EuGH Report 2/08



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



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



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

A Direkte Steuern[1]

I EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – Rs. C-436/06 (*Grønfeldt*)[2] Übergangsregelung für Besteuerung von Kapitalgewinnen ausländischer Gesellschaften verstösst gegen Kapitalverkehrsfreiheit

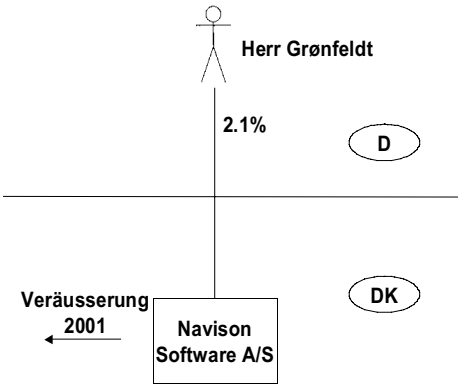
Art. 56 EG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach der Gewinn aus der Veräusserung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat im Jahr 2001 bereits dann steuerpflichtig war, wenn der Veräusserer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war, während der Gewinn aus der Veräusserung von Anteilen an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft mit Sitz im erstgenannten Mitgliedstaat unter im Übrigen gleichen Bedingungen im Jahr 2001 erst bei einer wesentlichen Beteiligung von mindestens 10% steuerpflichtig war.

1 Ausgangssachverhalt

Der in Deutschland wohnhafte Herr Grønfeldt war als Aktionär zu 2,1% an der Navision Software A/S und zu 2,5% an der WISEhouse Denmark A/S beteiligt. Im Jahre 2001 veräusserte Herr Grønfeldt einen erheblichen Teil dieser Beteiligungen und erzielte daraus insgesamt einen Gewinn in Höhe von rund DM 2 Mio.

1 Im Weiteren sei noch auf folgende in den Berichtszeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. März 2008 fallende Urteile des EuGH zu den direkten Steuern verwiesen: EuGH, Urteil v. 17.1.2008 – Rs. C-152/05 (*Kommission/Deutschland*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Gewährung von Eigenheimzulagen für in einem anderen EU-Mitgliedstaat gelegene Wohnungen (Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit bejaht); EuGH, Urteil v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06 (Jäger), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Bewertung von in einem anderen EU-Staat gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für die Zwecke der deutschen Erbschaftsteuer (Verstoss gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vom EuGH bejaht); EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-248/06 (*Kommission/Spanien*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Besteuerung von R&D Aufwendungen (Verstoss gegen die Niederlassungsfreiheit und gegen die Dienstleistungsfreiheit).

2 ABl. EU, C 51 v. 23.2.2008, 23; noch nicht in Slg. veröffentlicht.



Da es sich bei den Gesellschaften um Gesellschaften dänischen Rechts (also ausländische Gesellschaften) handelte und die Beteiligungsschwelle von 1% erreicht war, unterlag der Gewinn der Einkommensteuer. Da im Jahre 2001 Gewinne aus der Veräusserung von inländischen Beteiligungen erst ab einer Beteiligungshöhe von 10% der Einkommensteuer unterlagen, legten die Eheleute Grønfeldt beim Finanzamt Hamburg Einsprache ein, die zurückgewiesen wurde. Das in der Folge damit befasste Finanzgericht Hamburg legte die Sache dem EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag zur Vorabentscheidung vor[3].

2 Vorlagefrage

Die Frage des Finanzgerichts Hamburg geht im Wesentlichen dahin, ob es mit Art. 56 EG-Vertrag vereinbar sei, wenn der Gewinn aus der Veräusserung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Jahr 2001 bereits dann steuerpflichtig war, wenn der Veräusserer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war, während der Gewinn aus der Veräusserung von Anteilen an einer unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtigen (inländischen) Kapitalgesellschaft unter im Übrigen gleichen Bedingungen im Jahr 2001 erst bei einer wesentlichen Beteiligung von mindestens 10% steuerpflichtig war.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit

Unter Berufung auf das in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* ergangene Urteil[4] hält der EuGH fest, dass die deutsche Regelung eine Ungleichbehandlung nach dem Ort der Kapitalanlage vornehme, was dazu führe, dass ein Aktionär davon abgehalten werde. Zudem wirke sie als Beschränkung für in anderen Staaten niedergelassene Gesellschaften, da sie für diese ein Hindernis bei der Beschaffung von Kapital in Deutschland darstelle.
Eine solche Ungleichbehandlung sei nur dann mit der Kapitalverkehrsfreiheit gemäss Art. 56 EG-Vertrag vereinbar, wenn sie entweder Situationen betreffe, die nicht objektiv miteinander vergleichbar seien, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei.

Objektiv vergleichbare Situation

Die deutsche Regierung machte geltend, dass die fragliche Regelung bloss Teil einer Übergangsregelung sei, welche durch den Übergang vom Vollanrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bedingt gewesen sei, welcher per 1.1.2001 vollzogen wurde. Dieser Übergang

3 ABl. EU, C 326 v. 30.12.2006, 33.
4 EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), Slg. 2006, I-11753, Rz. 166.
5 Vgl. EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 42; EuGH, Urteil v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 (*Meilicke*), Slg. 2007, I-1835, Rz. 26.

wurde vollzogen, um die beim alten Vollanrechnungsverfahren bestehende Diskriminierung von Investitionen in ausländische Gesellschaften abzubauen.
Mit Bezug auf die Frage der Vergleichbarkeit führt der EuGH aus, dass die Situation, in der sich ein an einer ausländischen Gesellschaft beteiligter Aktionär im Jahre 2001 befand, mit derjenigen zu vergleichen sei, in der sich ein an einer inländischen Gesellschaft beteiligter Aktionär in diesem Jahr befand. Ein Vergleich mit der Situation, in der sich ein an einer ausländischen Gesellschaft beteiligter Aktionär vor dem 1.1.2001 befand, sei irrelevant. Mithin befänden sich die Aktionäre von ausländischen und von inländischen Gesellschaften in einer objektiv vergleichbaren Situation.

Keine Rechtfertigung durch Kohärenz

Eine Rechtfertigung mit dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz lehnte der EuGH ab, da bei einem Aktionär wie Herrn Grønfeld kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe bestehe. Der EuGH berief sich diesbezüglich auf seine bisherige Rechtsprechung zum für den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz massgebenden «unmittelbaren Zusammenhang»[5].
Weiter wies der EuGH darauf hin, dass das von der deutschen Regierung angebrachte Argument der Vollbesteuerung nur für inländische Dividenden zulässig sei, jedoch keine relevante Erklärung für die Art und Weise der Behandlung eines an einer ausländischen Gesellschaft beteiligten Aktionärs im Jahr 2001 bieten könne. In einem solchen Fall könne die von der deutschen Regierung angestrebte «Vollbesteuerung» ohnehin nicht erreicht werden, da die Gewinne der ausländischen Gesellschaft in einem anderen Staat versteuert würden.

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern
I EuGH, Urteil v. 18.12.2007 – Rs. C-436/06 (*Grønfeldt*) Übergangsregelung für Besteuerung von Kapitalgewinnen ausländischer Gesellschaften verstösst gegen Kapitalverkehrsfreiheit
II EuGH, Urteil v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 (*Lammers & Van Cleeff*) Belgische Thin Capitalisation Rules verstossen gegen Niederlassungsfreiheit
III EuGH, Urteil v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06 (*Deutsche Shell*) Berücksichtigung von Währungsverlusten auf Dotationskapital von Betriebsstätten

B Mehrwertsteuer
I EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 (*Part Service Srl*) Aufspaltung einer einheitlichen Leistung als missbräuchliche Praxis
II EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (*Netto Supermarkt*) Gutglaubensschutz bei Ausfuhrlieferungen

Kein anderer Massstab für Übergangsregelungen

Der EuGH verwarf sodann das Vorbringen der deutschen Regierung, dass ein EU-Mitgliedstaat, der bezwecke, das nationale Gewinnsteuersystem auf lange Sicht europarechtskonform zu gestalten und etwaige Diskriminierungen abzubauen, hinsichtlich der Übergangsregelung über einen gewissen Spielraum verfügen müsse.

4 Anmerkung

Die deutsche Regelung, die vom EuGH im Besprechungsurteil zu beurteilen war, betraf Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen ab einer Beteiligungsquote von 1% an der Gesellschaft. Dass eine Beteiligungsquote von 1% am Gesellschaftskapital für sich alleine nicht aus-

reicht einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen[6], war für den EuGH derart offensichtlich, dass er nur eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit vornahm.

Vordergründig scheint klar zu sein, dass eine Regelung, wonach Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Anteilen ausländischer Gesellschaften bereits ab einer Beteiligungsquote von 1% besteuert werden, nicht europarechtskonform ist, wenn Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Anteilen inländischer Gesellschaften erst ab einer Beteiligungsquote von 10% besteuert werden.

Nun war die fragliche Regelung aber bloss Teil einer Übergangsregelung, welche den Übergang des deutschen Systems vom Vollanrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren sicherstellen sollte. Der Übergang vom Vollanrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren war deshalb notwendig geworden, weil das Vollanrechnungsverfahren ausländische Investitionen diskriminiert hat. Nach diesem System wurde der Gewinn auf Stufe der (in Deutschland ansässigen) Gesellschaft grundsätzlich mit 40% besteuert, der an die Aktionäre ausgeschüttete Gewinn jedoch nur mit 30%. Die ausgeschütteten Gewinne unterlagen beim (in Deutschland ansässigen) Aktionär nochmals der Einkommensteuer, wobei die von der Gesellschaft in Deutschland entrichteten Gewinnsteuern an die Einkommensteuer angerechnet wurden. Dieses Vollanrechnungssystem galt auf Stufe Gesellschaft bis zum 31. Dezember 2000. Für spätere Geschäftsjahre wird der Gewinn bei der (in Deutschland ansässigen) Gesellschaft einheitlich nur noch mit 25% besteuert, unabhängig davon, ob der Gewinn ausgeschüttet wird oder nicht. Eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Einkommensteuer des Aktionärs findet zwar nicht statt, der Aktionär hat aber nur noch 50% der Dividendeneinkünfte zu versteuern (sogenanntes Halbeinkünfteverfahren). Während somit beim Vollanrechnungssystem die Gewinne schlussendlich vollumfänglich auf Stufe der Gesellschaft besteuert wurden, werden Gesellschaftsgewinne unter dem Halbeinkünfteverfahren sowohl auf Stufe Gesellschaft (25% Gewinnsteuer) wie auf Stufe Aktionär (ordentliche Einkommensteuer auf 50% der Dividende) steuerlich belastet.

Da das Halbeinkünfteverfahren gegenüber dem Vollanrechnungssystem einen Anreiz zur Gewinnthesaurierung schuf, wurde die für die Kapitalgewinnsteuer massgebliche Beteiligungsquote von 10% auf 1% gesenkt.

Falls die an den Aktionär ausgeschütteten Dividenden noch auf dem Gewinn des Vorjahres beruhen (was bei einer ordentlichen Dividende der Regelfall ist), wurde die Anwendung des für den Aktionär günstigeren Vollanrechnungsverfahren noch ein Jahr länger, d. h. bis am 31. Dezember 2001 gewährt. Demgegenüber wurde das Halbeinkünfteverfahren für ausländische Dividenden bereits auf den 1. Januar 2001 eingeführt, da bezüglich ausländischen Dividenden ja sowieso keine Vollanrechnung gewährt wurde.

Die von der deutschen Regierung angestellte Gesamtbetrachtung ist gemäss EuGH aber nicht zulässig. Die Situation des Aktionärs einer ausländischen Gesellschaft im Jahre 2001 muss mit derjenigen eines deutschen Aktionärs im Jahre 2001 verglichen werden. Ob die Gewinne der Gesellschaft, deren Anteile veräussert werden, vorgängig im Ausland niedriger besteuert wurden als die Gewinne einer in Deutschland ansässigen

6 Was für eine Anwendung der Niederlassungsfreiheit erforderlich wäre (vgl. Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff., 258).

7 Vgl. Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff.

8 ABl. EU, C 326 v. 30.12.2006, 33.

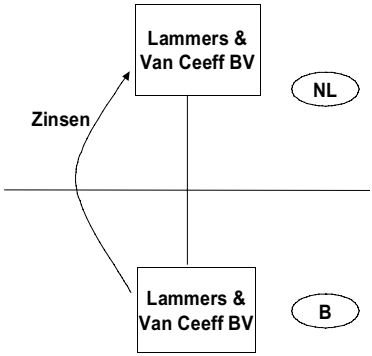
Gesellschaft, kann für die Höhe der für die Kapitalgewinnsteuer massgebenden Beteiligungsquote keine Rolle spielen.
Die wichtigste Erkenntnis des EuGH aus dem Besprechungsurteil ist, dass auch eine Übergangsregelung (die vorliegend beanstandete Benachteiligung bestand nur gerade im Jahre 2001) nicht gegen die Grundfreiheiten verstossen darf. Dies ist selbst dann der Fall, wenn die Gesetzesänderung gerade das Ziel verfolgt hat, ein Steuersystem langfristig europarechtskonform zu gestalten. Das nationale Steuersystem muss vielmehr in jedem Zeitpunkt vor den Grundfreiheiten standhalten.
Da das Urteil des EuGH die Kapitalverkehrsfreiheit betrifft, die auch zugunsten von Drittstaaten wirkt, ist das Besprechungsurteil grundsätzlich auch für die Veräusserung von Beteiligungen an schweizerischen Gesellschaften massgeblich[7].

II EuGH, Urteil v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 (*Lammers & Van Cleeff*) Belgische Thin Capitalisation Rules verstossen gegen Niederlassungsfreiheit

Die Art. 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, nach denen Zinsen, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft an einen Geschäftsführer zahlt, der eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft ist, dann zu Dividenden umqualifiziert werden und daher steuerpflichtig sind, wenn zu Beginn des Besteuerungszeitraums der Gesamtbetrag der verzinslichen Vorschüsse höher ist als das eingezahlte Kapital zuzüglich der besteuerten Rücklagen, während unter den gleichen Umständen solche Zinsen, wenn sie an einen Geschäftsführer gezahlt werden, der eine im selben Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft ist, nicht zu Dividenden umqualifiziert werden und daher nicht steuerpflichtig sind.

1 Ausgangssachverhalt

Lammers & Van Cleeff NV ist die 1991 gegründete belgische Tochtergesellschaft der in den Niederlanden niedergelassenen Muttergesellschaft Lammers & Van Cleeff BV. Die belgische Tochtergesellschaft zahlte an die niederländische Muttergesellschaft Zinsen.



Die Zinsen wurden von den belgischen Steuerbehörden in Anwendung der belgischen Vorschriften betreffend verdecktes Eigenkapital teilweise in Dividenden umqualifiziert. Hiergegen legte Lammers & Van Cleeff Einsprache ein. Die in der Folge damit befasste Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen legte die Sache dem EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag zur Vorabentscheidung vor [8].

2 Vorlagefrage

Das vorlegende Gericht will im Wesentlichen wissen, ob die belgischen Vorschriften betreffend verdecktes Eigenkapital, wonach Zinsen nur dann zu Dividenden umqualifiziert würden, wenn sie an eine ausländische Gesellschaft bezahlt werden,

mit dem allgemeinen Diskriminierungsverbot von Art. 12 EG-Vertrag, der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG-Vertrag) vereinbar seien.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Keine Prüfung der Diskriminierung von Art. 12 EG-Vertrag

Der EuGH erinnert daran, dass das allgemeine Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit gemäss Art. 12 EG-Vertrag nur dann angerufen werden könne, wenn der EG-Vertrag kein besonderes Diskriminierungsverbot vorsehe. Dies sei vorliegend nicht der Fall, da die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit angerufen werden können.

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung hält der EuGH fest, dass die Niederlassungsfreiheit die Inländergleichbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat gewährleisten solle, indem sie jede Diskriminierung aufgrund des Ortes des Sitzes einer Gesellschaft untersage[9].
Vorliegend würden Zinsen nur dann zu Dividenden umqualifiziert, wenn (kumulativ) die Grenzwerte betreffend verdecktes Eigenkapital überschritten würden und diese an einen ausländischen Geschäftsführer gezahlt würden. Eine solche Ungleichbehandlung einer Gesellschaft je nach dem Niederlassungsort der Gesellschaft, die ihnen als Mitglied ihrer Geschäftsführung ein Darlehen gewährte, stelle eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da sie die Ausübung dieser Freiheit für in anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften weniger attraktiv mache[10].

Keine Rechtfertigung durch Bekämpfung der Steuerumgehung

Der EuGH räumt ein, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt sein könne, wenn sich die fragliche Regelung speziell auf rein künstliche Konstruktionen beziehe, die darauf ausgerichtet seien, der Anwendung der Rechtsvorschriften des Aufnahmestaates zu entgehen. Der Umstand allein, dass einer Gesellschaft ein Darlehen von einer ausländischen Gesellschaft gewährt würde, könne aber keine allgemeine Vermutung für missbräuchliche Praktiken begründen. Vielmehr liesse sich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur dann mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn das spezifische Ziel einer Regelung die Bekämpfung rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktionen sei, welche zum Zweck errichtet worden seien, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen sei.
Unter Berufung auf das in der Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ergangene Urteil[11] hält der EuGH fest, dass

9 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), Slg. 1999, I-6161, Rz. 35; EuGH, Urteil v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), Slg. 2007, I-2107, Rz. 37.

10 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), Slg. 2002, I-11779, Rz. 32; EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 39.

11 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), Slg. 2007, I-2107, Rz. 80.

12 EuGH, Urteil v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), Slg. 2002, I-11779.

13 EuGH, Urteil v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), Slg. 2007, I-2107.

eine Regelung durch Gründe der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken gerechtfertigt sein könnte, wenn sie vorsähen, dass die an eine ausländische Muttergesellschaft gezahlten Zinsen nur insoweit in Dividenden umqualifiziert würden, als sie den Betrag überstiegen, den diese Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten.
Im vorliegenden Fall wurden die Zinsen deshalb zu Dividenden umqualifiziert, weil die Kapitalisierungsvorschriften des belgischen Rechts (welche eine Fremdkapitalisierung nur bis zu 50% erlaubten) nicht eingehalten worden sind. Selbst wenn die Anwendung eines solchen Grenzwerts der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken diene, gehe er jedenfalls über das hinaus, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich sei, da er auch für Sachverhalte anwendbar sei, in denen keine rein künstliche Konstruktion vorliege. Daher könne die Verletzung der Niederlassungsfreiheit mangels Erforderlichkeit nicht gerechtfertigt werden.

Verzicht auf Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit

Da der EuGH bereits eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit bejaht hat, verzichtet er auf eine Prüfung der belgischen Regelung unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit.

4 Anmerkung

Die Vereinbarkeit von Vorschriften zur Bekämpfung von verdecktem Eigenkapital (Thin Capitalisation Rules), die regelmässig mit einer Umqualifikation von Zinsen in Dividenden verbunden sind, mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags war vom EuGH bereits mit Bezug auf andere EU-Mitgliedstaaten zu beurteilen.
Der erste Fall, das am 12. Dezember 2002 in der Rechtssache *Lankhorst-Hohorst* ergangene Urteil des EuGH, betraf die deutschen Unterkapitalisierungsbestimmungen, welche seinerzeit nur auf ausländische Darlehensgeber anwendbar waren. In einer vielbeachteten Entscheidung kam der EuGH zum Schluss, dass die deutsche Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit ver-stosse[12].
Der nächste Fall, das am 13. März 2007 in der Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ergangene Urteil[13], betraf die britischen Thin Capitalisation Rules. In dieser Entscheidung gestattete der EuGH den EU-Mitgliedstaaten, nur auf ausländische Darlehensgeber anwendbare Unterkapitalisierungsbestimmungen vorzusehen, wenn diese (kumulativ)
– eine Escape Clause vorsehen (Nachweis des Steuerpflichtigen, dass wirtschaftliche Gründe für die gewählte Vorgehensweise bestehen) und
– wenn eine Umqualifikation nur im Umfang stattfindet, als die Zinsen den Betrag übersteigen, der unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart worden wäre.
Im Besprechungsurteil nimmt der EuGH auf die in der Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* begründete Formel Bezug und kommt zum Schluss, dass die belgischen Unterkapitalisierungsvorschriften diesen An-forderungen nicht genügen und somit über das hinausgehen, was zur Erreichung des Zieles (Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken) erforderlich ist. Das Besprechungsurteil bestätigt somit das in der Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ergangene Urteil, in dem es die grundsätzliche Notwendigkeit von bloss auf ausländische Darlehensgeber anwendbaren Unterkapitalisierungsbestimmungen anerkennt, rein schematischen Regeln jedoch eine Abfuhr erteilt.
Im Lichte der Rechtsprechung des EuGH müssten die von der ESTV im Kreisschreiben vom 6. Juni 1997 erlassenen Regeln zur Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals als problematisch angesehen werden, da sie ebenfalls zu schematisch

sind. Da die schweizerischen Unterkapitalisierungsvorschriften jedoch auf inländische wie ausländische Darlehen anwendbar sind, würden diese aber wohl von vornherein nicht gegen die Niederlassungsfreiheit (oder eine andere Grundfreiheit des EG-Vertrages) verstossen und wären somit europarechtskonform. Etwas anderes wäre nur dann der Fall, wenn man die schweizerischen Vorschriften betreffend verdecktes Eigenkapital als mittelbare Diskriminierung ansehen würde. Da die Schweiz aber weder EU-Mitgliedstaat ist noch dem EWR angehört, braucht sie die Grundfreiheiten des EG-Vertrages aber sowieso nicht zu beachten. Dies gilt auch für die auf Drittstaatensachverhalte anwendbare Kapitalverkehrsfreiheit, da die diesbezügliche Liberalisierung seitens der EU bloss einseitig ist.

Das Besprechungsurteil kann mit Bezug auf an in der Schweiz ansässige Gesellschaften, welche Zinszahlungen von belgischen Tochtergesellschaften erhalten, nicht angerufen werden, da die Niederlassungsfreiheit im Gegensatz zur Kapitalverkehrsfreiheit keine Wirkung gegenüber Drittstaaten entfaltet. Daher ist es aus schweizerischer Sicht bedauerlich, dass der EuGH auf eine Prüfung der belgischen Regelung unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit verzichtet hat. Demgegenüber hat der EuGH in der Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation,* in dem auch die Zulässigkeit der britischen Thin Capitalisation Rules mit Bezug auf Drittstaaten vorgelegt wurde, entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt, da eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bloss eine unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen würde und daher keine Prüfung rechtfertigen würde. Die britische Regelung war jedoch bloss auf Tochtergesellschaften von mindestens 75% anwendbar.

Daher kann aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit mit Bezug auf Unterkapitalisierungsvorschriften von der Niederlassungsfreiheit verdrängt wird. Entscheidend ist vielmehr, ob die belgische Regelung nur auf Sachverhalte anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen[14]. Ist dies nicht der Fall (was im Lichte des vorgelegten Gesetzestextes bezweifelt werden muss), ist auch eine Prüfung der belgischen Regelung auch unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit möglich. Dies hätte grundsätzlich zur Folge, dass auch an schweizerische Geschäftsführer bezahlte Zinszahlungen vor der Kapitalverkehrsfreiheit standhalten müssten, wenn die belgische Regelung nicht von der Grandfathering-Bestimmung von Art. 57 Abs. 1 EG-Vertrag profitieren kann. Die Grandfathering-Bestimmung von Art. 57 Abs. 1 EG-Vertrag ist dann anwendbar, wenn die vorliegend beurteilte Bestimmung des belgischen Rechts am 31. Dezember 1993 bereits bestand und sich auf Direktinvestitionen bezieht. Keine Unterschiede sollten sich demgegenüber mit Bezug auf die Rechtfertigungsebene ergeben, da im Gegensatz zum in der Rechtssache *A* entschiedenen Urteil des EuGH[15] die Nicht-Zugehörigkeit der Schweiz zur Amtshilferichtlinie sowie allfällige andere rechtliche Rahmenbedingungen gegenüber EU-Mitgliedstaaten keine Rolle spielen dürften.

14 Vgl. Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff., 258 ff.

15 Vgl. EuGH, Urteil v. 24.12.2007 – Rs. C-101/05 (A), noch nicht in Slg. veröffentlicht; vgl. dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 1/08, StR 2008, 200 ff.

16 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

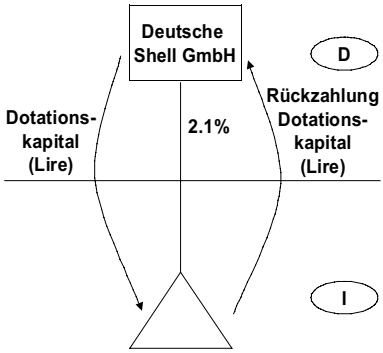
17 ABl. EU, C 237 v. 30.9.2006, 3.

III EuGH, Urteil v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06 (*Deutsche Shell*)[16] Berücksichtigung von Währungsverlusten auf Dotationskapital von Betriebsstätten

1. *Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) in Verbindung mit Art. 58 EG-Vertrag (jetzt Art. 48 EG) steht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der bei der Festsetzung der nationalen Besteuerungsgrundlage die Berücksichtigung eines Währungsverlusts eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens aus der Rückführung des Dotationskapitals, das es seiner in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte gewährt hatte, ausgeschlossen ist.*
2. *Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) in Verbindung mit Art. 58 EG-Vertrag (jetzt Art. 48 EG) steht auch einer Regelung entgegen, nach der ein Währungsverlust als Betriebsausgabe eines in einem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens nur in dem Umfang abgezogen werden darf, in dem seine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte keine steuerfreien Gewinne erzielt hat.*

1 Ausgangssachverhalt

Die Deutsche Shell GmbH mit Sitz in Deutschland begründete 1974 eine Betriebsstätte für Erdgas- und Erdöl-Exploration und -förderung. Von 1974 bis 1991 wurde die Betriebsstätte mit Finanzmitteln in Form von Dotationskapital versehen. Wegen der Abwertung der italienischen Lira gegenüber der DM führte die Rückführung des Dotationskapitals bei Deutsche Shell GmbH zu einem Währungsverlust von DM 122 Mio.
Das deutsche Finanzamt rechnete diesen Verlust bei Deutsche Shell GmbH auf. Das in der Folge



damit befasste Finanzgericht Hamburg legte die Sache dem EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag zur Vorabentscheidung vor[17].

2 Vorlagefrage

Die erste Frage des Finanzgerichts Hamburg geht im Wesentlichen dahin, ob die Niederlassungsfreiheit der Regelung eines EU-Mitgliedstaats entgegensteht, nach der bei der Festsetzung der nationalen Besteuerungsgrundlage die Berücksichtigung eines Währungsverlusts eines in diesem EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens aus der Rückführung des Dotationskapitals, das dieses seiner in einem anderen EU-Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte gewährt hatte, ausgeschlossen ist.
Mit der zweiten Vorlagefrage will das Finanzgericht Hamburg wissen, ob, falls die erste Frage bejaht wird, die Niederlassungsfreiheit auch einer Regelung entgegensteht, nach der der betreffende Währungsverlust als Betriebsausgabe eines in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens nur in dem Umfang abgezogen werden darf, in dem seine in einem anderen EU-Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte keine steuerfreien Gewinne erzielt hat.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Währungsverlust als realer Verlust?

Das deutsche Finanzamt sowie die deutsche Regierung bestreiten, dass es sich beim Währungsverlust um einen wirklichen wirtschaftlichen Verlust aufgrund des zum Zeitpunkt der Übertragung der Betriebsstätte und der Rückführung ihres Dotationskapitals geltenden Wechselkurses gegeben habe.
Der EuGH setzt sich nicht mit dieser Frage auseinander und hält fest, dass es Aufgabe des Finanzgerichts Hamburg sei, zu ermitteln, ob die im Ausgangsverfahren geltend gemachten Wechselkursschwankungen zu einem Währungsverlust geführt haben, der einen wirklichen wirtschaftlichen Verlust darstelle, der sich negativ auf die Ergebnisse der Deutschen Shell im betreffenden Wirtschaftsjahr ausgewirkt habe.
Demgegenüber sei es Sache des EuGH, darüber zu befinden, ob im Fall eines Währungsverlustes, der einen wirklichen wirtschaftlichen Verlust darstelle, die Entscheidung des Finanzamts, diesen Verlust von der Besteuerungsgrundlage für dieses Unternehmen auszunehmen, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit behindern könne.

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung hält der EuGH fest, dass jede Massnahme als Behinderung der Niederlassungsfreiheit anzusehen ist, die die Ausübung dieser Freiheit verbietet, behindert oder weniger attraktiv mache[18]. Solche Behinderungen können entstehen, wenn ein Unternehmen aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften davon abgehalten werden könnte, untergeordnete Einheiten – wie etwa Betriebsstätten – in anderen Mitgliedstaaten zu gründen und seine Tätigkeiten über diese Einheiten auszuüben[19].

Die Deutsche Shell GmbH habe aufgrund der Ausübung der Niederlassungsfreiheit einen finanziellen Verlust erlitten, der weder von den nationalen Steuerbehörden bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer in Deutschland noch im Rahmen der Besteuerung ihrer Betriebsstätte in Italien berücksichtigt wurde. Dies stelle eine Behinderung der Niederlassungsfreiheit dar.

Keine Rechtfertigung durch Kohärenz

Die deutschen Behörden machen geltend, dass eine Berücksichtigung des Währungsverlustes in Deutschland zu einer Inkohärenz des Steuersystems führen würde, da ein in einer vergleichbaren Situation erlangter Währungsgewinn auch nicht berücksichtigt würde. Hierzu hält der EuGH unter Berufung auf seine bisherige

---

18 Vgl. EuGH, Urteil v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-4165, Rz. 37; EuGH, Urteil v. 5.10.2004 – Rs. C-442/02 (*CaixaBank France*), Slg. 2004, I-8961, Rz. 11.

19 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Rz. 32 f.; EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 (*Keller Holding*), Slg. 2006, I-2107, Rz. 35.

20 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.11.1995 – Rs. C-484/93 (*Svensson und Gustavsson*), Slg. 1995, I-3955, Rz. 58; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 (*X und Y*), Slg. 2002, I-10829, Rz. 52; EuGH, Urteil v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 (*Centro die Musicologia Walter Stauffer*), Slg. 2006, I-8203, Rz. 54 ff.

21 Vgl. EuGH, Urteil v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94 (*Wielockx*), Slg. 1995, I-2493, Rz. 24.

22 Vgl. EuGH, Urteil v. 3.10.2006, Rs. C-290/04 (*FKP Scorpio Konzertproduktionen*), Slg. 2006, I-9461, Rz. 54; EuGH, Urteil v. 12.12.2006, Rs. C-374/04 (*Test Claimants in the Class IV of the ACT Group Litigation*), Slg. 2006, I-11673, Rz. 52; EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (Oy AA), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 52.

Rechtsprechung fest, dass der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz nur dann angerufen werden könne, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung bestehe[20]. Zudem müsse die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Steuervorschrift verfolgte Ziel auf der Ebene des Steuerpflichtigen durch eine enge Wechselwirkung zwischen dem Kriterium der Abzugsfähigkeit und dem für die Besteuerung hergestellt werden[21].

Daher sei der Vergleich zwischen den Währungsverlusten einerseits und den Währungsgewinnen andererseits nicht erheblich, da zwischen diesen beiden Kriterien kein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne dieser Kriterien bestehe. Die Nichtberücksichtigung eines Währungsverlustes bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage für die Deutsche Shell für das Steuerjahr 1992 werde nämlich weder durch einen Steuervorteil in Deutschland noch in Italien ausgeglichen. Somit ist eine Rechtfertigung durch Kohärenz nicht möglich.

Keine Rechtfertigung durch Aufteilung der Steuerhoheit

Weiter weisen die deutschen Behörden darauf hin, dass Deutschland und Italien die Steuerhoheit durch das zwischen ihnen abgeschlossene DBA so aufgeteilt haben, dass im Ansässigkeitsstaat Einkünfte einer Betriebsstätte freigestellt werden (Befreiungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte).

Unter Berufung auf seine jüngere Rechtsprechung räumt der EuGH zwar ein, dass die EU-Mitgliedstaat weiterhin zum Abschluss von DBA befugt seien[22]. Diese Befugnis beinhalte auch, dass ein EU-Mitgliedstaat für die Zwecke seines Steuerrechts nicht dazu verpflichtet sein könne, die negativen Ergebnisse einer Betriebsstätte, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat belegen sei, nur deshalb zu berücksichtigen, weil diese Ergebnisse im Betriebsstättenstaat steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten.

Der im Ausgangsverfahren fragliche Steuernachteil betreffe nun aber einen Umstand, den nur die deutschen Steuerbehörden berücksichtigen könnten. Zwar habe jeder EU-Mitgliedstaat, der ein DBA abgeschlossen habe, dieses durch Anwendung seines eigenen Steuerrechts durchzuführen und dementsprechend die Einkünfte zu bestimmen, die einer Betriebsstätte zuzuordnen seien, doch dürfe er Währungsverluste, die der Betriebsstätte naturgemäss nie entstehen könnten, nicht von der Besteuerungsgrundlage für das Stammhaus ausnehmen.

Somit kommt der EuGH zum Schluss, dass die durch die Nichtberücksichtigung des Währungsverlusts verbundene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht gerechtfertigt werden könne und die deutsche Regelung somit gegen *Art. 52 (neu Art. 43) EG-Vertrag i. V. m. Art. 58 (neu Art. 48) EG-Vertrag verstosse.*

Zur zweiten Vorlagefrage

Nach Ansicht der deutschen Behörden könne es zu einem doppelten Vorteil von Deutsche Shell GmbH kommen, wenn in Deutschland die Betriebsstättengewinne einerseits nicht besteuert werden dürften aber andererseits der Währungsverlust berücksichtigt werden müsste.

Hierzu führt der EuGH aus, dass es für das Recht der Deutschen Shell, den Währungsverlust aus der Rückführung des der Betriebsstätte gewährten Dotationskapitals in voller Höhe als Betriebsausgabe des Unternehmens abzuziehen, unerheblich sei, dass diese Betriebsstätte Gewinne erzielt habe. Andernfalls könnte der Währungsverlust weder vom Ansässigkeitsstaat noch vom Betriebsstättenstaat berücksichtigt werden, da in

den in der lokalen Währung geführten Büchern der Betriebsstätte die Währungsabwertung, von der das Dotationskapital betroffen ist, nicht in Erscheinung trete.

4 Anmerkung

Die Niederlassungsfreiheit – wie alle Grundfreiheiten – enthalten sowohl Diskriminierungs- wie auch Beschränkungsverbote. Während Diskriminierungsverbote die Gleichbehandlung von Ausländern im Gastland sicherstellen, verbieten Beschränkungsverbote alle Massnahmen, die die Ausübung der durch die Grundfreiheiten verbürgten Rechte des Einzelnen ungerechtfertigt behindern[23]. Um festzustellen, ob die dem Besprechungsurteil zugrunde liegende deutsche Regelung dem Diskriminierungsverbot der Niederlassungsfreiheit widerspricht, hätte ein geeignetes Vergleichsobjekt zur Situation der Deutschen Shell GmbH gefunden werden müssen. Das vorlegende Finanzgericht Hamburg wählte als Vergleichsobjekt die Situation einer deutschen Muttergesellschaft mit einer deutschen Zweigniederlassung, welche in Lira geführt wird. Da eine deutsche Zweigniederlassung aber niemals in einer ausländischen Währung geführt werden wird, gibt es letztlich keine echte inländische Vergleichsgruppe. Da es letztlich keinen Unterschied macht, ob die Niederlassungsfreiheit in seiner Funktion als Diskriminierungsverbot oder als Beschränkungsverbot verletzt wird, verzichtete Generalanwältin Eleanor Sharpston auf die Suche nach einer geeigneten hypothetischen Vergleichssituation und beschränkte sich auf eine Prüfung der Verletzung der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot[24]. Der EuGH schloss sich dem – ohne nähere diesbezügliche Ausführungen zu machen – an und verzichtete auf eine Prüfung einer Diskriminierung. Ausführungen zu einer vergleichbaren Situation fehlen somit im Besprechungsurteil vollständig.

Nach der bisherigen deutschen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wurden Währungsverluste auf dem Dotationskapital ausländischer Betriebsstätte im Inland nicht berücksichtigt. Da solche Verluste auch im Betriebsstättenstaat naturgemäss nicht berücksichtigt wurden (dort entstand ja gerade kein Verlust), konnten solche Verluste nirgendwo geltend gemacht werden. Mit dem Besprechungsurteil hat der EuGH die deutsche Auffassung, dass die Nichtberücksichtigung solcher Verluste im Ansässigkeitsstaat eine Folge der Freistellungsmethode von Betriebsstättengewinne gemäss einschlägigem DBA sei, zurückgewiesen. Die fraglichen Verluste sind nämlich keineswegs Verluste des Betriebsstättenstaates, wo sie ja naturgemäss nie entstehen konnten, sondern des Ansässigkeitsstaates.

Somit enthält das Besprechungsurteil keine direkte Aussage zur Frage, inwiefern die Niederlassungsfreiheit gebietet, dass Betriebsstättenverluste auch bei einer Freistellung der Betriebsstättengewinne im einschlägigen DBA im Ansässigkeits-

---

23 Heinrich Weber-Grellet, Finanzgerichte als Motor der EuGH-Rechtsprechung, NJW 2004, 1617.

24 Gerneralanwältin Sharpston, Schlussanträge vom 8.11.2007, Rz. 33 ff.

25 Generalanwältin Sharpston, Schlussanträge v. 14.2.2008 – Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Rz. 37.

26 Die weiteren in den Berichtszeitraum fallenden Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer, namentlich EuGH, Urteil v. 6.3.2008 – Rs. C-98/07 (*Nordania Finans u. a.*) zur Berechnung des Pro-rata Satzes des Vorsteuerabzugs eines Leasingunternehmens, noch nicht in Slg. veröffentlicht, sowie Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (Securenta) zum Vorsteuerabzug einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung in Form der Ausgabe von Aktien und stillen Beteiligungen, noch nicht in Slg. veröffentlicht, konnten in dieser Ausgabe nicht berücksichtigt werden.

27 ABl. EU, C 92 v. 12.04.2008, 6, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

staat zu berücksichtigen seien. Hierzu muss das derzeit beim EuGH anhängige Verfahren in der Rechtssache *Lidl Belgium* näheren Aufschluss geben. Generalanwältin Eleanor Sharpston hat in ihren Schlussanträgen vom 14. Februar 2008 diesbezüglich die Auffassung vertreten, dass es mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar sei, dass Verluste aus einer in einem anderen EU-Staat gelegenen Betriebsstätte nicht berücksichtigt werden, auch wenn im massgeblichen DBA entsprechende Betriebsstätteneinkünfte im Ansässigkeitsstaat keiner Besteuerung unterliegen[25]. Ob die Ausführung des EuGH im Besprechungsurteil, dass der Ansässigkeitsstaat nicht dazu verpflichtet sei, die negativen Ergebnisse einer Betriebsstätte nur deshalb zu berücksichtigen, weil diese Ergebnisse im Betriebsstättenstaat steuerlich nicht berücksichtigt werden können, ein Hinweis darauf sind, dass der EuGH in der Rechtssache *Lidl Belgium* den Anträgen von Generalanwältin Eleanor Sharpston nicht folgen wird, wird sich zeigen.

B Mehrwertsteuer[26]

I EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 (*Part Service Srl*)[27] Aufspaltung einer einheitlichen Leistung als missbräuchliche Praxis

1. *Die 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] ist dahin auszulegen, dass eine missbräuchliche Praxis vorliegt, wenn mit dem fraglichen Umsatz oder den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll.*
2. *Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht der im vorliegenden Urteil enthaltenen Auslegungshinweise zu bestimmen, ob Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung im Hinblick auf die 6. MWST-Richtlinie [neu: MWST-System-Richtlinie] als Teil einer missbräuchlichen Praxis anzusehen sind.*

1 Ausgangssachverhalt

Im Laufe des Jahres 1987 beteiligten sich Italservice und das Leasing-Unternehmen IFIM Leasing Sas («IFIM»), die derselben Finanzunternehmensgruppe angehörten, gemeinsam an Mietkaufumsätzen, die grösstenteils Kraftfahrzeuge betrafen. Diese Umsätze wurden unter den im Folgenden dargestellten Voraussetzungen getätigt. IFIM schloss mit einem Nutzer einen Vertrag über das Nutzungsrecht an einem Kraftfahrzeug und die Option, dieses durch die Zahlung von Leasinggebühren, die Hinterlegung eines Betrags in Höhe des durch die Leasinggebühren nicht gedeckten Preises des Gegenstands und die Stellung einer unbeschränkten Bürgschaft zu kaufen. Italservice schloss mit dem Nutzer einen Vertrag, durch den sie den Gegenstand gegen verschiedene Risiken – ausgenommen Haftpflichtrisiken – versicherte und durch die Finanzierung des hinterlegten Garantiebetrags und die Stellung der unbeschränkten Bürgschaft die Erfüllung der Verpflichtungen sicherstellte, die der Nutzer gegenüber IFIM übernommen hatte. Der Nutzer zahlte als Gegenleistung im Voraus einen Betrag an Italservice, durch den der Gesamtbetrag der zwischen ihm und IFIM vereinbarten Leasinggebühren gesenkt wurde, sodass dieser Gesamtbetrag sich in den meisten Fällen auf einen Betrag reduzierte, der kaum über dem Preis des Gegenstands lag, zuzüglich einer Provision von 1%, die einem Berater gezahlt wurde. Der Nutzer beauftragte Italservice, IFIM den finanzierten Betrag in seinem Namen als den im Nutzungsvertrag vorgesehenen als Sicherheit hinterlegten Betrag auszuzahlen. Italservice übertrug IFIM die Durchführung des Vertrags

mit dem Nutzer. IFIM erhielt von Italservice als Vermittler eine Zusatzvergütung und im Fall der Nichterfüllung der vertraglichen Verpflichtungen des Nutzers einen Betrag in Höhe des Betrags, den Italservice dem Nutzer als Skonto für den Fall zugesagt hatte, dass er seinen Verpflichtungen zur Zahlung der Leasinggebühren nachkommt. IFIM stellte dem Nutzer die Leasinggebühren mit Ausweis der Mehrwertsteuer in Rechnung, während die vom Nutzer an Italservice und von dieser an IFIM entrichteten Gegenleistungen jeweils ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurden.

Nach einer Kontrolle bei Italservice ging die italienische Finanzverwaltung davon aus, dass die verschiedenen von den Beteiligten eingegangenen Verpflichtungen insgesamt einen einheitlichen Vertrag zwischen drei Parteien darstellten, auch wenn sie in verschiedenen Verträgen enthalten waren. Die vom Nutzer für den Leasingvertrag erbrachte Gegenleistung sei künstlich aufgespalten worden, um die Besteuerungsgrundlage zu verringern, indem die Rolle des Leasinggebers zwischen Italservice und IFIM aufgeteilt worden sei. Folglich stellte die Finanzverwaltung Italservice für die geprüfte Steuerperiode eine Ergänzungsabrechnung in Höhe von ITL 3 169 519 000 (~CHF 3 686 997) zuzüglich Zinsen und Bussgeldern in Höhe von ITL 9 496 469 000 (~CHF 11 046 930) zu.

Italservice focht diesen Steuerbescheid vor der *Commissione tributaria di primo grado di Modena* an. Sie machte u. a. geltend, es handle sich nicht um einen einheitlichen Vertrag, sondern um eine Vielzahl von miteinander verbundenen Verträgen, die nicht zur Umgehung von Steuern gewählt worden sei, sondern aus wirtschaftlichen Gründen in Zusammenhang mit dem Marketing (Einführung eines neuen Finanzprodukts mit reduzierten Prämien), mit der Organisation (Trennung der Verwaltungsaufgaben vom Risiko: Versicherung, Bürgschaften und Finanzierungen seien Italservice, die Verwaltung des Fahrzeugparks Betriebsgesellschaften anvertraut worden) und mit der Sicherheitsleistung (die Finanzierung habe als Kaution für die Einhaltung der Verpflichtungen des Nutzers gedient).

Nach Stattgabe des Einspruchs durch die *Commissione tributaria di primo grado* und Bestätigung dieses Entscheids durch zwei weitere Instanzen zog die Finanzverwaltung das Verfahren weiter zum *Corte suprema di cassazione.* Nach Auffassung des *Corte suprema di cassazione* sei es für die von ihm zu erlassende Entscheidung erforderlich, die Frage zu beantworten, ob die Handlungen und Verhaltensweisen der Beteiligten in ihrem wechselseitigen Zusammenhang als Rechtsmissbrauch oder Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des *Halifax*-Urteils vom 21. Februar 2006[28] angesehen werden können. Er führte aus, dass die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer vorliegend durch die Aufspaltung der Verträge auf einen Betrag herabgesetzt worden sei, der unter dem liege, der sich bei einem gewöhnlichen Mietkaufvertrag ergebe, da nur die Gebrauchsüberlassung des Gegenstands, deren Kosten praktisch dessen Kaufpreis entsprächen, der Steuer unterliege. Es sei demnach zu prüfen, ob es einen Missbrauch darstellen könne, dass ein Finanzierungsvorgang, der in der wirtschaftlichen Praxis als wesentlicher Bestandteil eines Mietkaufvertrags angesehen werde, durch einen von dem Vertrag, der die Gebrauchsüberlassung des Gegenstands zum Gegenstand habe, getrennten Vertrag geregelt werde. Insoweit seien Klarstellungen in Bezug auf die Reichweite der in *Halifax* u. a. für die Feststellung eines Missbrauchs aufgestellten Voraussetzungen erforderlich. So habe der EuGH in *Halifax* u. a. nicht nur verlangt, dass der fragliche Umsatz einen Steuervorteil zur Folge habe, der mit dem Ziel der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie unvereinbar sei, sondern auch, dass mit ihm *«im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt»* werde. Ferner habe er von Umsätzen ge-

sprochen, die *«ausschliesslich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen»*. Der Corte suprema di cassazione beschloss daher, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorzulegen[29]:

2 Vorlagefragen

1. Stimmt der Begriff des Rechtsmissbrauchs, der in Halifax u. a. als *«Umsatz, mit dem im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird»* definiert wird, mit dem Begriff des *«Umsatzes, der keine anderen wirtschaftlichen Gründe als die Erlangung eines Steuervorteils hat»* überein oder ist er weiter oder enger als dieser?
2. Kann im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung der getrennte Abschluss von Verträgen über einen Mietkauf (Leasing), eine Finanzierung, eine Versicherung und eine Vermittlung, mit dem Ergebnis, dass nur die Vergütung für die Gebrauchsüberlassung des Gegenstands der Mehrwertsteuer unterliegt, während der Abschluss eines einheitlichen Leasingvertrags entsprechend der Praxis und der Auslegung der nationalen Rechtsprechung auch die Finanzierung zum Gegenstand hätte und damit zur Mehrwertsteuerpflichtigkeit der gesamten Vergütung geführt hätte, als Rechtsmissbrauch (oder Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten) mit der Folge der unterbliebenen Vereinnahmung von Eigenmitteln der Gemeinschaft aus der Mehrwertsteuer betrachtet werden?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Missbräuchliche Praxis nicht auf Fälle der ausschliesslichen Erstrebung eines Steuervorteils ohne Verfolgung eines wirtschaftlichen Zwecks beschränkt

Eingangs seiner Entscheidung stellt der EuGH zunächst klar, wann nach seiner Auffassung eine missbräuchliche Praxis vorliegt. Dies sei nach den in *Halifax u. a.* festgehaltenen Grundsätzen dann der Fall, wenn

- die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MWST-Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe; und
- aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde.

Ausdrücklich tritt der EuGH in Beantwortung der ersten Vorlagefrage dem Verständnis seines *Halifax*-Urteils entgegen, dass nur dann von einer missbräuchlichen Praxis die Rede sein könne, wenn ausschliesslich ein Steuervorteil angestrebt und sonst kein wirtschaftlicher Zweck verfolgt werde.

Einheit oder Mehrheit von Leistungen

Des Weiteren weist der EuGH darauf hin, dass für einen Unternehmer die Wahl zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem,

---

28 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006– Rs.C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/2006, StR 2006, 412, 426 ff.

29 Corte Suprema di Cassazione (Italien), Vorabentscheidungsersuchen v. 30.8.2006, ABl. EU, C 326 v. 30.12.2006, 28.

beruhen könne. Habe dieser die Wahl zwischen zwei Umsätzen, schreibe ihm die 6. MWST-Richtlinie nicht vor, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich ziehe. Der Steuerpflichtige habe vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass sich seine Steuerschuld in Grenzen halte[30]. Wenn jedoch ein Umsatz aus mehreren Leistungen besteht, stelle sich die Frage, ob er als einheitlicher Umsatz, der also nicht in einen von der Steuer ausgenommenen und einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werde kann, oder als aus mehreren eigenen und damit selbständigen Einzelleistungen bestehender Umsatz anzusehen sei, die getrennt zu beurteilen sind. Es sei jedoch Sache des nationalen Gerichts, diese Frage aufgrund der ihm unterbreiteten Tatsachen zu beurteilen.

Auslegungshinweise zur Prüfung einer missbräuchlichen Praxis durch das vorlegende Gericht

Für die Beurteilung des konkreten Falles gibt der EuGH dem *Corte suprema di cassazione* folgende Hinweise hinsichtlich der missbrauchsrelevanten Merkmale der gewählten Gestaltung:

- die beiden am Mietkauf beteiligten Gesellschaften gehörten derselben Unternehmensgruppe an;
- die Leistung der Leasinggesellschaft (IFIM) werde aufgeteilt, wobei das charakteristische Element der Finanzierung einer anderen Gesellschaft (Italservice) überlassen werde, die es in Kredit-, Versicherungs- und Vermittlungsleistungen aufspalte;
- die Leistung der Leasinggesellschaft werde dadurch auf die Vermietung eines Kraftfahrzeugs reduziert;
- der Gesamtbetrag der vom Dienstleistungsempfänger entrichteten Leasinggebühren übersteige kaum den Kaufpreis des Gegenstands;
- isoliert betrachtet scheine diese Leistung daher wirtschaftlich nicht rentabel zu sein, sodass die Überlebensfähigkeit des Unternehmens durch die mit den Dienstleistungsempfängern geschlossenen Verträge allein nicht sichergestellt werden könne;
- die Leasinggesellschaft erhalte die Gegenleistung des Leasinggeschäfts nur dank der Kumulierung der vom Dienstleistungsempfänger gezahlten Leasinggebühren und der von der anderen Gesellschaft derselben Unternehmensgruppe gezahlten Beträge.

4 Anmerkung

Auch wenn der EuGH für den konkreten Vorlagefall nicht entschieden hat, wird es dem italienischen *Corte suprema di cassazione* eingedenk der durch den EuGH gegebenen «Auslegungshinweise» kaum möglich sein, gegen eine missbräuchliche Praxis zu erkennen.

Part Service Srl ist zum einen deshalb eine bemerkenswerte Entscheidung, weil der EuGH zum ersten Mal festhält, dass eine *inhaltliche und personelle Trennung eines komplexen Geschäftsvorfalls* potentzell missbräuchlich sein kann[31]. Aus dogmatischen Gründen stossend ist hierbei, dass der EuGH allem Anschein nach kein Problem darin sieht, Leistungen, welche von verschiedenen Steuerpflichtigen erbracht werden, zu einem einheitlichen Umsatz zusammenzufassen. Ein Verhältnis von (selbständiger) Haupt- und (unselbständiger) Nebenleistung kommt demgegenüber nach den allgemeinen mehrwertsteuerlichen Grundsätzen der Einheitlichkeit der Leistung sowie der Leistungszuordnung nur in Bezug auf die Leistungen eines Leistungserbringers in Betracht, nicht aber, wenn mehrere Unternehmer tätig werden, selbst wenn deren Leistungen sich ergänzen oder gegenseitig bedingen[32]. Indem der EuGH dieses Problem übergeht bzw. apodiktisch feststellt, «*die Leistung der Leasinggesellschaft*

(IFIM) wird aufgeteilt, wobei das charakteristische Element der Finanzierung einer anderen Gesellschaft (Italservice) überlassen wird, die es in Kredit-, Versicherungs- und Vermittlungsleistungen aufspaltet», gelangt seine Würdigung von Beginn an in eine Schieflage. Denn nur wenn feststeht, dass eine einheitliche Leistung eines Steuerpflichtigen vorliegt, kann sich anschliessend die Frage stellen, ob durch eine künstliche Aufspaltung in einzelne Leistungen gegen das Aufteilungsverbot verstossen wurde.

Bemerkenswert ist ferner, dass der EuGH mit seiner Entscheidung in *Part Service Srl* den in *Halifax* entwickelten Missbrauchsbegriff entscheidend verwässert. Hatte es in *Halifax* noch geheissen, eine missbräuchliche Praxis dürfte *«keine anderen wirtschaftlichen Gründe als die Erlangung eines Steuervorteils»* haben, so wird dies im vorliegenden Entscheid darauf reduziert, es genüge, dass *«im Wesentlichen»* die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt werde, *«auch wenn es im Übrigen um die Verfolgung wirtschaftlicher Ziele»* gehe. Welche Bedeutung die bisher als Grundprinzip postulierte Freiheit des Steuerpflichtigen, sich bei der Führung seiner Geschäfte für den Weg mit der niedrigsten Besteuerung entscheiden zu können, nach *Part Service Srl* noch hat, wird sich zeigen. Die bis anhin hohe Messlatte für die Annahme einer missbräuchlichen Praxis, es gebe im konkreten Einzelfall *«keine andere objektive Erklärung»* als die, dass durch sie ein Steuervorteil begründet werden soll, wird in *Part Service Srl* jedenfalls deutlich gesenkt.

Selbst wenn kaum zu bestreiten ist, dass ein «normales» Leasinggeschäft die Finanzierung der Anschaffungskosten, die Gebrauchsüberlassung und Übernahme des Verwertungsrisikos umfasst, kann hinsichtlich der Frage, ob die für sich betrachtet von der Steuer ausgenommene Finanzierung als Nebenleistung das Schicksal der steuerbaren Hauptleistung Gebrauchsüberlassen teilt, kann im Übrigen nach der hier vertretenen Auffassung sehr wohl danach unterschieden werden, ob und wie die Finanzierung vergütet wird. So ist nach der Rechtsprechung des EuGH anerkannt, dass bei Kreditgewährung im Zusammenhang mit einer Lieferung oder Dienstleistung eine einheitliche Leistung vorliegt, wenn für die Kreditierung keine zusätzlichen Beträge in Rechnung gestellt werden. In diesem Fall stellt die Kreditgewährung für den Leistungsempfänger nur ein Mittel dar, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können[33]. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn für die Kreditierung des Barzahlungspreises besondere Teilzahlungszuschläge erhoben werden. In diesem Fall liegt ein gesondert vereinbartes und gesondert berechnetes Entgelt für die Kreditgewährung vor, das von dem damit zusammenhängenden Umsatzgeschäft zu trennen ist, mit der Folge, dass für die Kreditgewährung die Steuerausnahme des Art. 135 Abs. 2 Bst. b der MWST-System-Richtlinie[34] in Anspruch genommen werden kann[35]. Nach *Part Service Srl* gilt nun offenbar, dass die Grenze zwischen der zulässiger Steuerplanung und einer missbräuchlichen Praxis dann überschritten wird, wenn die nach Aufspaltung verbleibenden Leistungen isoliert

30 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006– Rs.C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 73.

31 Demgegenüber stand in dem von EuGH und dem vorlegenden Gericht zitierten Halifax-Urteil eine künstliche Gestaltung in Rede, die das Ziel verfolgte, durch eine zeitliche Aufspaltung des Leistungsbezugs eine Vorsteuerberichtung zur vermeiden.

32 Vgl. beispielhaft: Stadie, Umsatzsteuerrecht, Rz. 7.72.

33 Vgl. EuGH, Urteil v. 15.5.2001 – Rs. C-34/99 (*Primback*), Slg. 2001, I-3833 Rz. 43 ff.

34 Vgl. Art. 18 Ziff. 19 Bst. a MWSTG.

35 A.A. ESTV, Wegleitung 2008, Ziff. 248 sowie MB Nr. 13 – Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut, Ziff. 2.1,3.1 und 3.2.

betrachtet wirtschaftlich nicht mehr rentabel sind.

II EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (*Netto Supermarkt*)[36] Gutglaubensschutz bei Ausfuhrlieferungen

Art. 15 Nr. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 146 Abs. 1 Bst. b der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] ist dahin auszulegen, dass er der von einem EU-Mitgliedstaat vorgenommenen Mehrwertsteuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort ausserhalb der Europäischen Gemeinschaft nicht entgegensteht, wenn zwar die Voraussetzungen für eine derartige Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige dies aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns infolge der Fälschung des vom Abnehmer vorgelegten Nachweises der Ausfuhr nicht erkennen konnte.

1 Ausgangssachverhalt

In den Jahren 1992 bis 1998 erstattete die Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG («Netto Supermarkt»), die in Mecklenburg-Vorpommern Discount-Supermärkte betreibt, einigen ihrer Kunden Umsatzsteuer in erheblicher Höhe in der irrtümlichen Annahme, die rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr seien erfüllt. Die von der Steuerfahndung durchgeführten Ermittlungen ergaben später, dass polnische Staatsangehörige für einen grossen Teil der Netto Supermarkt vorgelegten Ausfuhrnachweise, mit denen sie die Erstattung der Umsatzsteuer beantragten und gewährt erhielten, gefälschte Zollformulare angefertigt bzw. diese vermeintlichen Nachweise mit einem falschen Zollstempel versehen hatten. Das betrügerische Verhalten dieser Kunden wurde entdeckt, als sich Netto Supermarkt im 1998 an das für ihn zuständige Hauptzollamt wandte, um sich zu vergewissern, ob der häufig auftretende Stempel und die dazu gehörigen Zollpapiere ordnungsgemäss seien. Nachdem das Hauptzollamt die Vordrucke und Stempel zunächst für echt gehalten hatte, stellte es nach weiterer Prüfung fest, dass die übergebenen Unterlagen gefälscht waren. Daraufhin versagte das Finanzamt Netto Supermarkt die Steuerbefreiung und verlangte Umsatzsteuer nebst Zinsen für die streitigen Jahre zurück. Zur Begründung führte es aus, anders als bei innergemeinschaftlichen Lieferungen enthalte das deutsche Umsatzsteuergesetz keine Gutglaubensschutzregelung. Ein daraufhin von Netto Supermarkt eingereichter Erlassantrag aus Billigkeitsgründen blieb erfolglos, ebenso wie die gegen den Ablehnungsbescheid gerichtete Klage vor dem Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern. Der in der Folge angerufene Bun-

36 ABl. EU, C 92 v. 22.4.2008, 4, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

37 Vgl. Bundesfinanzhof (Deutschland), Vorabentscheidungsersuchen v. 22.6.2006, ABl. EU, C 224 v. 16.9.2006, 20.

38 Vgl. EuGH, Urteil v. 18.12.1997 – Rs. C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, (*Molenheide u. a.*), Slg. 1997, I-7281, Rz. 45-48; Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 *(FTI u. a.*), Slg. 2006, I-4191, Rz. 29; Urteil v.14.9.2006 – Rs. C-181/04 bis C-183/04 (*Elmeka*), Slg. 2006, I-8167, Rz. 31.

39 Vgl. EuGH, Urteil v. 18.12.1997 – Rs. C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, (*Molenheide u. a.*), Slg. 1997, I-7281, Rz. 46; EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 52.

40 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 (*FTI u. a.*), Slg. 2006, I-4191, Rz. 30.

41 Vgl. EuGH, Urteil v. 20.10.1993 – Rs. C-10/92 (*Balocchi*), Slg. 1993, I-5105, Rz. 25.

42 Vgl. EuGH, Urteil v. 3.10.2006 – Rs. C-475/03 (*Banca popolare di Cremona*), Slg. 2006, I-9373, Rz. 22 und 28.

desfinanzhof hatte Zweifel, ob nicht im Hinblick auf den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes ein Billigkeitsantrag in Betracht käme. Er beschloss daher, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorzulegen[37]:

2 Vorlagefrage

Stehen die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen über die Steuerbefreiung bei Ausfuhren in ein Drittland einer Gewährung der Steuerbefreiung im Billigkeitswege durch einen EU-Mitgliedstaat entgegen, wenn zwar die Voraussetzungen der Befreiung nicht vorliegen, der Steuerpflichtige deren Fehlen aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Gemeinschaftsrechtliches Ziel der Vorbeugung von Steuerhinterziehung

Unter Hinweis auf Art. 15 Nr. 2 der 6. MWST-Richtlinie Art. 15 Nr. 2 der 6. MWST-Richtlinie [*neu: Art. 146 Abs. 1 Bst. b der MWST-System-Richtlinie*] stellt der EuGH einleitend fest, dass es Sache der EU-Mitgliedstaaten sei, die Bedingungen für die Anwendung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort ausserhalb der Gemeinschaft festzulegen. Nach dieser Vorschrift könnten die EU-Mitgliedstaaten zudem die Bedingungen insbesondere «*zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen*» festlegen. Allerdings sei daran zu erinnern, dass die EU-Mitgliedstaaten bei der Ausübung dieser Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismässigkeit sowie des Vertrauensschutzes beachten müssten[38].

Grundsatz der Verhältnismässigkeit

Zum Grundsatz der Verhältnismässigkeit habe der Gerichtshof bereits entschieden, dass die EU-Mitgliedstaaten Mittel einsetzen müssten, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen[39]. Demnach ist es zwar legitim, dass die Massnahmen der EU-Mitgliedstaaten darauf abzielten, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist[40]. Dies gälte umso mehr, als auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die steuerpflichtigen Unternehmer als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse fungierte[41]. Sie schuldeten die Mehrwertsteuer, obwohl diese als Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird[42].

Risikoverteilung zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung

Die Verteilung des Risikos zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs müsse mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit vereinbar sein, wobei es offenkundig unverhältnismässig sei, einem Steuerpflichtigen anzulasten, dass durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die er keinen Einfluss hat, dem Fiskus Steuereinnahmen entgehen.

Gutglaubensschutz und Sorgfaltspflichten des Steuerpflichtigen

Demgegenüber verstosse es nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn vom Steuerpflichtigen gefordert würde, dass er alle Massnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt

werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt[43]. Dass der Lieferer gutgläubig war, dass er alle ihm zu Gebote stehenden zumutbaren Massnahmen ergriffen hat und dass seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, seien daher wichtige Kriterien im Rahmen der Feststellung, ob er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann[44].

Ebenso verstiesse es gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein EU-Mitgliedstaat, der die Voraussetzungen für die Befreiung einer Ausfuhrlieferung nach einem Ort ausserhalb der Gemeinschaft festgelegt hat, indem er u. a. eine Liste von Unterlagen aufgestellt hat, die den zuständigen Behörden vorzulegen sind, und der die vom Lieferer als Nachweise für das Recht auf Befreiung vorgelegten Unterlagen zunächst akzeptiert hat, den Lieferer später zur Zahlung der auf diese Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer verpflichten könnte, wenn sich herausstellt, dass infolge eines vom Abnehmer begangenen Betrugs, von dem der Lieferer weder Kenntnis hatte noch haben konnte, die Befreiungsvoraussetzungen tatsächlich nicht vorlagen[45].

Daraus folgert der EuGH, dass der Lieferer auf die Rechtmässigkeit des Umsatzes, den er tätigt, vertrauen können müsse, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer zu verlieren, wenn er wie im Ausgangsverfahren selbst bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns ausserstande gewesen sei, zu erkennen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung in Wirklichkeit nicht gegeben waren, weil die vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweise gefälscht waren.

4 Anmerkung

Die Entscheidung des EuGH in *Netto Supermarkt* ist nach *Optigen u. a.*[46], *FTI*[47], *Kittel u. a.*[48] und zuletzt *Teleos u. a.*[49] ein weiterer Meilenstein in seiner Rechtsprechung zum Gutglaubensschutz. Die Voraussetzungen der (unechten) Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung sind nachzuweisen. Als Ausfuhrnachweis wird regelmässig ein beleg- und buchmässiger Nachweis verlangt. Beide Nachweise sollen materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerausnahme sein. Folglich wird die Steuerausnahme in der Verwaltungspraxis der EU-Mitgliedstaaten, aber auch der Eidg. Steuerverwaltung, grundsätzlich auch dann nicht gewährt, wenn die eigentlichen Voraussetzungen zweifelsfrei erfüllt sind, aber nicht belegmässig nachgewiesen werden können. Wie der EuGH nun zu Recht klarstellt, verstösst es gegen den gemeinschaftsrechtlich fundierten Grundsatz der Verhältnismässigkeit, bei gefälschten Ausfuhrbelegen grundsätzlich keinen Vertrauensschutz zu gewähren. Der Verhältnismässigkeitgrundsatz gebietet vielmehr dem lediglich als Gehilfen des Staates fungierenden Steuerpflichtigen immer dann Vertrauensschutz zu gewähren, wenn er die Richtigkeit der vorgelegten Belege

43 Vgl. EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Rz. 65.

44 Ebenda, Rz. 65.

45 Ebenda, Rz. 50.

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

47 EuGH, Urteil v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 (FTI u. a.), Slg. 2006, I-4191, Rz. 29, vgl. dazu bereits *Luuk/* Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 3/06, StR 2006, 630, 649 ff.

48 EuGH, Urteil v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04 und C440/04 (Kittel u. a.), Slg. 2006, I-6161, vgl. dazu bereits Luuk/ Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881, 885 ff.

49 EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (*Teleos u. a.*), Rz. 52, vgl. dazu bereits Luuk/Oesterhelt/ Winzap, EuGH Report.

nicht überprüfen bzw. deren Fehlerhaftigkeit oder Fälschung bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt nicht erkennen konnte. Das Risiko der zutreffenden Besteuerung hat in diesem Fall nicht der Erfüllungsgehilfe (= Steuerpflichtige), sondern der Staat zu tragen. Es bleibt zu hoffen, dass dieser vom EuGH in *Netto Supermarkt* zu Recht besonders hervorgehobene Gesichtspunkt alsbald auch in Erkenntnisse des Bundesverwaltungsgerichts sowie des Bundesgerichts Eingang finden wird. Oder verdienen die in der Schweiz Steuerpflichtigen weniger Vertrauensschutz?