EuGH Report 4/08

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

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

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

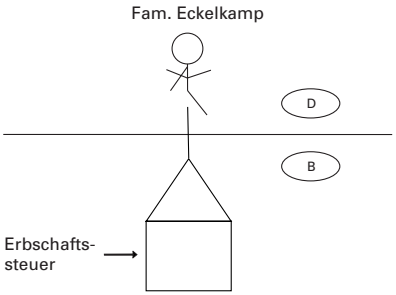
A Direkte Steuern[1]

EuGH, Urteil v. 11.9.2008 – Rs. C-11/07 (*Eckelkamp*)[2] Abzugsfähigkeit von Nachlassschulden auf ausländischen Immobilien

Art. 56 EG-Vertrag ist in Verbindung mit Art. 58 EG-Vertrag dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden über die Veranlagung zur Erbschaftsteuer und zur Vermögensübergangsteuer, die auf eine Immobilie erhoben werden, die in einem Mitgliedstaat belegen ist, entgegensteht, die, sofern der Erblasser zum Zeitpunkt seines Ablebens nicht in diesem Staat, sondern in einem anderen Mitgliedstaat wohnte, keine Abzugsfähigkeit von auf dieser Immobilie lastenden Schulden vorsieht, diese Abzugsfähigkeit jedoch dann vorsieht, wenn der Erblasser zu diesem Zeitpunkt in dem Staat wohnte, in dem die vererbte Immobilie belegen ist.

1 Ausgangssachverhalt

Bei der Familie Eckelkamp handelt es sich um die Erben der in Deutschland am 30. Dezember 2003 verstorbenen Frau Eckelkamp. Im Nachlass befand sich eine in Belgien gelegene Immobilie, welche mit einer Hypothek belastet war.



Bei der Berechnung der der Erbengemeinschaft in Belgien auf der dort gelegenen Immobilie auferlegten Erbschaftssteuer verweigerte die belgische Steuerverwaltung den Abzug der auf dieser Liegenschaft lastenden Hypothek mit der Begründung, dass Frau Eckelkamp im Zeitpunkt ihres Ablebens nicht mehr in Belgien gelebt habe.

Der in der Folge angerufene Gerichtshof in Gent legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[3].

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern
EuGH, Urteil v. 11.9.2008 – Rs. C-11/07 (*Eckelkamp*)
Abzugsfähigkeit von Nachlassschulden auf ausländischen Immobilien
1 Ausgangssachverhalt
2 Vorlagefrage
3 Aus den Entscheidungsgründen
4 Anmerkung

B Mehrwertsteuer
EuGH, Urteil v. 10.7.2008 – Rs. C-25/07 (*Sosnowska*)
Verzögerte Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen bei Unternehmensneugründungen
1 Ausgangssachverhalt
2 Vorlagefragen
3 Aus den Entscheidungsgründen
4 Anmerkung

2 Vorlagefrage

Die dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage geht im Wesentlichen dahin, ob die Kapitalverkehrsfreiheit einer Regelung entgegensteht, wonach die auf einer Immobilie lastenden Schulden für die Berechnung der Erbschaftssteuer nur dann abgezogen werden können, wenn der Erblasser zum Zeitpunkt des Ablebens im Staat, wo die Immobilie gelegen ist, gewohnt hat.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

Unter Hinweis auf seine bisherige Rechtsprechung hält der EuGH fest, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 56 EG-Vertrag handelt und dass die Kapitalverkehrsfreiheit somit betroffen ist, solange es sich nicht um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt handle[4]. Der EuGH hält sodann fest, dass einzelstaatliche Regelungen zur Bestimmung des Werts einer Immobilie für die Zwecke der Berechnung des bei Erwerb von Todes wegen anfallenden Steuerbetrags nicht nur einen in einem anderen EU-Staat Ansässigen vom Kauf einer Immobilie in diesem Staat abhalten können, sondern auch eine Wertminderung des Nachlasses bewirken können. Da die belgische Regelung eine höhere Besteuerung des in Belgien gelegenen Nachlasses bewirke, wenn der Erblasser im Zeitpunkt des Ablebens nicht in Belgien gelebt habe, liege eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vor.

Rechtfertigungsebene

Art. 58 Abs. 1 lit. a EG-Vertrag hält fest, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nicht das Recht der EU-Staaten berühre, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln. Der EuGH weist

1 Im Weiteren sei noch auf das folgende in den Berichtszeitraum vom 1. Juli 2008 bis zum 30. September 2008 fallende Urteil des EuGH zu den direkten Steuern verwiesen: EuGH, Urteil v. 11.9.2008 – Rs. C-43/07 (*Arens-Sikken*). Dieses Urteil betrifft im Wesentlichen dieselbe Thematik wie das Besprechungsurteil und wird daher in den Anmerkungen zum Besprechungsurteil kurz dargestellt.

2 ABl. EU, C 171 v. 5.7.2008, 6; noch nicht in Slg. veröffentlicht.

3 ABI. EU, C 56 v. 10.3.2006, 21.

4 Vgl. EuGH, Urteil v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 (*Barbier*), Slg. 2003, I-15013, Rz. 58; EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-513/03 (*van Hilten-van der Heijden*), Slg. 2006, I-1957, Rz. 42; EuGH, Urteil v. 17.1.2008 – Rs. C-256/06 (*Jäger*), noch nicht in Slg. Rz. 25.

darauf hin, dass eine unterschiedliche Behandlung wegen dem Verbot willkürlicher Diskriminierungen (Art. 58 Abs. 3 EG-Vertrag) nur dann zulässig sei, wenn die Ungleichbehandlung entweder Situationen betreffe, die nicht objektiv vergleichbar seien, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei[5].

Da in Belgien gelegene Immobilien im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers unabhängig davon besteuert werden, ob der Erblasser in Belgien lebt, ist die Situation eines Nachlasses eines ausserhalb Belgiens wohnhaften Erblassers durchaus mit einem rein belgischen Nachlass zu vergleichen[6]. Dass im ersteren Fall die Immobilie mit einer Vermögensübergangssteuer und im letzteren Fall mit der Erbschaftssteuer besteuert wird, spielt keine Rolle.

Dass die fragliche Hypothekarschuld bereits bei der Veranlagung der deutschen Erbschaftssteuer abgezogen werden kann, spielt nach Auffassung des EuGH keine Rolle. Belgien könne die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Vorschriften im belgischen Erbschaftssteuerrecht nicht dadurch rechtfertigen, dass der dadurch erlittene Schaden des Steuerpflichtigen durch die Abzugsfähigkeit der Schulden in Deutschland ausgeglichen werde.

4 Anmerkung

Am 11. September 2008 fällte der EuGH zwei Urteile betreffend Abzugsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten im Zusammenhang mit Grundstücken von Erblassern, deren letzter Wohnsitz in einem anderen EU-Staat war. Während das Besprechungsurteil die belgische Erbschafts- bzw. Vermögensübergangssteuer betraf, betraf das in der Rechtssache *Arens-Sikken*[7] ergangene Urteil die sehr ähnlich ausgestaltete niederländische Erbschafts- bzw. Vermögenssteuer.

Der EuGH bestätigt im Besprechungsurteil sowie im in der Rechtssache *Arens-Sikken* ergangenen Urteil die in den Rechtssachen *Barbier, van Hilten-van der Heijden* sowie *Jäger* begründete Rechtsprechung, dass der Erwerb von Todes wegen als Kapitalverkehrs i. S. v. Art. 56 EG-Vertrag anzusehen sei. Wie in den Rechtssachen *Barbier* und *Jäger* enthält das belgische Erbschaftssteuerrecht eine Regelung, welche Erblasser mit letztem Wohnsitz ausserhalb Belgiens gegenüber einem in Belgien verstorbenen Erblasser benachteiligt. Insofern unterscheidet sich das Besprechungsurteil von der Rechtssache *van Hilten-van der Heijden*, in welchem der EuGH die in den Niederlanden vorgenommene Nachbesteuerung eines in die Schweiz zugezogenen Erblassers als mit der Kapitalsteuer vereinbar erachtete[8].

---

5 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 (*Verkooijen*), Slg. 2000, I-4071, Rz. 43; EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477, Rz. 43.

6 Vgl. EuGH, Urteil v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 (*Kommission/Frankreich*), Slg. 1986, 273, Rz. 20; EuGH, Urteil v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05 (*Denkavit Internationaal und Denkavit France*), Slg. 2006, I-11949, Rz. 45.

7 EuGH, Urteil v. 11.9.2008 – Rs. C-43/07 (*Arens-Sikken*), noch nicht in Slg. veröffentlicht.

8 Vgl. Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 ff., 417 ff.

9 Vgl. Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff., 262.

10 Vgl. Otmar Thömmes, Abzugsbeschränkungen für Nachlassverbindlichkeiten bei Wohnsitz des Erblassers im EU-Ausland, IWB Nr. 18 vom 24.9.2008, Fach 11a, 1191 ff., 1195.

11 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-274/04 (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*), Slg. 2006, I-11673, Rz. 71.

12 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 (*Amurta*), Slg. 2007, I-9569.

Mit Bezug auf die Bestimmung von Art. 58 EG-Vertrag, welcher eine unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen mit unterschiedlichem Wohnort unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit gestattet, bestätigt der EuGH die in der Rechtssache *Verkooijen* begründete Rechtsprechung, wonach eine Ungleichbehandlung nur dann zulässig sei, wenn entweder keine objektiv vergleichbaren Situationen gegeben seien oder ein anerkannter Rechtfertigungsgrund vorliegt. Entsprechend hat die Vergleichbarkeits- bzw. Rechtfertigungsprüfung den im Rahmen der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag) bekannten Anforderungen zu genügen[9].

Interessant ist das Besprechungsurteil (sowie das am selben Tag ergangene Urteil in der Rechtssache *Arens-Sikken*) insbesondere wegen der Stellungnahme des EuGH zum Rechtfertigungsgrund der doppelten Verlustberücksichtigung. Unter Berufung auf das in der Rechtssache *Marks & Spencer* ergangene Urteil des EuGH machte die belgische Regierung geltend, dass die fragliche Hypothekarschuld bereits für die Berechnung der deutschen Erbschaftssteuer in Abzug habe gebracht werden können. Der EuGH verwirft diesen Einwand unter Verweis darauf, dass zwischen Belgien und Deutschland kein Erbschaftssteuer-Doppelbesteuerungsabkommen bestehe und sich ein EU-Staat nicht auf eine von einem anderen Staat unilateral gewährte Vergünstigung berufen könne, um einen Verstoss gegen eine Grundfreiheit zu rechtfertigen.

Inwiefern der doppelte Abzug der auf der belgischen Liegenschaft ruhenden Verbindlichkeit schädlich sein soll, ist zudem bereits deshalb fraglich, weil dieser ja nur die Besteuerung der in Belgien gelegenen Liegenschaft sowohl mit der deutschen als auch mit der belgischen Erbschaftssteuer mildert[10]. In der Rechtssache *Arens-Sikken* stellt der EuGH diesbezüglich fest, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung eines der Ziele der EU sei, deren Verwirklichung gemäss Art. 293, zweiter Gedankenstrich, von den Mitgliedstaaten abhänge. Insofern wäre es widersprüchlich, wenn sich Belgien auf einen Rechtfertigungsgrund beruft, der diesem Ziel entgegenläuft. Selbst wenn die Doppelbesteuerung durch eine (unilateral gewährte) Anrechnung der belgischen Erbschaftssteuer auf die im Staat des letzten Wohnsitzes des Erblassers geschuldete Erbschaftssteuer vermieden wird, ist die Kapitalverkehrsfreiheit nach wie vor verletzt. Dies hat der EuGH auf entsprechende Anfrage der niederländischen Regierung im in der Rechtssache *Arens-Sikken* ergangenen Urteil explizit bestätigt. Insofern dehnt der EuGH die im Bereich der Einkommenssteuer in den Rechtssachen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*[11] sowie *Amurta*[12] begründete Rechtsprechung auf den Bereich der Erbschaftssteuer aus.

Weder im Besprechungsurteil noch im in der Rechtssache *Arens-Sikken* ergangenen Urteil musste sich der EuGH zur Frage äussern, wie zu entscheiden wäre, wenn eine Doppelbesteuerung durch ein einschlägiges Erbschaftssteuer-DBA vermieden worden wäre. Wie bereits in den Rechtssachen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* sowie *Amurta* ergangenen Urteilen mit Bezug auf die Einkommenssteuern vom EuGH festgehalten wurde, ist ein diesbezüglich abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen durchaus zu berücksichtigen. Da weder zwischen Belgien und Deutschland (die im Besprechungsurteil involvierten Staaten) noch zwischen den Niederlanden und Italien (die in der Rechtssache *Arens-Sikken* involvierten Staaten) ein Doppelbesteuerungsabkommen betreffend Erbschaftssteuer abgeschlossen wurde, konnte er die Frage jedoch in beiden Urteilen bewusst offen lassen.

Da Art. 56 Abs. 1 EG-Vertrag nicht nur Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen EU-Staaten,

sondern auch zwischen EU-Staaten und Drittstaaten untersagt, könnten sich grundsätzlich auch die Erben eines in der Schweiz verstorbenen Erblasser auf das Besprechungsurteil sowie auf das in der Rechtssache *Arens-Sikken* ergangene Urteil berufen. Damit der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit für einen Erblasser mit letztem Wohnsitz in der Schweiz eröffnet ist, muss die Ungleichbehandlung jedoch erst nach dem 31. Dezember 1993 ins jeweilige Erbschaftssteuerrecht aufgenommen worden sein, damit die Grandfathering-Klausel von Art. 57 EG-Vertrag nicht zum Tragen kommt[13]. An dieser Voraussetzung wird eine erfolgreiche Anrufung der Kapitalverkehrsfreiheit durch die Erben eines in der Schweiz verstorbenen Erblassers mit in einem EU-Staat gelegenen Vermögenswerten in vielen Fällen scheitern.

B Mehrwertsteuer[14]

EuGH, Urteil v. 10.7.2008 – Rs. C-25/07 (*Sosnowska*)[15] Verzögerte Auszahlung von Vorsteuerüberschüssen bei Unternehmensneugründungen

1. *Art. 18 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 183 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] und der Grundsatz der Verhältnismässigkeit stehen einer nationalen Regelung entgegen, welche – um die notwendigen Kontrollen zur Verhinderung von Steuerumgehung und -hinterziehungen zu ermöglichen – die ab der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung laufende Frist, über welche die Finanzverwaltung für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses an eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen verfügt, von 60 Tagen auf 180 Tage verlängert, sofern die entsprechenden Steuerpflichtigen nicht eine Sicherheitsleistung in Höhe von PLN 250 000.– stellen.*
2. *Bestimmungen wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden sind keine «abweichenden Sondermassnahmen» zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 395 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG].*

1 Ausgangssachverhalt

Die in Polen ansässige Frau Alicja Sosnoska wies in ihrer Mehrwertsteuererklärung für Januar 2006 ein Vorsteuerguthaben in Höhe von PLN 44 782.– aus. Unter Berufung auf Art. 18 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 183 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] beantragte sie daraufhin beim Finanzamt Świdnica die Erstattung dieses Überschusses innerhalb von 60 Tagen ab der Abgabe ihrer Mehrwertsteuererklärung.

Gestützt auf eine Regelung des polnischen Mehrwertsteuergesetzes wies das Finanzamt Świdnica den Antrag von Frau Sosnoska zurück. Das Finanzamt war der Ansicht, dass Frau Sosnoska die Erstattung des Vorsteuerüberschusses nicht innerhalb der Frist von 60 Tagen erhalten könne, weil sie die in der nationalen Regelung für die begehrte Erstattung aufgestellten Voraussetzungen insofern nicht erfülle, als sie ihre steuerbare Geschäftstätigkeit vor weniger als zwölf Monaten aufgenommen und dem Finanzamt keine Kaution, Bankbürgschaft oder andere Vermögenssicherheit («Sicherheitsleistung») in Höhe von PLN 250 000.– gestellt habe.

Frau Sosnoska erhob gegen diesen Bescheid Einspruch beim Direktor der Finanzkammer Wrocław [Breslau], Aussenstelle Wałbrzych [Waldenburg], der den ablehnenden Bescheid bestätigte.

In der Folge erhob Frau Sosnoska Klage beim Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, das aufgrund von Zweifeln an der Vereinbarkeit der fraglichen nationalen Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht das Verfahren ausgesetzte und dem EuGH die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorgelegte[16]:

2 Vorlagefragen

(1) Gibt Art. 18 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 183 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] einem EU-Mitgliedstaat das Recht, in einer innerstaatlichen Regelung unterschiedliche Fristen zur Erstattung eines Vorsteuerüberschusses für alte und neue Steuerpflichtige aufzunehmen oder die Auszahlung bei neuen Steuerpflichtigen von der Stellung einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen?
(2) Zählen die in Rede stehenden innerstaatliche Regelungen betreffend die Erstattung von Vorsteuerüberschüssen zu den Sondermassnahmen zur Verhinderung bestimmter Formen von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen nach Art. 27 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 395 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG]?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Vortrag oder Erstattung eines Vorsteuerüberschusses

Nach einleitenden Ausführungen zur fundamentalen Bedeutung des Rechts auf Vorsteuerabzug als integralem Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer weist der EuGH zunächst darauf hin, dass dann, wenn für einen Erklärungszeitraum der Betrag der abziehbaren Steuer den Betrag der geschuldeten Steuer übersteige und der Steuerpflichtige daher nicht gemäss Art. 18 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 179 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] den Abzug durch Verrechnung vornehmen könne, die EU-Mitgliedstaaten den Überschuss nach Art. 18 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 183 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten könnten. In Bezug auf diese letztgenannte Möglichkeit, um die es im Ausgangsverfahren gehe, habe der EuGH bereits klargestellt, dass die EU-Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung eines Vorsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum verfügten, dass die entsprechenden Einzelheiten aber den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems nicht dadurch beeinträchtigen dürften, dass der Steuerpflichtige ganz oder teilweise mit dieser Steuer belastet werde. Insbesondere müssten diese Einzelheiten es dem Steuerpflichtigen erlauben, unter an-

13 Vgl. Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff., 260 ff.

14 Im Weiteren sei noch auf folgende in den Berichtszeitraum vom 1. Juni 2008 bis zum 30. September 2008 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer verwiesen: EuGH, Urteil v. 10.7.2008 – Rs. C-484/06 (*Koninklijke Ahold*) zur Ermittlung der Steuerschuld bei Warenlieferungen/Rundung von Steuerbeträgen; EuGH, Urteil v. 17.7.2008 – Rs. C-426/07 (*Krawczyński*) zur gemeinschaftsrechtlichen Vereinbarkeit einer Verbrauchsteuer (Akzise) auf dem Verkauf von Kraftfahrzeugen vor deren Erstzulassung im Inland; EuGH, Urteil v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 (*Isle of Wight Council u. a.*) zur Steuerpflicht von Einrichtungen des öffentlichen Rechts bei der Parkraumbewirtschaftung.

15 EuGH, Urteil v. 10.7.2008 – Rs. C-25/07 (*Sosnowska*), noch nicht in Slg. veröffentlicht.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen), Vorabentscheidungsersuchen v. 25.1.2007, ABl. EU, C 69 v. 24.3.2007, 7.

gemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Vorsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch eine Zahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolge und dass dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf jeden Fall kein finanzielles Risiko entstehen dürfe[17].

Unterschiedliche Erstattungsfristen für alte und neue Steuerpflichtige

Aus der Vorlageentscheidung gehe hervor, dass die nationalen Bestimmungen des polnischen Mehrwertsteuergesetzes, in denen die Einzelheiten der Erstattung des Vorsteuerüberschusses an den Steuerpflichtigen festgelegt werden, vorsehen, dass die Finanzverwaltung für die entsprechende Erstattung ab der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung durch den Steuerpflichtigen über eine Frist von 60 Tagen verfüge, dass diese Frist aber auf 180 Tage verlängert werde, wenn es sich – wie bei der Klägerin des Ausgangsverfahrens – um neue Steuerpflichtige handle, die keine Sicherheit geleistet hätten. Somit sei festzuhalten, dass die Einzelheiten für die Erstattung des Überschusses der gezahlten Mehrwertsteuer für neue Steuerpflichtige belastender sind als diejenigen, welche für andere Steuerpflichtige gelten. So müssten die neuen Steuerpflichtigen zumindest im Umfang des Betrags des zu erstattenden Vorsteuerüberschusses die finanzielle Belastung der Mehrwertsteuer über einen besonders langen Zeitraum tragen.

Unverhältnismässigkeit einer verlängerten Erstattungsfrist für neue Steuerpflichtige

Die Erklärung der Republik Polen, die Fristverlängerung sei dadurch gerechtfetigt, dass es sich um neue Mehrwertsteuerpflichtige handle, die der Finanzverwaltung nicht bekannt seien und bei denen zur Verhinderung von Steuerumgehungen und -hinterziehungen umfassendere Kontrollen erforderlich seien, lässt der EuGH nicht gelten. Er weist insoweit darauf hin, dass die EU-Mitgliedstaaten zwar ein legitimes Interesse daran hätten, geeignete Massnahmen zum Schutz ihrer finanziellen Interessen zu ergreifen, und dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel sei, das von der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] anerkannt und gefördert werde[18].
Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlange jedoch, dass sich die EU-Mitgliedstaaten solcher

17 Vgl. EuGH, Urteil v. 25.10.2001 – Rs. C-78/00 (*Kommission/Italien*), Slg. 2001, I-8195, Rz. 32-34.

18 Vgl. in diesem Sinne 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. 47; Urteil v. 21.2.2006 Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609, Rz. 71, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 412, 426 ff. Urteil v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel u. a.*), Slg. 2006, I-6161, Rz. 54, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881, 885 ff.

19 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 f. Urteil v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (*Teleos*), Slg. 2007, I-7797, Rz. 52 f, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/07, StR 2007, 941, 949 ff. Urteil v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (*Netto Supermarkt*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 19 f, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/08, StR 2008, 441, 458 ff.

20 Vgl. entsprechend zum Ausschluss der Abzugsmöglichkeit: EuGH, Urteil v. 19.9.2000 – Rs. C-177/99 und C-181/99 (*Ampafrance und Sanofi*), Slg. 2000, I-7013, Rz. 62, sowie zur Sicherungspfändung: 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. 51.

Mittel bedienten, die es zwar erlauben, das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Gemeinschaftsrechts wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigten[19]. Insoweit gehe aus der Rechtsprechung des EuGH hervor, dass nationale Rechtsvorschriften, mit denen die Einzelheiten der Erstattung eines Vorsteuerüberschusses für eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen wegen einer vermuteten Hinterziehungsgefahr besonders belastend festgelegt werden, ohne dass der jeweilige Steuerpflichtige die Möglichkeit habe, nachzuweisen, dass keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, um in den Genuss weniger strikter Bedingungen zu kommen, kein im angemessenen Verhältnis zum Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung stehendes Mittel seien und die Ziele und Grundsätze der MWST-Richtlinie übermässig beeinträchtigten[20].

Dies aber sei auch bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung der Fall, da sie allgemein und präventiv auf neue Steuerpflichtige Anwendung fände, ohne dass diese die Möglichkeit hätten, nachzuweisen, dass keine Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung besteht. Ferner stünden die fraglichen nationalen Rechtsvorschriften nicht mit der Voraussetzung im Einklang, dass Vorsteuerüberschüsse innerhalb angemessener Frist zu erstatten seien. Denn die bei neuen Steuerpflichtigen vorgesehene Erstattungsfrist von 180 Tagen sei zum einen sechsmal so lang wie der bei der Mehrwertsteuer geltende Erklärungszeitraum von einem Monat und zum anderen dreimal so lang wie die bei anderen Steuerpflichtigen angewandte Frist, ohne dass die polnischen Behörden Umstände angeführt hätten, mit denen sich die Notwendigkeit erklären liesse, zur Bekämpfung von Steuerumgehung und -hinterziehung eine derart weitreichende Ungleichbehandlung einzuführen.

Im Übrigen sei eine so lange Frist offensichtlich umso weniger notwendig, als die Finanzverwaltung in jedem Fall nach einer weiteren Regelung des nationalen Rechts die Frist von 60 Tagen, innerhalb deren die Erstattung vorzunehmen sei, bis zum Abschluss des Prüfungsverfahrens verlängern könne, wenn die Berechtigung der Erstattung einer zusätzlichen Prüfung bedürfe.

Unverhältnismässigkeit einer alternativen Verpflichtung zur Leistung einer Sicherheit

Was schliesslich die den neuen Steuerpflichtigen nach der nationalen Regelung eröffnete Möglichkeit betreffe, eine Sicherheitsleistung zu stellen, um in den Genuss der normalen Frist von 60 Tagen für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zu gelangen, so könne diese Regelung die festgestellte Unverhältnismässigkeit der überlangen Erstattungsfrist für neue Steuerpflichtige nicht in Frage stellen. Die entsprechende Sicherheitsleistung stünde nämlich ausser Verhältnis zum Betrag des zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschusses sowie zur wirtschaftlichen Grösse des Steuerpflichtigen.

Insbesondere könne die Stellung einer solchen Sicherheit entgegen den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben Unternehmen, die gerade erst mit ihren Tätigkeiten beginnen und deshalb nicht unbedingt über umfassende Ressourcen verfügten, ein nicht zu vernachlässigendes finanzielles Risiko aufbürden. So wirke sich die Verpflichtung, die genannte Sicherheit zu stellen, um die im Regelfall anwendbare Frist geltend machen zu können, im Ergebnis nur so aus, dass die finanzielle Belastung im Zusammenhang mit der Blockierung des Betrags des Vorsteuerüberschusses für 180 Tage durch die Belastung in Verbindung mit der Blockierung des Betrags der Sicherheitsleistung ersetzt werde.

Das sei umso weniger gerechtfertigt, als zum einen der letztgenannte Betrag, wie es im Ausgangsverfahren der Fall ist, höher sein könne als der Betrag des fraglichen Vorsteuerüberschusses und zum anderen die Blockierung der Sicherheit länger dauere als die für die neuen Steuerpflichtigen vorgesehene Frist für die Erstattung des Vorsteuerüberschusses.

Keine abweichende Sondermassnahme

Was die Frage anbelangt, ob in der hier in Rede stehenden nationalen Regelung eine «abweichende Sondermassnahme» zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [neu: Art. 395 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] gesehen werden könne, weist der EuGH darauf hin, dass die Einführung einer solchen Sondermassnahme von einem besonderen Verfahren abhängig und namentlich eine vom Rat der EU einstimmig zu erteilende Zustimmung vorgesehen sei, während es in Bezug auf die streitgegenständliche polnische Regelung kein Genehmigungsverfahren gegeben habe.

4 Anmerkung

Das polnische Mehrwertsteuerrecht sieht vor, dass der Steuerpflichtige das Recht hat, Vorsteuerüberschüsse vorzutragen und mit der Steuerschuld der nachfolgenden Steuerperioden zu verrechnen, oder sich das Guthaben auszahlen zu lassen. Letzteres muss grundsätzlich innerhalb von 60 Tagen ab Abgabe der Mehrwertsteuer-Abrechnung geschehen. Für neu gegründete Unternehmen verlängerte sich dieser Zeitraum allerdings auf bis zu 180 Tage, es sei denn, die neuen Steuerpflichtigen leisteten eine pauschale Sicherheit in Höhe von rund CHF 100 000.–[21].

Wie der EuGH nun festgestellt hat, verstösst eine solche nationale Sonderregelung für Start-up-Unternehmen, welche die Erstattungsfrist gegenüber dem Regelfall um das dreifache verlängert, sofern nicht eine pauschale Sicherheitsleistung erbracht wird, gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze der mehrwertsteuerlichen Neutralität und der Verhältnismässigkeit. Dem ist im Ergebnis sowie in der Begründung zuzustimmen. Der Zweck des Vorsteuerabzugs besteht darin, die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Die Steuerpflichtigen müssen danach vollständig von der im Rahmen ihrer – ggf. neu aufgenommenen oder (nach gemeinschaftlichem Verständnis) sogar nur beabsichtigten – steuerbaren Tätigkeit anfallenden Vorsteuern entlastet werden, da diese anderenfalls zu Kosten würden, welche die Wettbewerbssituation am Markt beeinflussen. Im Ergebnis kann aber auch eine drastische Verzögerung der Erstattung von Vorsteuerüberschüssen gerade bei Neugründungen, welche in besonderem Masse auf die Liquidität angewiesen sind, oder die pauschale Festsetzung einer Sicherheitsleistung ohne Berücksichtigung der tatsächlich zurückgeforderten Vorsteuern, zu einer erheblichen Beeinträchtigung der steuerlichen Neutralität führen.

21 Dies entspricht ungefähr dem 100-fachen des durchschnittlichen polnischen Monatseinkommens.

22 Die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht ist Personen vorbehalten, die sich in der Aufbau- und Investitionsphase befinden und zunächst vorsteuerbelastete Investitionen tätigen, wobei sie im Begriff sind, eine Tätigkeit aufzunehmen, welche darauf ausgerichtet ist, spätestens innerhalb von 5 Jahren im Inland regelmässig steuerbare Umsätze von mehr als CHF 250 000.– pro Jahr zu erzielen.

23 Vgl. ESTV, Spezialbroschüre Nr. 02 – Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, gültig ab 1.1.2008, Ziff. 4.3.1, 23 f.

Dem Vernehmen nach hat Polen den Entscheid Sosnowska zum Anlass genommen, die gemeinschaftswidrige nationale Regelung anzupassen, wobei insbesondere die Höhe der Sicherheitsleistung nicht mehr pauschal auf CHF 100 000.– festgesetzt wird, sondern mit dem im Einzelfall geltend gemachten Vorsteuerüberschuss korrespondieren wird. An der unterschiedlichen Behandlung von Steuerpflichtigen, die ihre steuerpflichtige Tätigkeit vor weniger als 12 Monaten aufgenommen haben, und solchen, die bereits länger für Zwecke der Mehrwertsteuer in Polen registriert sind, soll nach dem Regierungsentwurf der Gesetzesänderung allerdings festgehalten werden.

Nach den Regelungen des Schweizer Mehrwertsteuerrechts ist ein Vorsteuerüberschuss zugunsten des Steuerpflichtigen (die abziehbaren Vorsteuern der Abrechnungsperiode übersteigen die geschuldete Steuer) gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG grundsätzlich an den Steuerpflichtigen auszuzahlen. Allerdings kann ein Vorsteuerüberschuss nach Art. 48 Abs. 3, 71 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG mit Schulden für frühere Perioden verrechnet, oder zur Verrechnung mit zu erwartenden Schulden für nachfolgende Perioden gutgeschrieben werden, sofern der Steuerpflichtige mit der Steuerentrichtung regelmässig im Rückstand ist oder andere Gründe eine akute Gefährdung der Steuerforderung wahrscheinlich erscheinen lassen.

Eine besondere Regelung gilt nach der Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung ferner für Unternehmen, welchen die Option für die freiwillige Unterstellung unter die subjektive Steuerpflicht gemäss Art. 27 Abs. 2 Bst. a MWSTG bewilligt wird[22]. Diese dürfen zum einen während der Dauer der Option nur die bezahlten Vorsteuern geltend machen, selbst wenn sie nach vereinbarten Entgelten (Soll-Methode) abrechnen. Zum anderen behält sich die Eidg. Steuerverwaltung vor, Vorsteuerüberschüsse vorerst nicht auszubezahlen und mit zu erwartenden Steuerschulden für nachfolgende Perioden zu verrechnen. Solche zunächst vorgetragene Vorsteuerguthaben werden von der Eidg. Steuerverwaltung allerdings verzinst. Ferner kann die freiwillige Unterstellung von der Leistung von Sicherheiten abhängig machen[23].