EuGH Report 4/07



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



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



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

A Direkte Steuern[1]

EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*)[2]

Verlustverrechnung im Konzern

Art. 43 EG steht einer Regelung im Recht eines EU-Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegen, wonach eine in diesem EU-Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft einen an ihre Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag nur dann von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen kann, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in diesem EU-Mitgliedstaat hat.

1 Ausgangssachverhalt

Die AA Ltd, eine in UK ansässige Gesellschaft, hält mittelbar die in Finnland ansässige Oy AA zu 100%. Während die finnische Gesellschaft Gewinne auswies, erwirtschaftete die UK-Gesellschaft Verluste. Das finnische Recht sieht vor, dass inländische Konzerngesellschaften, welche durch eine 90%-Beteiligung miteinander verbunden sind, Gewinne durch Leistung eines sogenannten «Konzernbeitrags» innerhalb des Konzerns verschieben können. Dies geschieht dergestalt, dass dieser Konzernbeitrag bei der leistenden Gesellschaft als (steuerlich abzugsfähiger) Aufwand und bei der empfangenden Gesellschaft als Ertrag behandelt wird. Oy AA wollte einen solchen Konzernbeitrag zugunsten ihrer UK-Muttergesellschaft erbringen, was von der finnischen Steuerverwaltung abgelehnt wurde.

Das in der Folge angerufene Gericht legte die Sache dem EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag zur Vorabentscheidung vor[3].

2 Vorlagefrage

Die Vorlagefrage geht im Wesentlichen dahin, ob die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit sowie die Mutter-Tochter-Richtlinie[4] einer Regelung entgegenstehen, wonach eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft einen an ihre Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag nur dann von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen kann, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in diesem EU-Mitgliedstaat hat.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Prüfung nur der Niederlassungsfreiheit

Der EuGH setzt sich zunächst damit auseinander, inwiefern der geltend gemachte Sachverhalt in den Anwendungsbereich der geltend gemachten Grundfreiheiten bzw. der Mutter-Tochter-Richtlinie fällt. Da die finnische Regelung nur die Beziehungen innerhalb einer Konzerngruppe betrifft und ein Beteiligungsverhältnis von 90% erforderlich ist, ist vorliegend die Niederlassungsfreiheit betroffen und eine allfällige Beeinträchtigung der Kapitalverkehrsfreiheit lediglich die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit[5].
Mit Bezug auf den Geltungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie hält der EuGH fest, dass die in Frage stehende finnische Regelung nicht die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen (bei der Tochtergesellschaft) bzw. von Erträgen aus Beteiligungen (bei der Muttergesellschaft), d. h. die wirtschaftliche Mehrfach-

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern
EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (Oy AA)

B Mehrwertsteuer

I EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 (*Société thermale*)
Stornogebühren bei Rücktritt von Beherbergungsverträgen unterliegen nicht der Mehrwertsteuer

II EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 *(Teleos u.a.)*
Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen; Nachweispflichten und Gutglaubensschutz

---

1 Im Weiteren sei noch auf folgende in den Berichtszeitraum vom 1. Juli 2007 bis zum 30. September 2007 fallende Urteile des EuGH zu den direkten Steuern verwiesen: EuGH, Urteil v. 5.7.2007 – Rs. C-522/04 *(Kommission gegen Belgien),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Frage der Abzugsfähigkeit von Beiträgen an ausländische Einrichtungen der beruflichen Vorsorge; EuGH, Urteil v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 *(Kofoed)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, zum Rechtsmissbrauchs- bzw. Steuerumgehungsbegriff gemäss Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener EU-Mitgliedstaaten betreffen; EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-182/06 *(Lakebrink),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Berücksichtigung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung von im Ausland gelegenen Grundstücken; EuGH, Urteil v. 11.9.2007 – Rs. C-76/05 *(Schwarz und Gootjes-Schwarz),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, sowie EuGH, Urteil v. 11.9.2007 – Rs. C-318/05 *(Kommission gegen Deutschland),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, zum Verstoss der deutschen Rechtsvorschriften über den Abzug von Schulgeldzahlungen im Rahmen der Einkommensteuer gegen das Gemeinschaftsrecht.

2 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

3 ABl. EU, C 193 v. 6.8.2005, 17.

4 Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [90/435/EWG].

5 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Niederlassungsfreiheit betroffen, wenn es um eine Beteiligung geht, die dem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschafft und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 *(Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation),* Slg. 2006, I-11673, Rz. 33 m. w. Hinw.). Im selben Urteil hat der EuGH ebenfalls entschieden, dass sich diesfalls eine eigenständige Prüfung unter dem Blickwinkel der Kapitalverkehrsfreiheit nicht rechtfertige (vgl. dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/07, StR 2007, 417 ff.).

belastung von Gewinnen im Konzern, betrifft. Vielmehr geht es um die erste Besteuerung der Einkünfte einer Tochtergesellschaft aus gewerblicher Tätigkeit und die Möglichkeit für diese Tochtergesellschaft, den von ihr an ihre ausländische Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag von ihren steuerpflichtigen Einkünften abzuziehen.

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Nach der vorliegend in Rede stehenden Regelung wird eine finnische Tochtergesellschaft anders behandelt, je nach dem, ob ihre Muttergesellschaft in Finnland oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig ist. Da ein Konzernbeitrag bei der finnischen Tochtergesellschaft nur bei Zahlung an eine finnische Muttergesellschaft steuerlich abzugsfähig ist, werden Gesellschaften mit in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften ungünstiger behandelt.
Nach Auffassung des EuGH befinden sich diese Gesellschaften in einer vergleichbaren Situation. Mit Bezug auf die Vergleichbarkeit der Situationen spielt es keine Rolle, dass das von der finnischen Regelung verfolgte Ziel (Gewinnausgleich innerhalb eines Konzerns) nur möglich ist, wenn der Konzernbeitrag auch bei der empfangenden Gesellschaft besteuert wird (wofür bei einer ausländischen Empfängerin freilich keine Gewähr besteht). Entsprechend ist vorliegend eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gegeben.

Zulässige Rechtfertigungsgründe

Mit Bezug auf die zulässigen Rechtfertigungsgründe hält der EuGH unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass folgende Rechtfertigungsgründe anerkannt worden sind[6]:

- die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten;
- die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung; sowie
- die Steuerfluchtgefahr.

Rechtfertigungsgrund I: Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse

Unter Berufung auf seine Rechtsprechung in *Rewe Zentralfinanz* hält der EuGH fest, dass der Rechtfertigungsgrund der «Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten» nicht herbeigezogen werden könne, um einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft systematisch einen Steuervorteil mit der Begründung zu verweigern, dass die Einnahme ihrer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft im erstgenannten Staat nicht besteuert werden können[7]. Dieser Rechtfertigungsgrund sei hingegen dann anzuerkennen, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet seien, das Recht eines EU-Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchzuführenden Tätigkeiten zu gefährden.
Wie bereits in *Marks&Spencer* ausgeführt, würde die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, wenn den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt wür-

6 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *(Marks&Spencer),* Slg. I-10837, Rz. 51; EuGH, Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 *(Rewe Zentralfinanz),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 41.

7 Vgl. EuGH, Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 (*Rewe Zentralfinanz*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 43.

de, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im EU-Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu optieren. Dies wäre aber der Fall, wenn die finnische Abzugsfähigkeit von Konzernbeiträgen auf ausländische Konzerngesellschaften ausgedehnt würde.

Rechtfertigungsgrund II: doppelte Verlustberücksichtigung

Da die finnische Regelung nicht die Abzugsfähigkeit von Verlusten betrifft, kann der Rechtfertigungsgrund der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung nicht geltend gemacht werden.

Rechtfertigungsgrund III: Steuerfluchtgefahr

Mit Bezug auf den Rechtfertigungsgrund der Vermeidung einer Steuerumgehung (Steuerfluchtgefahr) räumt der EuGH ein, dass die Möglichkeit, die steuerpflichtigen Einkünfte einer Tochtergesellschaft auf eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft zu übertragen, die Gefahr in sich berge, dass durch rein künstliche Gestaltungen Einkünfte innerhalb einer Unternehmensgruppe auf Gesellschaften übertragen würden, deren Sitz sich in den EU-Mitgliedstaaten befänden, in denen diese Einkünfte am tiefsten besteuert würden. Diese Gefahr würde noch dadurch verstärkt, dass die finnische Konzernbeitragsregelung nicht davon abhänge, ob der Beitragsempfänger Verluste erwirtschafte oder nicht.

Verhältnismässigkeitsprüfung

Obwohl die finnische Regelung ein taugliches Mittel darstelle, sowohl der Steuerfluchtgefahr zu begegnen als auch ausgewogene Besteuerungsbefugnisse sicherzustellen, darf sie gleichwohl nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser (an sich erlaubter) Ziele notwendig ist.
Der EuGH weist zunächst darauf hin, dass beide Ziele miteinander verknüpft sind. Obwohl die fragliche Regelung nicht speziell bezweckt, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, welche zum Zweck der Steuerumgehung errichtet worden seien, zu vereiteln, stehe sie gleichwohl in einem angemessenen Verhältnis zu den angestrebten Zielen, betrachtet man diese in ihrer Gesamtheit.
Würde die finnische Regelung die an ausländische Konzerngesellschaften bezahlten Konzernbeiträge nur dann berücksichtigen, wenn diese im Empfängerstaat besteuert werden, würde dies nichts daran ändern, dass das Unternehmen frei wählen könnte, in welchem Staat die Gewinne letztlich besteuert werden. Dies wäre auch dann der Fall, wenn man die Berücksichtigung von Konzernbeiträgen bei Überweisung an einen Staat mit tieferem Steuersatz als Finnland davon abhängig machen würde, dass der Konzernbeitrag speziell durch die wirtschaftliche Lage der empfangenden Gesellschaft gerechtfertigt wäre.

4 Anmerkung

Nach dem kürzlich ergangenen und im EuGH Report 2/07 dargestellten Entscheid in der Rechtssache Rewe Zentralfinanz bot das Besprechungsurteil dem EuGH erneut eine Möglichkeit, sein viel beachtetes Urteil zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, welches in der Rechtssache *Marks&Spencer* ergangen war, zu präzisieren. Während der EuGH damals die Beschränkung der konzerninternen Verlustverrechnung auf inländische Gesellschaften im UK-Recht als mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar erachtete, schützt der EuGH nun das finnische System des «Konzernbeitrags», mit dem eine konzerninterne Verlustverrechnung erzielt werden kann.
Der EuGH sieht das Besprechungsurteil jedoch

nicht im Widerspruch zu *Marks&Spencer*. So wurde die hier wie dort anerkannte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit unter derselben Trias von Rechtfertigungsgründen geprüft: (i) die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten, (ii) die Gefahr der doppelten Verlustverrechnung sowie (iii) die Steuerfluchtgefahr. Auch im Besprechungsurteil nahm der EuGH eine Gesamtbetrachtung dieser drei Rechtfertigungsgründe vor und kam zum Schluss, dass die Beschränkung der jeweiligen Regimes auf inländische Sachverhalte im Lichte dieser Ziele gerechtfertigt sei. Das Bekenntnis zur Prüfung der drei Rechtfertigungsgründe in ihrer Gesamtheit ist freilich ein Lippenbekenntnis: Der zweite Rechtfertigungsgrund, die Gefahr der doppelten Verlustverrechnung, wurde vom EuGH gar nicht erst geprüft. Bei der Prüfung der Verhältnismässigkeit macht der EuGH sodann klar, dass die der finnischen Regelung durchaus inhärente Steuerfluchtgefahr nicht entscheidend war, indem es auch eine Beschränkung des Konzernbeitrags auf Gesellschaften mit einem mindestens gleich hohen Steuersatz ablehnte.

In *Marks&Spencer* gelangte der EuGH zur Auffassung, dass die an und für sich schützenswerten Ziele auch mit weniger einschneidenden Massnahmen als dem pauschalen Ausschluss von Verlusten ausländischer Konzerngesellschaften hätten erreicht werden können. Im Besprechungsurteil erachtete der EuGH hingegen die pauschale Beschränkung von Konzernbeiträgen auf inländische Konzerngesellschaften als «verhältnismässig». Der entscheidende Unterschied zwischen dem finnischen Konzernbeitragssystem und dem britischen group relief ist, dass der Steuerpflichtige im finnischen System nach eigenem Gutdünken entscheiden kann, bei welcher Gesellschaft seine Gewinne zu versteuern sind. Dass ein solches System unter dem Aspekt der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Mitgliedstaaten nur dann funktionieren kann, wenn es auf inländische Gesellschaften beschränkt wird, liegt auf der Hand.

Mit Bezug auf die insbesondere auch aus schweizerischer Sicht interessierende Abgrenzung zwischen den Grundfreiheiten folgt der EuGH der im EuGH Report 2/07 dargestellten Rechtsprechung *Holböck* und stellt nicht auf den konkreten Sachverhalt, sondern den Anwendungsbereich der auf die Übereinstimmung mit den Grundfreiheiten geprüften Norm ab. Zur Frage, ab welcher Beteiligungshöhe ein «sicherer Einfluss auf die Entscheidungen und Tätigkeiten der Gesellschaft» ausgeübt werden kann, bringt das Urteil freilich wenig neue Erkenntnisse, da die für das Geltendmachen eines Konzernbeitrags nötigen 90% diesbezüglich klarerweise genügten. Da der EuGH den Sachverhalt somit lediglich unter dem Aspekt der primär betroffenen Niederlassungsfreiheit geprüft hat, ergeben sich für schweizerische Gesellschaften keine unmittelbaren Konsequenzen aus dem Entscheid des EuGH.

---

8 Im Weiteren sei noch auf folgende in den Berichtszeitraum vom 1. Juli 2007 bis zum 30. September 2007 fallende Urteile des EuGH zum Mehrwertsteuerrecht verwiesen: Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-184/05 *(Twoh International)* zur gegenseitigen Amtshilfe der Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sowie Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-146/05 *(Collée)* zur Versagung der Steuerbefreiung bei verspätet erbrachtem Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, beide noch nicht in Slg. veröffentlicht.

9 EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 *(Société thermale),* ABl. EU, C 211 v. 8.9.2007, 5, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

10 Conseil d'Etat (Frankreich), Ersuchen um Vorabentscheidung v. 18.5.2005, ABl. EU, C 229 v. 17.9.2005, 7.

B Mehrwertsteuer[8]

I EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 *(Société thermale)*[9]

Stornogebühren bei Rücktritt von Beherbergungsverträgen unterliegen nicht der Mehrwertsteuer

Art. 2 Nr. 1 und Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 2 Abs. 1 lit. a und c und Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] sind in dem Sinne auszulegen, dass die Beträge, die im Rahmen von Verträgen, die der Mehrwertsteuer unterliegende Beherbergungsdienstleistungen zum Gegenstand haben, als sog. Angeld geleistet worden sind, in Fällen, in denen der Erwerber von der ihm eröffneten Möglichkeit des Rücktritts Gebrauch macht und der Hotelbetreiber diese Beträge einbehält, als pauschalierte Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens – ohne direkten Bezug zu einer entgeltlichen Dienstleistung – und als solche nicht als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen sind.

1 Ausgangssachverhalt

Die Société thermale d'Eugénie-les Bains («Société thermale») führt in Frankreich Kureinrichtungen mit Hotel- und Restaurationsbetrieb. Bei der Reservierung eines Aufenthalts verlangt die Société thermale von ihren künftigen Kurgästen eine Anzahlung als sog. Angeld. Dieser Betrag wird bei Antritt des Kuraufenthalts und der späteren Abrechnung über die Unterbringungs-, Verpflegungs- und sonstigen vom Kurgast in Anspruch genommenen Leistungen angerechnet und von dem Gesamtpreis des Aufenthalts abgezogen. Nimmt der Kurgast die Reservierung allerdings nicht in Anspruch und macht er von seinem vertraglich vereinbarten Rücktrittsrecht Gebrauch, verfällt die Anzahlung zugunsten der Société thermale und wird nicht erstattet. Zwischen der Société thermale und der französischen Steuerverwaltung war streitig, ob das Angeld, welches die Société thermale zum Zeitpunkt der Reservierung erhalten und im Fall der Stornierung der Reservierung (Rücktritts) durch den jeweiligen Kurgast einbehielt, der Mehrwertsteuer unterliegt, d. h. als Gegenleistung (Entgelt) für eine steuerbare Dienstleistung der Société thermale, oder als mehrwertsteuerlich unbeachtlicher (echter) Schadenersatz anzusehen sei. Letztere Ansicht vertrat die Société thermale selbst. Nachdem die in der Folge von der Société thermale angerufenen französischen Instanzen zugunsten der französischen Steuerverwaltung eine Mehrwertsteuerpflicht festgestellt hatten, setzte der letztinstanzlich angerufene französische Conseil d'État das Verfahren aus und legte dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[10].

2 Vorlagefrage

Sind die im Voraus als Anzahlung geleisteten Beträge im Rahmen von Veräusserungsgeschäften, die der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistungen zum Gegenstand haben, in Fällen, in denen der Erwerber von der ihm eröffneten Möglichkeit des Rücktritts Gebrauch macht und der Veräusserer diese Beträge einbehält, als Vergütung der Reservierungsleistung und als solche als mehrwertsteuerpflichtig oder aber als Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens – ohne direkten Bezug zu einer entgeltlichen Dienstleistung – und als solche nicht als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Massgeblichkeit der Frage nach dem Vorliegen eines Leistungsaustauschs

Der EuGH führt zunächst aus, dass die Stornogebühren nur dann der Mehrwertsteuer unterliegen können, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die gezahlten Beträge eine tatsächliche Gegenleistung (Entgelt) für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen eines Rechtsverhältnisses, in dem gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, erbracht wurde[11].

Allgemeine Verpflichtung zur Vertragstreue ist kein tauglicher Leistungsgegenstand

Der Abschluss eines Beherbergungsvertrages und folglich das Bestehen einer rechtlichen Beziehung zwischen den Parteien sei allerdings im Regelfall nicht von der Leistung eines Angelds abhängig. So könne ein Gast per Post oder sogar mündlich um die Reservierung eines Aufenthalts bitten, die der Hotelbetreiber entsprechend seiner Vertragspraxis bestätigen kann, ohne ein Angeld zu verlangen. Die auf diese Weise erklärte Annahme eines Reservierungsgesuchs begründe trotzdem eine rechtliche Bindung zwischen den Parteien, die den Hotelbetreiber zur Anlage einer Gästeakte und zur Reservierung des Aufenthalts verpflichte. Nach den allgemeinen Grundsätzen des Zivilrechts habe nämlich jede Vertragspartei den Vertrag einzuhalten und die vertraglich bedungene Leistung zu erbringen. Die Verpflichtung, sich an den Vertrag zu halten, könne somit nicht als Gegenleistung für das im vorliegenden Fall geleistete Angeld angesehen werden. Da sich die Reservierungsverpflichtung aus dem Beherbergungsvertrag selbst und nicht aus dem geleisteten Angeld ergebe, bestehe kein direkter Zusammenhang zwischen der erbrachten (Reservierungs-)Dienstleistung und der erhaltenen Zahlung[12].

Stornogebühren als pauschalierte (Rücktritts-)Entschädigung in Sinne eines nichtsteuerbaren Schadenersatzes

Anschliessend prüft der EuGH, ob das Angeld eine Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts entstandenen Schadens ist. Die Parteien könnten vereinbaren, dass bei Nichterfüllung des Vertrages pauschale Entschädigungen oder Vertragsstrafen zu zahlen sind. Derartige Vereinbarungen dienten dazu, die vertraglichen Pflichten der Parteien zu bekräftigen und stellten einen Anreiz für die Vertragserfüllung dar. Bei Nichterfüllung stelle eine entsprechende Entschädigung einen pauschalierten Schadenersatz dar, da sie vom Nachweis

---

11 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.3.1988 – Rs. 102/86 *(Apple and Pear),* Slg. 1988, 1443, Rz. 11f. u. 16; Urteil v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 *(Tolsma),* Slg. 1994, I-743, Rz. 14; Urteil v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00 (Kennemer Golf), Slg. 2002, I-3293, Rz. 39; Urteil v. 23.3.2006 – Rs. C-210/04 *(FCE Bank),* Slg. 2006, I-2803, Rz. 34.

12 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.3.1988 – Rs. 102/86 *(Apple and Pear),* Slg. 1988, 1443, Rz. 11f.; Urteil v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 *(Tolsma),* Slg. 1994, I-743, Rz. 13; Urteil v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00 *(Kennemer Golf),* Slg. 2002, I-3293, Rz. 39.

13 Vgl. EuGH, Urteil v. 1.7.1982 – Rs. 222/81 *(BAZ Bausystem),* Slg. 1982, 2527, Rz. 8-11.

14 Vormals Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

15 Vgl. dazu Jan Ole Luuk, Mehrwertsteuer bei Entschädigungszahlungen: Leistungsentgelt oder Schadenersatz?, StR 2007, 842 (846f).

16 Vgl. Umsatz-Steuerrichtlinien 2005 (Deutschland), Abschnitt 272 Abs. 14.

17 Vgl. ESTV, Entwurf MB Nr. 04 v. 31.7.2007, Ziff. 2.2.1 n.F.

der Höhe des erlittenen Schadens befreie, wenn sich die andere Partei von der Vereinbarung löst. Dafür spreche auch, dass der Hotelbetreiber bei von ihm verschuldeter Nichterfüllung des Vertrages ebenfalls schadenersatzpflichtig werde. Folglich kommt der EuGH zu dem Schluss, dass der Einbehalt des Angelds eine pauschalierte Entschädigung für die Société thermale darstelle. Üblicherweise werde die vorausbezahlte Gebühr beim Zustandekommen des Vertrags auf den vereinbarten Preis angerechnet, welche auch der Umsatzsteuer unterliege. Mache der Gast von der Möglichkeit Gebrauch, vom Vertrag zurückzutreten, dann stelle das einbehaltene Angeld jedoch eine Entschädigung für diesen Rücktritt dar. Eine solche Entschädigung sei kein Entgelt für eine (Reservierungs-) Dienstleistung[13].

4 Anmerkung

Der in *Société thermale* zu entscheidende Lebenssachverhalt könnte kaum alltäglicher sein: Ein Kurgast zahlt bei Reservierung eines Kuraufenthalts einen Betrag, der – im Regelfall – bei der späteren Abrechnung über die schliesslich in Anspruch genommenen Beherbergungs-, Verpflegungs- und sonstigen Leistungen angerechnet wird. «Storniert» der Gast hingegen seine Reservierung, so verfällt die geleistete Anzahlung zugunsten des Hotelbetreibers.

Der EuGH löst den Streitfall ob der mehrwertsteuerlichen Beurteilung der Stornogebühren als steuerbares Leistungsentgelt oder nicht steuerbarer Schadenersatz, indem er – anknüpfend an die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze des Art. 2 Abs. 1 Buchstabe a und c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG[14] – die in derartigen Fallkonstellationen zentrale Frage aufwirft, ob der (Entschädigungs-)Zahlung des Gastes eine Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) des Hotelbetreibers gegenübersteht. Die sich daran an sich anschliessende Frage des Leistungsaustauschs, d. h. des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Leistung und der empfangenen Gegenleistung (Entgelt), berührt der EuGH zu Recht nur am Rande, da er bereits eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung des Hotelbetreibers verneint.

Nach der richtigen, d. h. verbrauchssteuerteleologischen Auslegung des Leistungsbegriffs[15] ist der Entscheidung des EuGH zuzustimmen. Stornogebühren für den Rücktritt von einem reservierten Aufenthalt sind mangels Leistungsaustausch (genauer: Leistung des Hotelbetreibers und Zahlungsempfängers im Sinne eines verbrauchbaren Nutzen) nicht steuerbarer Schadenersatz, auch wenn damit allfällige Kosten für Vorbereitungshandlungen des zur Sachleistung Verpflichteten abgedeckt werden. Derartige Vorbereitungshandlungen verlassen den Rahmen des zur Sachleistung Verpflichteten nicht und können daher mangels Verschaffung eines verbrauchsfähigen Vorteils des Zahlenden in der Regel nicht als Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer angesehen werden.

Weiter ohne gemeinschaftsrechtlich abschliessende Klärung bleibt hingegen weiterhin – weil vorliegend ein vertragliches Rücktrittsrecht des Kunden bestand – die spannende Frage, wie zu entscheiden ist, wenn erst *nach dem Abschluss eines unbedingten Beherbergungsvertrages* eine einvernehmliche Aufhebung erfolgt. Die praktische Bedeutung dieser Frage wird offenbar, wenn man sich vor Augen führt, dass namentlich nach der deutschen Verwaltungspraxis[16], welcher sich die Eidg. Steuerverwaltung offenbar anzuschliessen gedenkt[17], die mehrwertsteuerliche Beurteilung der Stornogebühren davon abhängen soll, ob dem Kunden ein vertragliches Rücktrittsrecht eingeräumt wurde oder nicht:

- Tritt der Kunde in Ausübung eines vertraglich ausbedungenen Rücktrittsrechts wirksam vom Vertrag zurück, soll es sich bei Storno-

gebühren – wie in *Société thermale* – um nichtsteuerbaren Schadenersatz handeln.
- Steht dem Kunden hingegen kein vertragliches Rücktrittsrecht zu und konnte er sich nicht wirksam vom Vertrag lösen, seien die Stornogebühren als Entgelt für das Bereithalten des Hotelzimmers zu beurteilen.

Tatsächlich ist zweifelhaft, ob eine mehrwertsteuerlich tragfähige Rechtfertigung dieser Differenzierung zu finden ist. Dies gilt zum einen, weil die strikte Anknüpfung an die vertragliche Gestaltung regelmässig nicht dazu geeignet ist, eine unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten sachgerechte Lösung herbeizuführen, und zum anderen, weil auch hier ein verbrauchbarer Nutzen identifiziert werden muss, in dem sich eine etwaige Leistung des Hotelbetreibers verkörpert. Schon aus diesem Grund verbietet sich eine schematische Betrachtung.

Entscheidend ist vielmehr auch hier die Frage, ob der Zahlung eine Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) des Hotelbetreibers gegenübersteht, d. h. wofür die Stornogebühren gezahlt werden, und zwar unabhängig davon, ob die Beteiligten schon im Vertrag ein Rücktrittsrecht vereinbart und für den Fall der Ausübung dieses Rücktrittsrechts hierfür eine Entschädigung vereinbart haben oder nicht. Dass der blosse «Rechtsverzicht» oder die Zustimmung zur Vertragsauflösung des zur Leistung verpflichteten Hotelbetreibers nicht als Leistungsgegenstand herangezogen werden kann, ist verbrauchsteuerteleologisch zwingend: Ebenso wenig wie der Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrages bereits eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung darstellt, kann es die Aufhebung der Verpflichtung zur Leistung sein[18]. Ferner kann für den «Verzicht» auf den Anspruch auf die Gegenleistung – sofern sie wie hier in Geld besteht – nichts anderes gelten wie für die Zahlung von Geld selbst. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung stellen die dem Kunden durch die Vertragsauflösung ersparten Aufwendungen keinen verbrauchbaren Vorteil dar, sondern lediglich die Befreiung von einer Geldzahlungsverpflichtung. Diese ist kein tauglicher Leistungsgegenstand im Sinne der Mehrwertsteuer. Allenfalls unter dem Gesichtspunkt der Leistungsbereitschaft – als Vertragsinhalt und nicht bloss allgemeine Bereitschaft zur Vertragserfüllung – könnte sich bei Würdigung des Einzelfalls ergeben, dass die Bereitstellung der zur Leistungserbringung erforderlichen Personal- und Sachmittel zum jederzeitigen vertragsgemässen Abruf bereits eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellt[19]. Nach *Société thermale* sind die Anforderungen an eine in diesem Sinne qualifizierte Bereitstellungsleistung eher als hoch einzuschätzen.

Sollte eine schematische Differenzierung dennoch von der Eidg. Steuerverwaltung definitiv angenommen werden, so wäre dieser Praxisänderung in den Schweizer Hotelvertragsbedingungen Rechnung zu tragen, um in der kostensensitiven Tourismuswirtschaft allfällige Stornogebühren (weiterhin) als pauschalierten Schadenersatz im Sinne einer Rücktrittsentschädigung qualifizieren zu können.

Die Frage, ob den Ausführungen des EuGH, dass die allgemeine Verpflichtung, einen Vertrag einzuhalten und die vertraglich vereinbarten

18 Dies gilt jedenfalls soweit die Initiative zur Vertragsauflösung von dem zur Sachleistung Berechtigten (= Leistungsempfänger des aufgelösten Vertrages) ausgeht und dieser für die Vertragsauflösung eine Entschädigung zu zahlen hat. Vgl. vertiefend dazu Luuk (FN 15), StR 2007, 842 (847ff).

19 Vgl. Luuk (FN 15), StR 2007, 842 (846f).

20 Weiterführend Ralf Korf, Anmerkung zu EuGH-Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 *(Société thermale),* IStR 2007, 669 (669)

21 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

Leistungen zu erbringen, keinen Leistungsaustausch begründe, eine über den Einzelfall hinausgehend grundsätzliche Bedeutung für das weite Feld der *«non-refundable deposits»* beigemessen werden kann, wird sich weisen[20].

II EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 *(Teleos u. a.)*[21]

Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftliche Lieferungen; Nachweispflichten und Gutglaubensschutz

1. *Die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 20 Unterabs. 1 und Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] sind im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff «versendet»/«versandt» dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen EU-Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.*
2. *Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] ist dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, soweit er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Massnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer solchen Steuerhinterziehung führt.*
3. *Wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgibt, kann dies einen zusätzlichen Beweis dafür darstellen, dass die Gegenstände tatsächlich den Liefermitgliedstaat verlassen haben, ist jedoch kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer massgeblicher Beweis.*

1 Ausgangssachverhalt

Die im Vereinigten Königreich ansässige Teleos plc sowie weitere britische Unternehmen («Teleos u. a.») verkauften im Jahr 2002 Mobiltelefone an eine spanische Gesellschaft, die Total Telecom España SA («TT»). Gemäss den Kaufverträgen befand sich der Bestimmungsort der Waren zumeist in Frankreich und in Einzelfällen auch in Spanien. Die Verträge wurden unter Verwendung der Incoterms 2000 «ab Werk» («ex-works» oder «EXW») abgeschlossen, mit der Folge, dass Teleos u. a. die Waren TT lediglich in einem Lager im Vereinigten Königreich zur Verfügung stellen mussten und TT für den Weitertransport nach Frankreich bzw. Spanien verantwortlich war. Es

handelte sich also um sog. Abholfälle. Für jedes Rechtsgeschäft erhielten Teleos u. a. von TT einige Tage nach dem Verkauf das gestempelte und unterschriebene Original des CMR-Frachtbriefs[22], in dem die Gegenstände beschrieben wurden und die Lieferadresse sowie der Name des Fahrers und das Kennzeichen des Fahrzeugs angegeben waren. Zunächst akzeptierte die britische Steuerbehörde HM Customs & Revenue diese Dokumente als Beweis für das Gelangen der Gegenstände in einen anderen EU-Mitgliedstaat, sodass die Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen unter Anwendung des Nullsatzes von der Mehrwertsteuer befreit wurden und Teleos u. a. zum Vorsteuerabzug berechtigt waren. Bei später durchgeführten Kontrollen stellte die britische Steuerbehörde jedoch fest, dass in einigen Fällen in den CMR-Frachtbriefen ein falscher Bestimmungsort angegeben war, dass es die angegebenen Frachtführer gar nicht gab oder diese keine Mobiltelefone transportierten und dass die angegebenen Kennzeichen der Transportfahrzeuge keinen tatsächlich existierenden Fahrzeugen oder für den Transport solcher Waren ungeeigneten Fahrzeugen zuzuordnen waren. HM Revenue & Customs schloss daraus, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nie verlassen hatten, und setzte daher für diese Lieferungen Mehrwertsteuernachzahlungen in Höhe von mehreren Millionen GBP fest. Gleichzeitig räumte die britische Steuerbehörde ein, dass Teleos u. a. nicht in den Betrug verwickelt waren und keinen Anlass hatten, an den Angaben in den CMR-Frachtbriefen oder an der Echtheit dieser Frachtbriefe zu zweifeln und dass sie nicht wussten, dass die Mobiltelefone das Vereinigte Königreich nicht verlassen hatten. Ferner war unstreitig, dass TT bei den spanischen Steuerbehörden Steuererklärungen betreffend den innergemeinschaftlichen Erwerb von Mobiltelefonen eingereicht hatte und eine spätere Lieferung dieser Gegenstände als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung angemeldet und die hierauf entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend gemacht hatte. Teleos u. a. erhoben in der Folge Klage beim High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) gegen die Nachzahlungsbescheide der britischen Steuerbehörden, weil die 6. MWST-Richtlinie ihrer Ansicht nach keine Rechtsgrundlage hierfür enthalte. Dieser setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH vier Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[23].

2 Vorlagefragen

Mit seinen ersten beiden Fragen wollte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 20 Unterabs. 1 und Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen verwendeten Begriff «versendet»/«versandt» dahin auszulegen sind, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.

Mit seiner dritten Frage ersuchte der High Court of Justice (England & Wales) den EuGH um Vorabentscheidung dazu, ob Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] dahin auszulegen ist, dass die zuständigen Behörden des Liefermitgliedstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Liefe-

ranten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war.
Mit seiner vierten Frage begehrte er schliesslich Aufklärung darüber, ob es als ein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer massgeblicher Beweis angesehen werden kann, wenn der Erwerber bei den Finanzbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats eine Erklärung wie die im Ausgangsverfahren über den innergemeinschaftlichen Erwerb abgibt.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Voraussetzungen für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs

Zu den ersten beiden Fragen, welche er gemeinsam prüft, führt der EuGH zunächst aus, dass Art. 28a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG die Voraussetzungen enthalte, die erfüllt sein müssten, damit ein Umsatz als innergemeinschaftlicher Erwerb eingestuft und mit Mehrwertsteuer belegt werden könne. Neben den in Art. 28a Abs. 1 Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziffer i der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] aufgestellten Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaften des Verkäufers und des Erwerbers seien in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 20 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] zwei Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb vorgesehen, nämlich zum einen, dass die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übergehe, und zum anderen, dass dieser Gegenstand durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung «nach einem anderen EU-Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand», an den Erwerber versendet oder befördert werde.

Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung

Der Umsatz, der mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb einhergehe, also die innergemeinschaftliche Lieferung, sei von der Mehrwertsteuer befreit, wenn er die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] erfülle. Danach müssten die fraglichen Gegenstände «nach Orten ausserhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft» versandt oder befördert werden, um als innergemeinschaftliche Lieferung befreit werden zu können; der Versand oder die Beförderung müsse also aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat erfolgen.

Auslegung des Begriffs «Versendung»

Streitig sei vorliegend die zweite Voraussetzung für den innergemeinschaftlichen Erwerb, d. h. insbesondere die Auslegung des Begriffs «Versen-

22 Dies ist ein Frachtbrief, der auf der Grundlage des Genfer Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Strassengüterverkehr (CMR) v. 19.5.1956 in der durch das Protokoll v. 5.7.1978 geänderten Fassung ausgestellt wird.

23 High Court of Justice (England & Wales), Ersuchen v. 2.8.2004, ABI. EU, C 300 v. 4.12.2004, 26

dung» in den Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 20 Unterabs. 1 und Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG]. Zwar scheine der Ausdruck «nach einem anderen EU-Mitgliedstaat… versendet oder befördert» in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 20 Unterabs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] bei wörtlicher Auslegung auf den Beginn des Versand- oder Beförderungsvorgangs abzustellen. Dennoch weise der Ausdruck «nach Orten ausserhalb des [EU-Mitgliedstaats]… versandt oder befördert» in Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] darauf hin, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat tatsächlich verlassen haben müssten. Unter Berücksichtigung des erforderlichen Zusammenhangs zwischen der innergemeinschaftlichen Lieferung und dem innergemeinschaftlichen Erwerb sei demnach der in Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 20 Unterabs. 1 und Art. 138 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG].verwendete Begriff daher so auszulegen, dass er dieselbe Bedeutung und dieselbe Reichweite habe.

Teleologisch-systematische Bestimmung der Reichweite des Begriff «Versendung»

Könne ein Begriff wörtlich auf verschiedene Weise ausgelegt werden, so sei es zur Bestimmung seiner Reichweite erforderlich, ihn in seinem Kontext auszulegen, wobei Zweck und Systematik der 6. MWST-Richtlinie zu berücksichtigen seien[24]. Aus dem mit der Übergangsregelung des Abschnitts XVI a der 6. MWST-Richtlinie angestrebten Ziel, die Steuereinnahmen auf den EU-Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolge, zu verlagern[25], gehe hervor, dass diese Regelung u. a. geschaffen worden sei, um die innergemeinschaftliche Bewegung von Gegenständen zu regeln. Diese Regelung, durch die das System der Ein- und Ausfuhren zwischen den EU-Mitgliedstaaten ersetzt worden sei, unterscheide sich klar von den Bestimmungen für im Inland erzielte Umsätze. Grundvoraussetzung für die Anwendung einer solchen Regelung sei, dass es sich um einen innergemeinschaftlichen Umsatz und u. a. um eine physische Bewegung von Gegenständen von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen handle. Diese Voraussetzung eines Grenzübertritts zwischen den EU-Mitgliedstaaten sei Tatbestandsmerkmal eines innergemeinschaftlichen Umsatzes und unterscheide ihn von Inlandsumsätzen.

Objektiver Charakter der Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Ebenso wie andere Begriffe, die die nach der Sechsten Richtlinie steuerbaren Umsätze definierten[26], hätten zudem die Begriffe der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs objektiven Charakter und seien unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar. Daher sei der von Teleos u. a. vertretenen Ansicht, dass die Absicht des Lieferanten und des Erwerbers, einen innergemeinschaftlichen Umsatz zu erzielen, für dessen Einstufung als solchen ausreichten, entgegenzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH eine Verpflichtung der Steuerverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Massnahmen dadurch zu erleichtern, unvereinbar wäre, und dass, abgesehen

von Ausnahmefällen, auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abzustellen sei[27]. Die Einstufung einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines innergemeinschaftlichen Erwerbs habe somit anhand objektiver Kriterien wie dem Vorliegen einer physischen Bewegung der betreffenden Gegenstände zwischen den EU-Mitgliedstaaten zu erfolgen.

Kompetenz zur Regelung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung unter Wahrung der allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts

Wie aus dem ersten Halbsatz von Art. 28c Teil A 77/388/EWG [neu: Art. 131 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] hervorgehe, sei es Sache der EU-Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festzulegen. Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssten die EU-Mitgliedstaaten jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismässigkeit gehören, beachten[28]. Ferner gehe aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Nacherhebung der Mehrwertsteuer hervor, dass die Massnahmen, die die EU-Mitgliedstaaten erlassen können, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht so eingesetzt werden dürften, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellten[29].

Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit

Was den Grundsatz der Rechtssicherheit betrifft, gelte dieser in besonderem Masse, wenn es sich um eine Regelung handele, die sich finanziell belastend auswirken könne, denn die Betroffenen müssten in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu er-

24 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 26.6.1990 – Rs. C-185/89 *(Velker International Oil Company),* Slg. 1990, I-2561, Rz. 16 und 17; Urteil v. 5.6.1997 – Rs. C-2/95 *(SDC),* Slg. 1997, I-3017, Rz. 22, und Urteil v. 19.4.2007 – Rs. C-455/05 *(Velvet & Steel),* Slg. 2007, noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 20, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 3/07, StR 2007, 681 (690ff).

25 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 *(EMAG),* Slg. 2006, I-3227, Rz. 40, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 3/06, StR 2006, 630 (643ff).

26 Vgl. in diesem Sinne bereits EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 *(Optigen u.a.),* Slg. 2006, I-483, Rz. 44, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (423ff), und Urteil v. 6.7.2006 – verbundene Rs. C-439/04 und C-440/04 (Kittel u. a.), Slg. 2006, I-6161, Rz. 41, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 (885ff).

27 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.4.1995 – Rs. C-94 *(BLP),* Slg. 1995, I-983, Rz. 24, Urteil v. 12.1.2006 – verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 *(Optigen u. a.),* Slg. 2006, I-483, Rz. 45, sowie Urteil v. 6.7.2006 – verbundene Rs. C-439/04 und C-440/04 *(Kittel u. a.),* Slg. 2006, I-6161, Rz. 42.

28 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 18.12.1997 – verbundene Rs. C-286/ 94, C-340/ 95, C-401/ 95 und C-47/ 96 *(Molenheide u. a.),* Slg. 1997, I-7281, Rz. 48, sowie Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u. a.),* Slg. 2006, I-4191, Rz. 29 und 30, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 3/06, StR 2006, 630 (649ff).

29 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis C-147/98 *(Gabalfrisa u. a.),* Slg. 2000, I-1577, Rz. 52, Urteil v. 19.9.2000 – Rs. C-454/98 (Schmeink & Cofreth), Slg. 2000, I-6973, Rz. 59, und Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 *(Halifax u. a.),* Slg. 2006, I-1609, Rz. 92, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426ff).

kennen[30]. Demnach sei erforderlich, dass Steuerpflichtige ihre steuerlichen Verpflichtungen kennen, bevor sie ein Geschäft abschliessen. Vorliegend habe offenbar kein stichhaltiger Beweis vorgelegen, der zum einen den Schluss zulasse, dass die betreffenden Gegenstände an Orte ausserhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, und der zum anderen ermögliche, Manipulationen und Betrügereien auszuschliessen. Die nationalen Behörden müssten jedoch zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen die Voraussetzungen festsetzen, unter denen sie innergemeinschaftliche Lieferungen befreiten. Es verstiesse somit gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein EU-Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgelegt hat, indem er u. a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könne, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben. Verpflichte man den Steuerpflichtigen, einen schlüssigen Nachweis dafür zu erbringen, dass die Gegenstände den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben, so gewährleiste dies nicht eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiungen. Vielmehr lasse diese Pflicht ihn im Ungewissen darüber, ob die Befreiung auf seine innergemeinschaftliche Lieferung anwendbar sei oder ob er die Mehrwertsteuer in den Verkaufspreis mit einbeziehen muss.

Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit

In Bezug auf den Grundsatz der Verhältnismässigkeit erinnert der EuGH daran, dass sich die EU-Mitgliedstaaten gemäss diesem Grundsatz solcher Mittel bedienen müssten, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen. So sei es zwar legitim, dass die von den EU-Mitgliedstaaten erlassenen Massnahmen darauf abzielen, die Ansprüche des Staates möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich sei[31]. Zwar rechtfertige das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten. Die Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der Steuerverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs müsse jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit vereinbar sein. Statt der Steuerhinterziehung vorzubeugen, schütze überdies eine Regelung, die dem Lieferanten unabhängig davon, ob er an dem Betrug beteiligt war, die gesamte Verantwortung für die Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt, das gemeinsame Mehrwertsteuersys-

30 Vgl. EuGH, Urteil v. 15.12.1987 – Rs. 326/85 (Niederlande/Kommission), Slg. 1987, 5091, Rz. 24, sowie Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 *(Halifax u. a.),* Slg. 2006, I-1609, Rz. 72.

31 Vgl. EuGH, Urteil v. 18.12.1997 – verbundene Rs. C-286/ 94, C-340/ 95, C-401/ 95 und C-47/ 96 *(Molenheide u. a.),* Slg. 1997, I-7281, Rz. 47, sowie Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u. a.),* Slg. 2006, I-4191, Rz. 30.

32 Vgl. in Bezug auf den sog. «Karussellbetrug» EuGH, Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u. a.),* Slg. 2006, I-4191, Rz. 33 sowie Urteil v. 6.7.2006 – verbundene Rs. C-439/04 und C-440/04 *(Kittel u. a.),* Slg. 2006, I-6161, Rz. 51.

tem nicht unbedingt vor Betrug und Missbrauch durch den Erwerber. Wäre dieser von jeglicher Verantwortung befreit, könnte er nämlich dazu verleitet werden, die Gegenstände nicht nach Orten ausserhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern und sie nicht in den vorgesehenen Bestimmungsmitgliedstaaten zur Umsatzsteuer zu erklären.

Zumutbarkeit von Massnahmen des Lieferanten zum Schutz vor seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung

In diesem Zusammenhang weist der EuGH ferner darauf hin, dass die EU-Mitgliedstaaten gemäss Art. 22 Abs. 8 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 273 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] die Pflichten vorsehen könnten, die sie als erforderlich erachteten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führten. Überdies verstiesse es nach einer auf das Ausgangsverfahren übertragbaren Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn vom Lieferanten gefordert würde, dass er alle Massnahmen ergreife, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt[32]. Dass der Lieferant gutgläubig war, dass er alle ihm zur Verfügung stehenden, zumutbaren Massnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, seien wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden könne. Dagegen müsse der Erwerber im Liefermitgliedstaat zur Mehrwertsteuer herangezogen werden, wenn der Lieferant seinen Verpflichtungen in Bezug auf den Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachgekommen sei, während der Erwerber seine vertragliche Verpflichtung, die Gegenstände an Orte ausserhalb des Liefermitgliedstaats zu versenden oder zu befördern, nicht erfüllt habe.

Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung durch Erklärung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat

Abschliessend stellt der EuGH fest, dass neben den Voraussetzungen in Bezug auf die Eigenschaft der Steuerpflichtigen, die Übertragung der Befugnis, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, und die physische Verbringung der Gegenstände von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen keine weitere Voraussetzung für die Einstufung eines Umsatzes als innergemeinschaftliche Lieferung oder innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen aufgestellt werden könne. Im Rahmen der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung sei zur Sicherstellung einer ordnungsgemässen Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlich, dass die zuständigen Finanzbehörden unabhängig voneinander prüfen, ob die Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Befreiung der entsprechenden Lieferung erfüllt seien. Selbst wenn die Abgabe einer den innergemeinschaftlichen Erwerb betreffenden Steuererklärung durch den Erwerber ein Indiz dafür bilden könne, dass die Gegenstände tatsächlich an Orte ausserhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurden, sei eine solche Erklärung doch nicht von entscheidender Bedeutung für den Nachweis einer von der Mehrwertsteuer befreiten innergemeinschaftlichen Lieferung.

4 Anmerkung

Die dem EuGH im Besprechungsurteil vorgelegten Fragen waren zweistufig. Zum einen wollte das vorlegende Gericht wissen, ob eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zwingend eine Warenbewegung von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen voraussetzt, und zum anderen, ob ein Steuerpflichtiger, der als Lieferer nicht erkennen konnte, das er Teil einer Betrugskette war, nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann. Der EuGH hat letztlich auch hier, wie in den Urteilen *Optigen*[33], *FTI*[34] und *Kittel*[35], den gutgläubigen Unternehmer geschützt: Zwar führt der EuGH zunächst aus, dass eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zwingend eine Warenbewegung über die Grenze verlangt und dies auch für Abholfälle gilt. Er führt aber weiter aus, dass es gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstosse, wenn ein EU-Mitgliedstaat, der die Nachweispflichten für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung festgelegt und der die vom Lieferanten als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert habe, den Lieferanten später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könne, wenn sich herausstellt, dass die betreffenden Gegenstände wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs, von dem der Lieferant weder Kenntnis hatte noch haben konnte, den Liefermitgliedstaat in Wirklichkeit nicht verlassen haben. Zutreffend begründet der EuGH die Gewährung von Vertrauensschutz auch mit dem gemeinschaftsrechtlich fundierten Verhältnismässigkeitsgrundsatz. Dieser gebietet es bei einem von einem Dritten begangenen Steuerbetrug dem als Gehilfen des Staates bei der Steuererhebung fungierenden Unternehmer Vertrauensschutz zu gewähren, wenn er die Richtigkeit der ihm von seinem Abnehmer vorgelegten Belege (hier: der Angaben in den CMR-Frachtbriefen) nicht überprüfen konnte bzw. im Rahmen des ihm zumutbaren überprüft hat und er keinen Anlass hatte, an deren Richtigkeit zu zweifeln. Denn das Risiko der zutreffenden Besteuerung hat in diesem Fall grundsätzlich der Staat zu tragen und fällt nicht unter das allgemeine Unternehmerrisiko. Damit der Lieferant sich auf den Gutglaubensschutz berufen kann, muss er sich allerdings über die Seriosität seines Abnehmers vergewissern und alle zumutbaren Massnahmen ergreifen, um seine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung auszuschliessen, wobei das gemeinschaftsrechtlich anerkannte Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, wie dies bereits die *Generalanwältin Kokott* in ihren Schlussanträgen[36] hervorgehoben hatte, hohe Anforderungen an die Nachforschungspflichten des Lieferanten rechtfertigt. Diesen Anforderungen hatten Teleos u. a. genüge getan, indem sie vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung namentlich die spanische Mehrwertsteuernummer, die Handelsregistereintragung und die Kreditwürdigkeit der TT überprüft und auch über den von TT eingeschalteten Spediteur Erkundigungen eingeholt hatten.

---

33 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 *(Optigen u. a.),* Slg. 2006, I-483, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (423ff).

34 Vgl. EuGH, Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u. a.),* Slg. 2006, I-4191, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 3/06, StR 2006, 630 (649ff).

35 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.7.2006 – verbundene Rs. C-439/04 und C-440/04 *(Kittel u. a.),* Slg. 2006, I-6161, Rz. 41, sowie dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 (885ff).

36 GA Kokott, Schlussanträge v. 11.1.2007 – Rs. 409/05 *(Teleos u. a.),* Rz. 76.