteuerung eines Drittstaatensachverhalts mangels Vergleichbarkeit denkbar sei. Im vorliegenden Fall konnte die Regierung von Grossbritannien jedoch keine derartige Rechtfertigung vorbringen, sodass diese Frage vom EuGH nicht näher untersucht werden musste. Die aus schweizerischer Sicht zentrale Frage des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaatensachverhalte ist somit einmal mehr vertagt. Mit Spannung dürfen daher die Entscheidungen des EuGH in *Lasertec*[18] und *Holböck*[19] erwartet werden.

Die Ausführungen des EuGH zu Art. 57 Abs. 1 EG sind aus schweizerischer Sicht ebenfalls von Bedeutung, da diese sogenannte «Stillhalteklausel» Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten (und somit der Schweiz) immer dann rechtfertigt, wenn diese am 31. Dezember 1993 bereits bestanden haben. Das Besprechungsurteil nimmt hier eine gewisse Konkretisierung vor, welche in künftigen Entscheiden betreffend die Schweiz eine Rolle spielen wird. So ist sowohl in *Lasertec* wie *Holböck* fraglich, ob die entsprechenden Regelungen von Art. 57 Abs. 1 EG gedeckt sind[20]. Der EuGH weitete dabei den Anwendungsbereich von Art. 57 Abs. 1 EG insofern aus, als dass nach dem 31. Dezember 1993 eingeführte Vorschriften, welche im Wesentlichen auf einem alten Regime beruhen und keinen neuen

Grundgedanken oder ein neues Verfahren enthalten, nicht unter die Stillhalteklausel fallen.
Die Beurteilung, ob das 1994 bis 1999 eingeführte Foreign Income Dividend (FID) Regime unter Art. 57 Abs. 1 EG fällt oder nicht, überliess der EuGH jedoch dem englischen High Court of Justice. Somit führt das Besprechungsurteil mit Bezug auf schweizerische Portfolio-Dividenden an UK-Gesellschaften nicht zu einer unmittelbaren Klärung. Für die Weiterentwicklung der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten stellt *Test Claimants in the FII Group Litigation* jedoch ein wichtiges Urteil dar, das durch seine ungewöhnliche Länge und Komplexität für den Leser leider nicht sehr zugänglich ist.

## B Mehrwertsteuer[21]

### I EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 (*Investrand*)[22] Kein Vorsteuerabzug aus Beratungsdienstleistungen einer Holding im Zusammenhang mit Beteiligungsveräusserungen

*Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie ist dahin auszulegen, dass die Kosten für Beratungsdienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger zur Feststellung der Höhe einer Forderung, die zum Vermögen seines Unternehmens gehört und die mit einer vor Entstehung seiner Mehrwertsteuerpflichtigkeit erfolgten Veräusserung von Anteilen zusammenhängt, in Anspruch genommen hat, in Ermangelung von Nachweisen dafür, dass diese Dienste ihren ausschliesslichen Grund in der von dem Steuerpflichtigen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie haben, keinen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Tätigkeit aufweisen und folglich nicht zum Abzug der auf ihnen lastenden Mehrwertsteuer berechtigen.*

#### 1 Ausgangssachverhalt

Investrand BV («Investrand») betätigte sich zunächst als passive Holding-Gesellschaft, die Anteile an anderen Gesellschaften hielt, jedoch nicht in deren Geschäftsführung eingriff. Während dieser Zeit veräusserte Investrand Anteile an der Cofex BV («Cofex»). Neben einem Festpreis sollte Investrand ein Entgelt erhalten, dessen Höhe von der Gewinnentwicklung von Cofex abhing. Hinsichtlich der Berechnung dieses Entgelts kam es zwischen Investrand und dem Erwerber zu einer Streitigkeit. Erst nach erfolgter Anteilsveräusserung erbrachte Investrand aufgrund eines mit Cofex geschlossenen Vertrages dieser

21 Auf ein weiteres in den Berichtszeitraum fallendes Urteil des EuGH zur mehrwertsteuerlichen Behandlung der Verlegung und Eigentumsübertragung eines Glasfaserkabels als Lieferung sei verwiesen: EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget*), noch nicht in Slg. veröffentlicht.

22 ABl. EU, C 82 v. 14.4.2007, 6, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

23 ABl. EU, C 74 v. 25.3.2006, 2.

24 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 14.2.1985 – Rs. 268/83 (*Rompelman*), Slg. 1985, 655, Rz. 19; Urteil v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 (*Ghent Coal Terminal*), Slg. 1998, I-1, Rz. 15; Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 (*Abbey National*), Slg. 2001, I-1361, Rz. 24.

25 Vgl. u.a. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 (*Midland Bank*), Slg. 2000, I-4177, Rz. 24; Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 (*Abbey National*), Slg. 2001, I-1361, Rz. 26; Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03, (*Fini H*), Slg. 2005, I-1599, Rz. 26 sowie dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 1/06, StR 2006, 180 ff. (192-195).

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

gegenüber entgeltliche Managementleistungen. Die Streitigkeiten hinsichtlich des gewinnabhängigen Entgelts führten in der Folge zu einem Schiedsgerichtsverfahren, in dessen Rahmen Investrand Rechtsberatungskosten entstanden. Investrand machte die darauf entfallende Vorsteuer in Höhe von NLG 8495 (~CHF 6347) geltend. Der niederländische Belastingdienst versagte den Vorsteuerabzug für die Rechtsberatungskosten ebenso wie der Gerechtshof te Amsterdam. Nach Auffassung des Gerechtshof te Amsterdam war Investrand nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die Rechtsberatungskosten im Rahmen einer nicht unternehmerischen Tätigkeit angefallen seien und nicht direkt und unmittelbar mit der Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit in Zusammenhang stünden. Der in der Folge mit dem Rechtsstreit befasste Hoge Raad der Nederlanden hatte Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts, setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[23].

## 2 Vorlagefrage

Muss in Bezug auf das in Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie zuerkannte Recht auf Vorsteuerabzug ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen bestimmten von einem Steuerpflichtigen empfangenen Dienstleistungen und den von ihm noch zu tätigenden steuerpflichtigen Umsätzen dann angenommen werden, wenn er diese Dienstleistungen im Hinblick auf die Feststellung einer Geldforderung empfangen hat, die zu seinem Vermögen gehört, jedoch vor der Zeit entstanden ist, in der er mehrwertsteuerpflichtig war?

## 3 Aus den Entscheidungsgründen

*Zweck des Vorsteuerabzugs im gemeinsamen MWST-System*

Eingangs des vorliegenden Urteils erinnert der EuGH zunächst daran, dass durch die mit der 6. MWST-Richtlinie eingeführte Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden solle. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleiste somit die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterlägen[24].

*Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen*

Nach seiner ständigen Rechtsprechung müsse allerdings grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann[25]. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer sei nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehörten[26]. Ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe zugunsten des Steuerpflichtigen jedoch auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, wenn die Kosten für die

fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehörten und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen seien. Derartige Kosten hingen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen[27].

*Verkauf von Anteilen und Einziehung oder Ermittlung des Wertes einer Forderung keine wirtschaftliche Tätigkeit*

Im Weiteren stellt der EuGH in Bezug auf den dem vorliegenden Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt fest, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung der Verkauf von Anteilen nicht selbst eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie darstelle und daher nicht in deren Anwendungsbereich falle[28]. Einer solchen Tätigkeit seien ferner auch nicht die Handlungen zuzurechnen, die ein Steuerpflichtiger auf eigene Rechnung unternimmt, um eine Forderung einzuziehen oder deren Wert zu ermitteln. Solche Handlungen stellten nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil ein mit ihnen möglicherweise erzieltes Ergebnis allein auf der Inhaberschaft der betreffenden Forderung beruhe und keine Gegenleistung für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MWST-Richtlinie sei[29]. Da weder der Verkauf von Anteilen noch die von Investrand in Zusammenhang mit ihrer Kaufpreisforderung unternommenen Handlungen Umsätze darstellten, die in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie fielen, könne hinsichtlich der Kosten für die im Ausgangsverfahren fraglichen Beratungsdienstleistungen nicht angenommen werden, dass sie in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit spezifischen Umsätzen stünden, die zum Vorsteuerabzug berechtigten.

*Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen allgemeinen Aufwendungen und wirtschaftlicher Gesamttätigkeit*

Abschliessend prüft der EuGH, ob es sich bei den im Ausgangsverfahren fraglichen Kosten um allgemeine Aufwendungen handle, welche deshalb direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammenhingen, weil die Forderung, auf die sie sich beziehen, zum Vermögen des von ihr betriebenen Unternehmens gehöre. Insoweit genüge es für die Feststellung eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den für die Forderung aufgewendeten Beratungskosten und der wirtschaftlichen Tätigkeit von Investrand nach Ansicht des EuGH allerdings nicht, dass diese Forderung zum Vermögen des von Investrand betriebenen Unternehmens gehörte. Investrand hätte nämlich wohl unabhängig von den später ausgeübten umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeiten (Managementdienstleistungen gegenüber Cofex) die Beratungsleistungen in jedem Fall in Anspruch genommen, um die finanzielle Gegenleistung für die seinerzeit erfolgte Anteilsübertragung zu erlangen. Daher könne nicht angenommen werden, dass die Kosten dieser Be-

27 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 (*Midland Bank*), Slg. 2000, I-4177, Rz. 23 und 31; Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*), Slg. 2005, I-4357, Rz. 36 sowie dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 1/06, StR 2006, 180 ff. (195-198).

28 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 20.6.1996 – Rs. C-155/94 (*Wellcome Trust*), Slg. 1996, I-3013, Rz. 33-37; Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C-77/01 (*EDM*), Slg. 2004, I-4295, Rz. 57-62; Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*), Slg. 2005, I-4357, Rz. 19.

29 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*), Slg. 2005, I-4357, Rz. 19.

30 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C-77/01 (*EDM*), Slg. 2004, I-4295, Rz. 60 und 61.

ratungsdienstleistungen von Investrand für die Zwecke ihrer steuerpflichtigen Tätigkeiten aufgewendet wurden. Da sie ihren ausschliesslichen Entstehungsgrund nicht in diesen Tätigkeiten hätten, stünden diese Kosten demnach auch in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten.

*Aufwendungen für Rechtsberatung eines privaten Anteilseigners und eines Unternehmens zur Kapitalstärkung zugunsten seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nicht vergleichbar*

Die Situation von Investrand sei im vorliegenden Fall im Übrigen keine andere als die eines privaten Anteilseigners, der nach dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen rechtliche Beratung in Anspruch nimmt und in einem Rechtsstreit mit dem Käufer über die Höhe der Kaufpreisforderung die Kosten dieser Beratung zu tragen habe. Eine solche Konstellation falle jedoch nicht in den Anwendungsbereich der 6. MWST-Richtlinie[30]. Schliesslich weist der EuGH darauf hin, dass sich der vorliegende Fall vom Ausgangsfall seines Urteils in *Kretztechnik* unterscheide. Während es im vorliegenden Fall keinen Anhaltspunkt gäbe, dass Investrand die fraglichen Beratungsdienstleistungen nicht in Anspruch genommen haben würde, wenn sie in der Folge keine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit aufgenommen hätte, hatten die Kretztechnik gegenständlichen Beratungsdienstleistungen ihren Grund ausschliesslich in der wirtschaftlichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft und der Kapitalerhöhung, die sie zur Aufstockung ihrer finanziellen Mittel zugunsten dieser Tätigkeit beschlossen hatte.

## 4 Anmerkung

Der EuGH bestätigt im Besprechungsurteil auf der Grundlage seiner sog. Holding-Rechtsprechung, dass ein Vorsteuerabzug grundsätzlich nur dann zulässig ist, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen vorsteuerbelasteter Eingangs- und zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsleistung besteht. Auch ohne einen solchen Verwendungskonnex will der EuGH den Vorsteuerabzug gewähren, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens gehören und als solche Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Solche Kosten hängen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmens zusammen. Ausgehend von diesen Grundsätzen kann das vorliegende Urteil des EuGH kaum überraschen. Vorsteuern aus Beratungsdienstleistungen zur Durchsetzung einer nicht unternehmerisch begründeten Forderung aus dem Verkauf von Beteiligungen sind nicht abzugsfähig. Allein die Zuordnung der streitigen Forderung zum Unternehmensvermögen, deren Bewertung wegen die Beratungsdienstleistung in Anspruch genommen wurde, vermag eine Zuordnung zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit nicht zu begründen. Denn Investrand hätte die Dienstleistung auch dann in Anspruch genommen, wenn sie später nicht steuerpflichtig geworden wäre. Zu Recht hat der EuGH den hier streitgegenständlichen Fall mit dem des Verkaufs von Anteilen durch einen privaten Anteilseigner verglichen, der nach dem Verkauf rechtliche Beratung in Anspruch genommen und in einem Rechtsstreit mit dem Käufer über die Höhe der Kaufpreisforderung die Kosten dieser Beratung zu tragen hat.

## II EuGH, Urteil v. 15.3.2007 – Rs. C-35/05 *(Reemtsma)*[31] Nicht geschuldete Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nicht erstattungsfähig

*1. Die Art. 2 und 5 der 8. MWST-Richtlinie sind dahin auszulegen, dass nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die dem Dienstleistungsempfänger irrtümlich in Rechnung gestellt und an den Fiskus des EU-Mitgliedstaats des Orts dieser Dienstleistungen gezahlt worden ist, nicht erstattungsfähig ist.*

*2. Abgesehen von den in Art. 21 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen ist nur der Dienstleistungserbringer gegenüber den Steuerbehörden des EU-Mitgliedstaats des Orts der Dienstleistungen als Schuldner der Mehrwertsteuer anzusehen.*

*3. Die Grundsätze der Neutralität, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung stehen nationalen Rechtsvorschriften wie denen im Ausgangsverfahren, nach denen nur der Dienstleistungserbringer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die Steuerbehörden hat und der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung der nicht geschuldeten Leistung gegen diesen Dienstleistungserbringer erheben kann, nicht entgegen. Für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermässig erschwert wird, müssen die EU-Mitgliedstaaten jedoch, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen. Die nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der direkten Steuern sind für diese Antwort ohne Bedeutung.*

### 1 Ausgangssachverhalt

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH («Reemtsma») ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland und ohne feste Niederlassung in Italien. 1994 wurden ihr von einem italienischen Unternehmen Werbe- und Marketingdienstleistungen erbracht, für welche dieses Unternehmen italienische Mehrwertsteuer in Höhe von insgesamt ITL 175 022 025 (~CHF 149 819) in Rechnung stellte. Die Mehrwertsteuer wurde Reemtsma berechnet und vom Leistungserbringer an den italienischen Fiskus entrichtet. Reemtsma beantragte daraufhin eine teilweise Erstattung zweier 1994 entrichteter Mehrwertsteuerbeträge, die rechtsgrundlos gezahlt worden seien, weil die betreffenden Leistungen an einen Steuerpflichtigen erbracht worden seien, der in einem anderen EU-Mitgliedstaat als der Italienischen Republik, hier in Deutschland, ansässig sei, sodass die Mehrwertsteuer in Deutschland geschuldet worden sei. Gegen die Ablehnung der Erstattung durch die nationalen Steuerbehörden klagte Reemtsma vor den italienischen Gerichten. Ihre Klage wurde sowohl in der ersten Instanz als auch in der Rechtsmittelinstanz mit der Begründung abgewiesen, dass sich die ausgestellten Rechnungen auf Werbe- und Marketingleistungen bezogen hätten, die nicht steuerpflichtig gewesen seien, weil die Leistungen an eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat steuerpflichtige Person erbracht worden seien und daher die territoriale Bedingung nicht erfüllt gewesen sei. Der in der Folge von Reemtsma angerufene Corte suprema di Cassazione hatte Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts, setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[32].

31 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

32 ABl. EU, C 93 v. 16.4. 2005, 8.

## 2 Vorlagefragen

(1) Sind die Art. 2 und 5 der 8. MWST-Richtlinie, soweit sie die Erstattung an einen gebietsfremden Erwerber oder Dienstleistungsempfänger davon abhängig machen, dass die Gegenstände oder Dienstleistungen für die Durchführung steuerbarer Umsätze verwendet werden, dahin auszulegen, dass auch die nicht geschuldete Mehrwertsteuer, die irrtümlich in Rechnung gestellt und an den Fiskus gezahlt wurde, erstattungsfähig ist, und falls dies zu bejahen ist, verstösst eine nationale Vorschrift, nach der eine Erstattung an einen gebietsfremden Erwerber/Dienstleistungsempfänger ausgeschlossen ist, weil die in Rechnung gestellte und rechtsgrundlos gezahlte Steuer nicht abgesetzt werden kann, gegen die genannten Bestimmungen der Richtlinie?

(2) Ist es generell möglich, der einheitlichen Gemeinschaftsregelung zu entnehmen, dass ein Erwerber/Dienstleistungsempfänger gegenüber dem Fiskus Steuerschuldner ist? Ist es mit dieser Regelung und insbesondere mit den Grundsätzen der Neutralität der Mehrwertsteuer, der Effektivität und der Nichtdiskriminierung vereinbar, wenn das nationale Recht dem mehrwertsteuerpflichtigen Erwerber/Dienstleistungsempfänger, der nach dem nationalen Recht zur Ausstellung von Rechnungen und zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist, in dem Fall einer in Rechnung gestellten und rechtsgrundlos gezahlten Steuer keinen Anspruch gegenüber dem Fiskus auf Erstattung einräumt? Verstösst auf dem Gebiet der Erstattung von unter Verstoss gegen das Gemeinschaftsrecht erhobener Mehrwertsteuer eine nationale Regelung gegen die Grundsätze der Effektivität und der Nichtdiskriminierung, die – gemäss der entsprechenden Auslegung durch die nationalen Gerichte – dem Erwerber/Dienstleistungsempfänger eine Klagebefugnis nur gegenüber dem Veräusserer/Dienstleistungserbringer und nicht gegenüber dem Fiskus einräumt, obwohl es in der nationalen Rechtsordnung im Bereich der direkten Steuern einen ähnlichen Fall in Form der Substitution gibt, bei dem beide Parteien (der Steuersubstitut und das Steuersubjekt) berechtigt sind, beim Fiskus die Erstattung zu beantragen?

## 3 Aus den Entscheidungsgründen

*Zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht erstattungsfähig*

Einleitend weist der EuGH darauf hin, dass das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht ausdrücklich den Fall vorsehe, dass die Mehrwertsteuer zu Unrecht in Rechnung gestellt worden ist. Nach Art. 2 der 8. MWST-Richtlinie habe jeder Steuerpflichtige, der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist als dem, in dem sich der Ort der Dienstleistung befindet, Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer, mit den Dienstleistungen belastet wurden, die ihm in dem EU-Mitgliedstaat erbracht wurden, in dem sich der Ort der Dienstleistung befindet und die u. a. für Zwecke der in Art. 17 Abs. 3 lit. a der 6. MWST-Richtlinie bezeichneten Umsätze verwendet würden. Gemäss Art. 5 Abs. 1 der 8. MWST-Richtlinie bestimme sich die Erstattung nach Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie, wie dieser im Lande der Erstattung angewendet werde.

Hinsichtlich des Rechts auf Vorsteuerabzug entspreche es allerdings seiner ständigen Rechtsprechung, dass dieses nur für diejenigen Steuern bestehe, die geschuldet würden – d. h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen

– oder die entrichtet worden seien, soweit sie geschuldet wurden. Der EuGH habe daher bereits entschieden, dass sich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstrecke, die ausschliesslich deshalb geschuldet werde, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist[33]. Diese Rechtsprechung sei auch im Rahmen der 8. MWST-Richtlinie zu beachten, denn diese bezwecke nicht, das durch die 6. MWST-Richtlinie geschaffene System in Frage zu stellen[34]. Da das Recht auf Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 17 der 6. MWST-Richtlinie nicht auf die zu Unrecht in Rechnung gestellte und an die Steuerbehörde gezahlte Mehrwertsteuer erstreckt werden könne, sei somit festzustellen, dass diese Mehrwertsteuer nicht nach den Bestimmungen der 8. MWST-Richtlinie erstattungsfähig sei.

*Verfahrensmodalitäten zur Erstattung von Abgaben Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung*

Ferner weist der EuGH darauf hin, dass es in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung von Abgaben Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen EU-Mitgliedstaaten sei, die Voraussetzungen zu regeln, unter denen eine solche Erstattung verlangt werden könne; diese Voraussetzungen müssten jedoch den Grundsätzen der Neutralität und der Effektivität entsprechen, d. h., sie dürften nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Klagen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürften nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, welche die Gemeinschaftsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machten[35]. Die 6. MWST-Richtlinie enthalte auch keine Bestimmung über die Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer durch den Aussteller der Rechnung. In Art. 20 der 6. MWST-Richtlinie sei lediglich geregelt, unter welchen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung berichtigt werden könne. Unter diesen Umständen sei es grundsätzlich Sache der EU-Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden könne[36].

Im Hinblick auf die vorerwähnten Grundsätze sei festzustellen, dass ein System wie dasjenige, um welches es im Ausgangsverfahren geht und in dem zum einen der Leistungserbringer, der die Mehrwertsteuer irrtümlich an die Steuerbehörden entrichtet hat, deren Erstattung verlangen kann, und zum anderen der Dienstleistungsempfänger eine zivilrechtliche Klage auf Rückzahlung einer nicht geschuldeten Leistung erheben kann, die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität beachte. Denn ein solches

33 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 13.12.1989 – Rs. C-342/87 (*Genius Holding*), Slg. 1989, 4227, Rz. 19; Urteil v. 19.9.2000 – Rs. C-454/98 (*Schmeink & Cofreth und Strobel*), Slg. 2000, I-6973, Rz. 53; Urteil v. 6.11.2003 – Rs. C-78/02 bis C-80/02 (*Karageorgou u. a.*), Slg. 2003, I-13295, Rz. 50.

34 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.9.1996 – Rs. C-302/93 (*Debouche*), Slg. 1996, I-4495, Rz. 18.

35 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 17.6.2004 – Rs. C-30/02 (*Recheio – Cash & Carry*), Slg. 2004, I-6051, Rz. 17; Urteil v. 6.10.2005 – Rs. C-291/03 (*MyTravel*), Slg. 2005, I-8477, Rz. 17.

36 Vgl. EuGH, Urteil v. 19.9.2000 – Rs. C-454/98 (*Schmeink & Cofreth und Strobel*), Slg. 2000, I-6973, Rz. 48 und 49.

37 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 16.5.2000 – Rs. C-78/98 (*Preston u. a.*), Slg. 2000, I-3201, Rz. 31; Urteil v. 19.9.2006 – verbundene Rs. C-392/04 und C-422/04 (*i-21 Germany und Arcor*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 57.

38 Vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. e 2. Lemma der 6. MWST-Richtlinie = Art. 56 Abs. 1 lit. b der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EU.

System ermögliche es dem Leistungsempfänger, der mit der irrtümlich in Rechnung gestellten Steuer belastet war, die rechtsgrundlos gezahlten Beträge erstattet zu bekommen. Ausserdem seien nach ständiger Rechtsprechung mangels einer einschlägigen Gemeinschaftsregelung die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der EU-Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden EU-Mitgliedstaats[37].

*Unmittelbarer Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers gegen die Steuerbehörde*

Wenn allerdings die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermässig erschwert werde, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Leistungserbringers, könnten die genannten Grundsätze gebieten, dass der Leistungsempfänger seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann. Damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt werde, müssten deshalb die EU-Mitgliedstaaten die erforderlichen Mittel und Verfahrensmodalitäten vorsehen, die es dem Leistungsempfänger ermöglichten, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.

## 4 Anmerkung

Dem Besprechungsurteil liegt eine Konstellation zugrunde, in der ein italienischer Leistungserbringer seinem deutschen Vertragspartner rechtsirrig italienische Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung in Rechnung gestellt hatte, welche nach den anwendbaren Regeln zur Bestimmung des Orts der Dienstleistung (Bestimmungsort- bzw. Empfängerortsprinzip)[38] nicht der italienischen, sondern (beim Leistungsempfänger) der deutschen Mehrwertsteuer unterlagen. Im Grundsatz bestätigt der EuGH seine bisherige Judikatur, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern bestehe, die für einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatz, d. h. nicht ausschliesslich deshalb, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist, geschuldet werde. Dementsprechend versagt der EuGH dem Leistungsempfänger – wenig überraschend – das Recht auf Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten italienischen Mehrwertsteuer nach der 8. MWST-Richtlinie und verweist die Klägerin auf ihren zivilrechtlichen Anspruch auf Rückzahlung der bereits gezahlten Mehrwertsteuern gegen den italienischen Leistungserbringer.

Grundlegend neu und begrüssenswert ist allerdings die weitere Feststellung in Reemtsma, dass auch ein unmittelbarer Erstattungsanspruch des Leistungsempfängers gegenüber den Steuerbehörden bestehen kann, namentlich für den Fall, dass die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs gegenüber dem Leistungserbringer unmöglich oder übermässig erschwert werde, wie z. B. bei Zahlungsunfähigkeit des Leistungserbringers bzw. Rechnungsausstellers. Ein generelles Abzugsverbot, wie es bisher bei zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer angenommen wurde, wäre denn auch unter dem Gesichtspunkt des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes kaum haltbar. Allerdings ist auch ein so qualifiziertes Abzugsverbot im Falle der Gutgläubigkeit des Rechnungsempfängers problematisch und nimmt dem MWST-System die Einfachheit der Besteuerung bei Umsätzen zwischen voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen. Denn nur wenn von diesen auch die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer abgezogen werden kann, können die Beteiligten zweifelhafte Fälle einvernehmlich als steuerpflichtig zum Normalsatz behandeln. Nur dann hat die Mehrwertsteuer den wirtschaftlichen Charakter eines durchlaufenden Postens, womit die einfache Handhabung

der Mehrwertsteuer zwischen Steuerpflichtigen und damit die für das MWST-System notwendige Praktikabilität gewährleistet ist.

In der Praxis der ESTV wird – allerdings ohne entsprechende schriftliche Praxisfestlegungen – bisweilen danach unterschieden, ob der zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuerbetrag im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens als Vorsteuerabzug nach Art. 38 Abs. 1 lit. a MWSTG (Leistungs- und Rechnungsempfänger ist Inländer) oder im Rahmen des Vergütungsverfahrens nach Art. 90 Abs. 2 lit. b MWSTG i. V. m. Art. 28 ff. MWSTGV (Leistungs- und Rechnungsempfänger ist Ausländer) geltend gemacht wird. Diese Differenzierung erscheint sachwidrig. Vielmehr sollte die ESTV entgegen der in *Reemtsma* im Grundsatz bestätigten Rechtsprechung des EuGH, dem gutgläubigen Rechnungsempfänger generell den Vorsteuerabzug gewähren, soweit kein Missbrauch vorliegt und dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist oder zu entstehen droht. Denn die in der Praxis der ESTV vorkommende Versagung der Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland bei einem nicht der Schweizer Mehrwertsteuer unterliegenden Geschäftsvorfall, führt zu einer systemwidrigen Bereicherung des Steuergläubigers auf Kosten des Rechnungsempfängers, wenn der Rechnungsaussteller den fraglichen Steuerbetrag an die ESTV abgeführt hat.