

EuGH Report

4/09

A Direkte Steuern

I EuGH, Urteil v. 16.7.2009 – Rs. C-128/08 (*Damseaux*)¹ Doppelbesteuerung von Portfolio-Dividenden

Da das Gemeinschaftsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand und in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Befugnisse der Mitgliedstaaten untereinander vorschreibt, steht Art. 56 EG-Vertrag einem bilateralen Steuerabkommen wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegen, nach dem die Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner gezahlt werden, in beiden Mitgliedstaaten besteuert werden können und das für den Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners keine unbedingte Verpflichtung zur Verhinderung der sich daraus ergebenden juristischen Doppelbesteuerung vorsieht.

1 Ausgangssachverhalt

Der in Belgien ansässige Herr Damseaux bezog in den Jahren 2005 bis 2007 Dividenden von der in Frankreich ansässigen, börsenkotierten Aktiengesellschaft Total, an der er 5463 Aktien hielt.



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

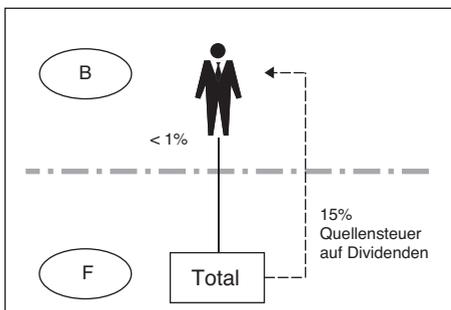


Stefan Oesterhelt
Rechtsanwalt, LL.M.,
dipl. Steuerexperte,
Homburger AG, Zürich



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

Auf dieser Dividende behielt Frankreich eine Quellensteuer in Höhe von 25% ein, wobei Herr Damseaux 10% gestützt auf das zwischen Belgien und Frankreich abgeschlossene DBA zurückfordern konnte. Da die Dividende in Belgien der Einkommenssteuer unterlag und die verbleibende Sockelsteuer von 15% nicht angerechnet wurde, kam es zu einer Doppelbesteuerung.



Herr Damseaux erhob gegen die Steuerbescheide der belgischen Finanzbehörde Einsprache mit der Begründung, Dividenden aus belgischen Quellen werden höher besteuert als Dividenden aus französischen Quellen. Das in der Folge angerufene Tribunal de première instance de Liège legte die Sache gemäss Art. 234 EG-Vertrag dem EuGH zur Vorabentscheidung vor².

2 Aus den Entscheidungsgründen

Kompetenz der EU-Staaten zum Abschluss von DBA

Zunächst hält der EuGH fest, dass er nicht zuständig sei, zu überprüfen, ob Belgien aufgrund des mit Frankreich abgeschlossenen DBA zur Anrechnung der französischen Quellensteuer verpflichtet war³. Auch bleiben die EU-Staaten in Ermangelung europarechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmassnahmen befugt, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen⁴.

Keine Verletzung von Art. 56 EG-Vertrag

Würde der Ansässigkeitsstaat zur Anrechnung der vom Quellenstaat erhobenen Steuern verpflichtet, liefe dies darauf hinaus, dem Quellenstaat gegenüber dem Ansässigkeitsstaat einen Vorrang mit Bezug auf die Besteuerungsbefugnisse einzuräumen. Da das Europarecht bei seinem gegenwärtigen Stand aber keine allgemeinen Kriterien für die Verteilung der Besteuerungsbefugnisse der EU-Staaten untereinander vorschreibt⁵, kann aus Art. 56 EG-Vertrag keine Verpflichtung zur Anrechnung der vom Quellenstaat gemäss DBA erhobenen Dividendenquellensteuer im Ansässigkeitsstaat abgeleitet werden.

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern

- I EuGH, Urteil v. 16.7.2009 – Rs. C-128/08 (*Damseaux*)
Doppelbesteuerung von Portfolio-Dividenden
- II EuGH, Urteil v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 (*Glaxo Wellcome*)
Abschreibungen auf Beteiligungen

B Mehrwertsteuer

- I I EuGH, Urteil v. 2.6.2009 – Rs. C-377/08 (*EGN*)
Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus Eingangsleistungen bei Verwendung für im EU-Ausland erbrachte Telekommunikationsdienstleistungen
- II EuGH, Urteil v. 3.9.2009 – Rs. C-37/08 (*RCI*)
Leistungsort bei Dienstleistung im Zusammenhang mit «Time-Share-Modell» für Ferienimmobilien

3 Anmerkung

Im vorliegend besprochenen Urteil bestätigt der EuGH seine in der Rechtssache *Kerckhaert-Morres* begründete Rechtsprechung, wonach die Beschränkungs- und Diskriminierungs-

¹ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Vgl. ABl. EU, C 142 vom 7.6.2008, 17.

³ So bereits in EuGH, Urteil v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05 (*Columbus Container Services*), Slg. 2007, I-10451, Rz. 46.

⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 (*Gilly*), Slg. 1999, I-2793, Rz. 24 und 30; EuGH, Urteil v. 21.9.1999 – Rs. C-307/97 (*Saint-Gobain*), Slg. 1999, I-6161, Rz. 57; EuGH, Urteil v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 (*Amurta*), Slg. 2007, I-9569, Rz. 17; EuGH, Urteil v. 20.5.2008 – Rs. C-194/06 (*Orange European Smallcap Fund*), Slg. 2008, I-3747, Rz. 30.

⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.11.2006 – Rs. C-513/04 (*Kerckhaert und Morres*), Slg. 2006, I-10967, Rz. 23.

verbote des EG-Vertrags nicht in Verteilungsnormen umgedeutet werden können, welche die Besteuerungsbefugnisse unter den EU-Staaten festsetzen. Die Nachteile, welche aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse durch zwei EU-Staaten entstehen, können somit nach wie vor nur unter Berufung auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrags beseitigt werden. Diese Zurückhaltung des EuGH im Bereich der direkten Steuern steht in einem gewissen Gegensatz zur Rechtsprechung des EuGH zu internationalen Doppelbelastungen durch Sozialabgaben, welche als Beschränkung von Art. 39 EG-Vertrag (Arbeitnehmerfreizügigkeit) bzw. Art. 49 EG-Vertrag (Dienstleistungsfreiheit) angesehen wird⁶. Da die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union unbestrittenermassen zu den Zielen des EG-Vertrags gehört⁷, wird in der Literatur regelmässig die Auffassung vertreten, dass die Doppelbesteuerung eine Beschränkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrags darstellt⁸. Bemerkenswert ist, dass Belgien die in Frankreich erhobene Quellensteuer nicht anrechnet, obwohl Art. 19 Teil A Abs. 1 Unterabs. 2 des zwischen Belgien und Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens⁹ eigentlich eine Anrechnung der französischen Quellensteuer vorsieht. Im innerstaatlichen belgischen Recht wurde die Anrechnung der Dividendenquellensteuer für natürliche Personen im Jahre 1988 abgeschafft. Der mit dieser Gesetzesänderung verbundene *treaty override* wurde vom obersten belgischen Gericht geschützt¹⁰. Der EuGH erklärte sich im vorliegend besprochenen Urteil für unzuständig, im Rahmen des Verfahrens nach Art. 234 EG-Vertrag darüber zu befinden, ob Belgien die Bestimmungen des mit Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens verletzt hat. Da das Urteil zur Kapitalverkehrsfreiheit ergangen ist, wirkt es sich grundsätzlich nicht

nur auf Dividenden aus EU-Staaten aus, sondern auch auf Dividenden aus Drittstaaten (wie z. B. der Schweiz)¹¹.

II EuGH, Urteil v. 17.9.2009 – Rs. C–182/08 (*Glaxo Wellcome*)¹² Abschreibungen auf Beteiligungen

Art. 73b EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG-Vertrag) ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, wonach die Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen von einem Einfluss auf die Bemessungsgrundlage der Steuer

⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 9.8.1994 – Rs. C-43/93 (*Vander Elst*), Slg. 1994, I-3803, Rz. 14 f.

⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 (*Gilly*), Slg. 1998, I-2793, Rz. 16.

⁸ Vgl. Joachim Englisch, Dividendenbesteuerung – europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Köln 2005, 252 f.; Joachim Englisch, The European Treaties' Implications for Direct Taxes, Intertax 2005, 310 ff., 323; Georg Kofler, Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2006, 62 ff., 65 ff.; Georg Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Linde 2007, 177 ff.; Anno Rainer, ECJ decides on withholding taxes on cross-border income, Intertax 2007, 63 ff., 64.

⁹ Abkommen zwischen Belgien und Frankreich vom 10. März 1964 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Festlegung der Regeln über die gegenseitige Verwaltungs- und Rechtshilfe im Bereich der Einkommensteuer (in der durch die am 8. Februar 1999 in Brüssel unterzeichnete Zusatzvereinbarung geänderten Fassung).

¹⁰ Vgl. den Nachweis bei Smet/Laloo, ECJ to Rule on Taxation of Inbound Dividends in Belgium, ET 2005, 158 ff., 159 Fn. 4.

¹¹ Zu den einzelnen Voraussetzungen vgl. Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff.

¹² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

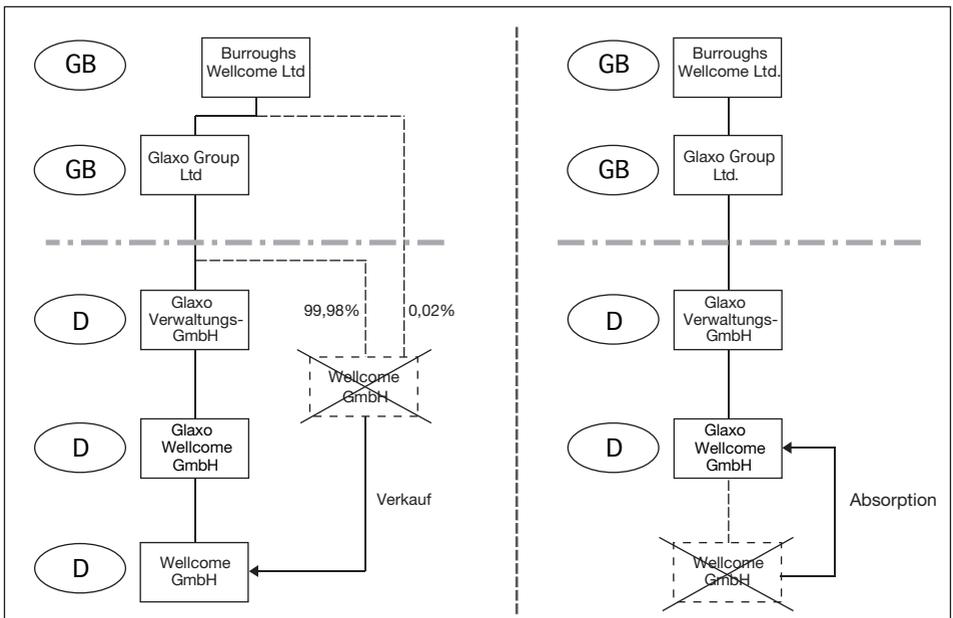
eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen ausgeschlossen wird, wenn dieser Anteile an einer gebietsansässigen Kapitalgesellschaft von einem gebietsfremden Anteilseigner erworben hat, während im Anschluss an den Erwerb von einem gebietsansässigen Anteilseigner eine solche Wertminderung die Bemessungsgrundlage der Steuer des Erwerbers mindert. Dies gilt in den Fällen, in denen eine solche Regelung nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und um rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu verhindern, die allein zu dem Zweck geschaffen wurden, ungerechtfertigt in den Genuss eines Steuervorteils zu kommen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob sich die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung auf das beschränkt, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.

1 Ausgangssachverhalt

Die in Deutschland ansässige Glaxo Wellcome GmbH ist eine Tochtergesellschaft der ebenfalls in Deutschland ansässigen Glaxo Verwaltungs-GmbH und eine Enkelgesellschaft der in UK ansässigen Glaxo Group Ltd.

Im Jahre 1995 erwarb Glaxo Wellcome GmbH von ihrer Grossmutter Glaxo Group Ltd 99,98% der Anteile der ebenfalls in Deutschland ansässigen Wellcome GmbH und absorbierte diese im Rahmen eines Upstream-Mergers.

Im Wesentlichen vertrat das deutsche Finanzamt in der Folge die Auffassung, dass die Wertminderung der Anteile der Wellcome GmbH durch Dividendenausschüttungen keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage der Glaxo Wellcome GmbH hat, da diese die Wellcome GmbH von einer in Deutschland nicht steuerpflichtigen (und somit nicht anrechnungsberechtigten) Person erworben habe. Dies war eine Konsequenz des



damals geltenden Steuersystems der «Vollanrechnung», durch die die wirtschaftliche Doppelbelastung vermieden wurde.

Hiergegen wehrte sich die steuerpflichtige Gesellschaft mit der Begründung, sie werde unterschiedlich behandelt, je nachdem ob sie die Anteile von einer in- oder ausländischen Person erworben habe. Der in der Folge angerufene Bundesfinanzhof legte die Sache gemäss Art. 234 EG-Vertrag dem EuGH zur Vorabentscheidung vor¹³.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Betroffene Grundfreiheit

Zunächst bestätigt der EuGH seine in der Rechtsache *Fidium Finanz* begründete Rechtsprechung, wonach eine gesetzliche Regelung nur unter dem Aspekt der Kapitalverkehrsfreiheit oder der Niederlassungsfreiheit prüft, wenn sich herausstellt, dass eine der beiden Grundfreiheiten gegenüber der anderen völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann¹⁴.

Der EuGH hält fest, dass der Erwerb von Anteilen an einer gebietsansässigen Gesellschaft von einer gebietsfremden Person eine Kapitalbewegung ist und daher in den Geltungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Allfällige Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit wären bloss eine unvermeidliche Folge der Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit und rechtfertigen keine eigenständige Prüfung.

Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit

Die damals in Deutschland geltende Regelung hat zur Folge, dass, wenn eine ansässige Person Anteile an einer ansässigen Kapitalgesellschaft von einer nicht ansässigen Person erworben hat, die Wertminderung dieser Anteile durch Dividendenausschüttung keinen Einfluss auf

die Bemessungsgrundlage des Erwerbers hat, während die Wertminderung im Fall des Erwerbs derartiger Anteile von einer ansässigen Person die Bemessungsgrundlage des Erwerbers mindert. Dies stellt eine steuerliche Benachteiligung dar, welche gebietsfremde Investoren davon abhalten kann, Anteile an einer gebietsansässigen Gesellschaft zu erwerben, was grundsätzlich eine gemäss Art. 56 EG-Vertrag verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

Rechtfertigungsgründe

Im Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund der «Notwendigkeit, die Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren», hält der EuGH fest, dass man nicht vom Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft verlangen könne, sicherzustellen, dass es nicht zu einer wirtschaftlichen Mehrfachbesteuerung der Dividenden komme¹⁵.

Die deutsche Regelung zielt nach Auffassung des EuGH darauf, rein künstliche Gestaltungen zu verhindern, die auf die Erlangung eines Steuervorteils (Erlangung einer Steuergutschrift durch Verkauf an eine gebietsansässige Person) ausgerichtet sind. Mithin ist die deutsche Regelung geeignet, die Ziele der Wahrung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Verhinderung rein künstlicher, jeder wirtschaftlicher Realitätbarer Gestaltungen, die auf die Erlangung eines Steuervorteils ausgerichtet sind, zu erreichen.

Verhältnismässigkeit

Im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismässigkeit darf die Anwendung der Beschränkung der Berücksichtigung der Wertminderung der Anteile infolge Dividendenausschüttung

nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser beiden Ziele (d. h. die «Sicherstellung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Staaten» und die «Verhinderung von rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Gestaltungen») notwendig ist. Dies muss vom deutschen Bundesfinanzgerichtshof ermittelt werden.

3 Anmerkung

Das vorliegend besprochene Urteil betraf die Auswirkungen einer grösseren Umstrukturierung des *Glaxo Wellcome*-Konzerns aus dem Jahre 1995. Die damals (d. h. für die Steuerjahre 1995 bis 1998) in Deutschland geltende Regelung ermöglichte es, erworbene inländische Beteiligungen steuerwirksam abzuschreiben, nachdem diese eine Dividende ausgeschüttet haben. Eine solche steuerwirksame Abschreibungsmöglichkeit war aber nur dann möglich, wenn die Beteiligung von einem in Deutschland ansässigen Verkäufer erworben wurde.

Auf den ersten Blick erscheint es im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit durchaus fragwürdig, wieso die Möglichkeit, die Abschreibung auf einer Beteiligung davon abhängen kann, ob die fragliche Beteiligung von einem Inländer oder von einem Ausländer erworben wurde.

Die unterschiedliche Behandlung wird nur vor dem Hintergrund des damals in Deutschland geltenden Systems zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Unternehmensgewinnen verständlich. Dieses sah vor, dass die von einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft entrichtete Gewinnsteuer von den in Deutschland ansässigen Aktionären an ihre Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnte. Dies galt jedoch nur für ausgeschüttete Gewinne, nicht für realisierte Kapitalgewinne. Mit Bezug auf realisierte Kapitalgewinne wurde die wirtschaftliche Doppelbelastung bloss indirekt vermieden, indem der Käufer einer Gesellschaft die Möglichkeit hatte, die erworbene Beteiligung nach Ausschüttung einer Dividende steuerwirksam abzuschreiben. Der Verkäufer selbst hatte dagegen keine Möglichkeit zur steuerlichen Anrechnung der von der veräusserten Kapitalgesellschaft entrichteten Gewinnsteuer.

Erwarb der Käufer die Beteiligung von einer in Deutschland ansässigen Person, stellt die Möglichkeit zur steuerwirksamen Abschreibung sozusagen das Korrektiv zur fehlenden Gewinnsteueranrechnung des Verkäufers dar¹⁶. Ein solches Korrektiv ist naturgemäss nur dann erforderlich, wenn die fraglichen Veräusserungsgewinne tatsächlich besteuert wurden. Wird der durch die Veräusserung erzielte Gewinn im Ansässigkeitsstaat des Veräusserers nicht¹⁷ (oder nur tief) besteuert, ist ein solches Korrektiv im Prinzip überflüssig und ist daher missbrauchsanfällig. Daher erachtete der EuGH eine Rechtfertigung unter dem Titel der Missbrauchsbekämpfung als möglich. Die entschei-

¹³ Vgl. ABl. EU, C 191 vom 2.2.2008, 6.

¹⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04 (*Fidium Finanz*), Slg. 2006, I-9521, Rz. 34.

¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 (*Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*), Slg. 2006, I-11673, Rz. 59.

¹⁶ Der Verkäufer wird durch dieses System steuerlich scheinbar benachteiligt, da er unter der vollen wirtschaftlichen Doppelbelastung zu leiden hat. Wirtschaftlich trifft dies aber nicht zu, da er von einem (im Umfang des Steuervorteils des Käufers) potenziell höheren Verkaufspreis der veräusserten Beteiligung profitieren konnte.

¹⁷ Was beispielsweise der Fall wäre, wenn die deutsche Gesellschaft von einer schweizerischen Kapitalgesellschaft veräussert würde (vgl. Art. 69 und 70 DBG, welche den Beteiligungsabzug auf bei Gewinnen aus der Veräusserung von ausländischen Beteiligungen gewähren).

dende Frage, ob die deutsche Regelung aber verhältnismässig ist, liess der EuGH jedoch offen und überliess dies dem deutschen Bundesfinanzhof.

Falls der deutsche Bundesfinanzhof zum Schluss gelangt, dass der Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit unverhältnismässig war, könnten grundsätzlich auch Beteiligungen, welche von einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft veräussert wurden, von einem solchen Urteil profitieren, es sei denn, die Grandfathering-Regel von Art. 57 Abs. 1 EG-Vertrag kommt zur Anwendung¹⁸.

B Mehrwertsteuer¹⁹

I EuGH, Urteil v. 2.6.2009 – Rs. C-377/08 (EGN)²⁰

Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus Eingangsleistungen bei Verwendung für im EU-Ausland erbrachte Telekommunikationsdienstleistungen

Art. 17 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²¹ ist dahin auszulegen, dass ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Erbringer von Telekommunikationsdienstleistungen berechtigt ist, in diesem EU-Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer abzuziehen oder erstat-

tet zu bekommen, die im Zusammenhang mit Telekommunikationsdienstleistungen, die gegenüber einem in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen erbracht wurden, als Vorsteuer entrichtet wurde, wenn einem solchen Dienstleistungserbringer dieses Recht für den Fall zusteünde, dass die fraglichen Dienstleistungen innerhalb des erstgenannten EU-Mitgliedstaats erbracht worden wären.

1 Ausgangssachverhalt

EGN BV – Filiale Italiana – («EGN») ist eine italienische Tochtergesellschaft der niederländischen Equant Global Network BV. EGN betreibt ein speziell für den Luftverkehr bestimmtes Telekommunikationssystem. Im Jahre 1999 erbrachte EGN Telekommunikationsdienstleistungen gegenüber einer in Irland ansässigen und dort auch mehrwertsteuerpflichtigen Gesellschaft. Da diese Dienstleistungen gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²² bzw. der nationalen Umsetzungsnorm als in Irland (und nicht in Italien) erbracht galten, führte EGN auf diesen Telekommunikationsdienstleistungen keine italienische Mehrwertsteuer ab. Jedoch beantragte EGN bei der italienischen Steuerverwaltung für das Jahr 1999

¹⁸ Vgl. Stefan Oesterheld, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff., 260 ff.

¹⁹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. Juni bis 30. September 2009 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer verwiesen: EuGH, Urteil v. 3.9.2009 – Rs. C-2/08 (*Fallimento Olimpiclub Srl*) zum Vorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber dem Grundsatz der Rechtskraft nach nationalem Recht; EuGH, Urteil v. 16.7.2009 – Rs. C-244/08 (*Kommission/Italien*) zum Vergütungsverfahren für Unternehmer mit Sitz im Ausland und fester Niederlassung im Inland; beide noch nicht in Slg. veröffentlicht.

²⁰ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

²¹ Vgl. neu: Art. 169 Bst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²² Vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. i der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²³ Corte Suprema di Cassazione (Italien), Vorabentscheidungsersuchen v. 18.8.2008, ABl. EU, C 285 v. 8.11.2008, 25.

²⁴ Vgl. neu: Art. 169 Bst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁵ Vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. i der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

die Erstattung von Mehrwertsteuer in Höhe von ITL 9 400 000 000 (~CHF 736 960.-), welche EGN an in Italien ansässige Lieferanten entrichtet hatte.

Der Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer wurde von der *Agenzia della Entrate* abgelehnt. Die daraufhin von EGN bei der *Commissione tributaria provinciale di Roma* erhobene Klage führte zur Aufhebung des Ablehnungsbescheids und Bestätigung des von EGN geltend gemachten Erstattungsanspruchs. Die dagegen wiederum von der *Agenzia della Entrate* erhobene Berufung führte zur abermaligen Zurückweisung des streitigen Erstattungsanspruchs durch die *Commissione tributaria regionale del Lazio*. Der in der Folge mit dem Rechtsstreit befasste *Corte suprema di cassazione* setzte das Verfahren aus und legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG-Vertrag vor²³.

Gegenstand des Ersuchens um Vorabbescheid ist im Wesentlichen die Frage, ob ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Erbringer von Telekommunikationsdienstleistungen berechtigt ist, in diesem EU-Mitgliedstaat die als Vorsteuer auf Eingangsleistungen entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, welche er für in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbrachte bzw. nach den Regeln über den Ort der Dienstleistung als dort erbracht geltenden Telekommunikationsdienstleistungen verwendet hat.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Recht auf Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen für im Inland erbrachte Telekommunikationsdienstleistungen

Zunächst erinnert der EuGH daran, dass gemäss Art. 17 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁴ jeder Mehrwertsteuerpflichtige berechtigt sei, die Mehrwertsteuer abzuziehen

oder erstattet zu bekommen, soweit die Dienstleistungen, für die diese Steuer als Vorsteuer entrichtet wurde, für im Ausland ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn die betreffenden Umsätze im Inland bewirkt worden wären.

In Bezug auf das Ausgangsverfahren stünde insoweit fest, dass EGN in Italien mehrwertsteuerpflichtig ist, da sie dort wirtschaftliche Tätigkeiten in Form der Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen ausübe, und ferner, dass diese Dienstleistungen, wenn sie an in Italien ansässige Empfänger erbracht werden, im Inland erbrachte Leistungen sind, für die dort nach Art. 17 Abs. 2 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG das Recht auf Abzug oder Erstattung der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer eröffnet sei.

Fiktion der Extraterritorialität bei grenzüberschreitenden Katalogdienstleistungen

Unter diesen Umständen sei für die Feststellung, ob die Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen durch ein in Italien ansässiges Unternehmen (EGN) an ein Unternehmen mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat (Irland), im ersten EU-Mitgliedstaat eine Grundlage für den Abzug oder die Erstattung der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer bilden könne, zu prüfen, ob die entsprechenden Tätigkeiten als im Sinne von Art. 17 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG «im Ausland ausgeübt» gelten könnten.

Leistungsort für Telekommunikationsdienstleistungen

Insoweit sei festzustellen, dass Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁵ eine spezifische Regelung für die Bestimmung

des steuerlichen Anknüpfungspunkts für Telekommunikationsdienstleistungen enthält. Schon aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG ergebe sich, dass als Ort von Telekommunikationsdienstleistungen, die an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch ausserhalb des EU-Mitgliedstaats des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort gilt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist. Folglich müsse, da im Ausgangsverfahren der Empfänger der fraglichen Telekommunikationsdienstleistungen ein Steuerpflichtiger ist, der in einem anderen EU-Mitgliedstaat (Irland) als demjenigen ansässig ist, in dem der Erbringer dieser Dienstleistungen seinen Sitz hat (Italien), die entsprechenden Tätigkeiten als im Sinne des Art. 17 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁶ «im Ausland ausgeübt» gelten. Dies habe zur Folge, dass die Telekommunikationsdienstleistungen in dem EU-Mitgliedstaat, in dem der Leistungserbringer ansässig ist, das

Recht auf Abzug oder Erstattung der als Vorsteuer entrichteten Mehrwertsteuer eröffnen müssten, wenn dieses Recht für solche Leistungen für den Fall bestünde, dass sie innerhalb dieses Mitgliedstaats bewirkt worden wären.

3 Anmerkung

In EGN hatte sich der EuGH mit der – offensichtlich nur scheinbar – einfachen Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit im EU-Ausland erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen zu befassen. Streitig war insoweit die Auslegung von Art. 17 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG. Dem entspricht im Schweizer MWST-Recht Art. 38 Abs. 3 2. Alternative MWSTG²⁷. Danach kann der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug auf dann geltend machen, wenn die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen für Ausgangsleistungen verwendet werden, «die sich aus im Ausland ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten [...] ergeben, für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn diese Umsätze im Inland bewirkt worden wären».

Während noch Einigkeit darüber bestand, dass die in Rede stehenden von EGN erbrachten Telekommunikationsdienstleistungen gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁸ dem Empfängerortsprinzip unterlagen und, weil der Empfänger in Irland ansässig war, für Zwecke der Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Ortes des Dienstleistung als in Irland erbracht galten, war streitig, ob Art. 17 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁹ auf Fälle beschränkt ist, in denen sich der «tatsächliche» Leistungsort im Ausland befindet oder auch auf Fälle anwendbar ist, in denen sich lediglich der «gewillkürte» oder «fiktive» Leistungsort im Ausland befindet.

Nicht unerwartet hat der EuGH in EGN entschieden, dass eine Tätigkeit auch dann «im Ausland

²⁶ Vgl. neu: Art. 169 Bst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁷ Im neuen, ab dem 1.1.2010 geltenden MWSTG ist eine entsprechende Regelung nicht mehr enthalten. Das Recht auf Vorsteuerabzug muss daher zukünftig über die Verwendung im Rahmen der im Ausland ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit begründet werden.

²⁸ Vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. i der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁹ Vgl. neu: Art. 169 Bst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁰ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

³¹ Vgl. neu: Art. 45 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³² VAT and Duties Tribunal, London (Vereinigtes Königreich), Vorabentscheidungsersuchen v. 31.1.2008, ABl. EU, C 92 v. 12.4.2008, 16.

ausgeübt» wird, wenn sich der Leistungsort lediglich rechtlich aufgrund des Empfängerortsprinzips dorthin verlagert bzw. dort als belegen gilt. Ein anderes Ergebnis, d. h. eine Ungleichbehandlung von im Inland und im Ausland erbrachten Umsätzen und die Versagung des Abzugsrechts im Fall von grenzüberschreitend erbrachten Katalogleistungen, hätte denn auch in eklatantem Widerspruch zum Neutralitätsgrundsatz gestanden.

II EuGH, Urteil v. 3.9.2009 – Rs. C-37/08 (RCI)³⁰ Leistungsort bei Dienstleistung im Zusammenhang mit «Time-Share- Modell» für Ferienimmobilien

Art. 9 Abs. 2 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³¹ ist dahin auszulegen, dass der Ort einer Dienstleistung, die von einer Vereinigung erbracht wird, deren Tätigkeit darin besteht, den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten an Ferienwohnungen zwischen ihren Mitgliedern zu organisieren, wofür diese Vereinigung als Gegenleistung von ihren Mitgliedern Beitrittsentgelte, Mitgliedsbeiträge und Tauschentgelte erhebt, der Ort ist, an dem die Immobilie, an der das Teilnutzungsrecht des betreffenden Mitglieds besteht, gelegen ist.

1 Ausgangssachverhalt

RCI Europe («RCI») ist ein im Vereinigten Königreich ansässiges Unternehmen. RCI ermöglicht und organisiert den Tausch von Teilnutzungsrechten an ausländischen Ferienwohnungen zwischen ihren Mitgliedern. Das Unternehmen betreibt zu diesem Zweck ein Tauschprogramm. Die Mitgliedschaft ermöglicht den Mitgliedern, ihre eigenen Feriennutzungsrechte an teilzeitlich genutzten Immobilien in einen Pool von teilzeitlich genutzten Immobilien einzubringen

und die von anderen Mitgliedern eingebrachten Nutzungsrechte zugeteilt zu erhalten. Die Mitglieder zahlen RCI ein Beitrittsentgelt für einen Zeitraum von einem bis fünf Jahren sowie Mitgliedsbeiträge. Ausserdem müssen sie bei Beantragung eines Tauschs ein Tauschentgelt entrichten. Die Mitglieder stammen mehrheitlich aus dem Vereinigten Königreich. Ein Grossteil der Immobilien des Tauschprogramms ist in Spanien gelegen.

RCI entrichtete im Vereinigten Königreich zunächst Mehrwertsteuer auf alle von Neumitgliedern gezahlten Beitrittsentgelte sowie auf alle Jahresbeiträge von bereits aufgenommenen Mitgliedern. Ferner versteuerte sie im Vereinigten Königreich auch alle Tauschentgelte von Mitgliedern, die das Recht zur Inanspruchnahme eines Teilzeitnutzungsrechts an einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegenen Immobilie erworben hatten. Ab dem Jahr 2004 und nachdem die spanischen Steuerbehörden gegenüber RCI die Auffassung vertreten hatten, dass die von RCI gegenüber den Mitgliedern erbrachten Dienstleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Grundstück stünden und daher der spanischen Mehrwertsteuer unterlägen, soweit die teilzeitlich genutzten Immobilien in Spanien gelegen seien, und entsprechende Steuerbescheide erlassen worden waren, entrichtete RCI im Vereinigten Königreich keine Mehrwertsteuer mehr auf Beitrittsentgelte, Jahresbeiträge und Tauschentgelte, soweit diese sich auf Teilnutzungsrechte an in Spanien gelegene Immobilien bezogen. Dies führte zum Erlass eines Steuerbescheids der britischen Steuerbehörden über die im Vereinigten Königreich nicht entrichtete Mehrwertsteuer in Höhe von GBP 1 339 709 (CHF 3 015 819). Das in der Folge von RCI klageweise angerufene *VAT and Duties Tribunal* setzte das Verfahren aus und legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG-Vertrag vor³².

Gegenstand des Ersuchens um Vorabbescheid ist im Wesentlichen die Frage, wo sich für Zwecke der Mehrwertsteuer der Ort von Dienstleistungen befindet, die von einer Vereinigung erbracht werden, deren Tätigkeit darin besteht, den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten an Ferienwohnungen zwischen ihren Mitgliedern zu organisieren, und welche Kriterien bei der Prüfung zu berücksichtigen sind, ob die Dienstleistungen, für welche die Vereinigung als Gegenleistung von ihren Mitgliedern Beitrittsentgelte, Mitgliedsbeiträge und Tauschentgelte erhebt, einen «Zusammenhang» mit Grundstücken aufweisen.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Bestimmung der von RCI für die verschiedenen Entgelte erbrachten Dienstleistungen

Zur Beantwortung der Vorlagefragen hält es der EuGH für erforderlich, festzustellen, ob und inwieweit sich die verschiedenen Arten von Beiträgen und Entgelten, welche die am Tauschprogramm teilnehmenden Mitglieder zu entrichten haben, einzelnen Dienstleistungen von RCI zuordnen lassen. Folglich seien bei der Prüfung der im Rahmen des Tauschprogramms vorgenommenen Transaktionen zum einen die als Gegenleistung für die verschiedenen von RCI in Rechnung gestellten Entgelte erbrachten Dienstleistungen zu ermitteln und zum anderen die Merkmale dieser Dienstleistungen im Hinblick auf die in Art. 9 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³³ festgelegten Kriterien zu würdigen.

Beitrittsentgelt und Mitgliedsbeiträge

Der EuGH tritt zunächst der vom Vereinigten Königreich vertretenen Auffassung entgegen, das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge seien keine Gegenleistung für eine Dienstleis-

tung, die einen hinreichenden Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück aufwiese. Dem insoweit vorgebrachten Argument, RCI verschaffe den Mitgliedern als Gegenleistung für das Beitrittsentgelt lediglich Zugang zu einer Art Marktplatz, auf dem die Mitglieder ihre Teilnutzungsrechte tauschen könnten, stellt der EuGH entgegen, dass die Aufnahme für den Inhaber eines Teilnutzungsrechts nutzlos wäre, wenn er nicht die Absicht hätte, sein Recht mit dem anderer Mitglieder zu tauschen.

Der Inhaber eines Teilnutzungsrechts habe zwar stets die Möglichkeit, ein anderes Objekt zu mieten, wenn er dies möchte, indem er die Miete für das gewünschte Objekt bezahle; der am Tauschprogramm teilnehmende Inhaber eines solchen Rechts, der regelmässig die Mitgliedsbeiträge entrichtet, könne jedoch sein Recht mit Hilfe von RCI mit dem Recht eines anderen Eigentümers tauschen und zahle dafür nur die Tauschgebühr. Das Mitglied entrichte das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge insofern als Gegenleistung für eine von RCI Europe erbrachte oder zu erbringende Leistung im Hinblick auf die Erleichterung des Tausches seiner Teilnutzungsrechte, statt ein Objekt über eine andere Agentur zu mieten.

Vor diesem Hintergrund seien das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge somit als Gegenleistung für die Teilnahme an einem System anzusehen, das ursprünglich geschaffen wurde, um es den einzelnen Mitgliedern von RCI zu ermöglichen, ihre Teilnutzungsrechte untereinander

³³ Vgl. neu: Art. 43 ff. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁴ Vgl. neu: Art. 45 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

³⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 7.9.2006 – Rs. C-166/05 (*Heger*), Rec. p., I-7749, Rz. 23.

³⁶ Vgl. neu: Art. 43 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

zu tauschen. Die von RCI erbrachte Leistung bestehe in der Erleichterung des Tausches, und das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge stellten die Gegenleistung dar, die ein Mitglied für diese Leistung erbringe.

Tauschgebühren

Was schliesslich die Tauschgebühren anbelangt, bestehe die Dienstleistung, für die ein Mitglied von RCI Tauschgebühren entrichtet, im Tausch selbst oder in der zukünftigen Möglichkeit, sich an einem solchen Tausch zu beteiligen, die das Hauptziel jedes Mitglieds darstelle, wobei der Zugang zur Tauschbörse und die sich auf sie beziehenden Informationen im Verhältnis zu dieser Zielsetzung nur Zusatzelemente seien.

Dienstleistungen «im Zusammenhang mit einem Grundstück»

Zum Anwendungsbereich des Art. 9 Abs. 2 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁴ führt der EuGH sodann unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung aus, dass zwischen der Dienstleistung und dem fraglichen Grundstück ein «hinreichend enger Zusammenhang» bestehen müsse, weil es der Systematik dieser Bestimmung widerspräche, wenn jede Dienstleistung schon allein deshalb in den Anwendungsbereich dieser Sonderregelung fiele, weil sie einen, wenn auch sehr schwachen, Zusammenhang mit einem Grundstück aufweist, da viele Leistungen auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück verbunden sind³⁵. Im Bezug auf das Ausgangsverfahren stellt er sodann fest, dass sich das Verhältnis zwischen RCI und seinen Mitgliedern kaum bestimmen lasse, ohne die Zielsetzung dieses Verhältnisses zu berücksichtigen. Der Eigentümer, der sein Teilnutzungsrecht mit dem eines anderen tauschen möchte, trete nicht mit diesem, sondern

mit RCI in Kontakt. Was das von RCI betriebene Time-Sharing-Modell von einer einfachen Anmietung über eine Ferienagentur unterscheide, sei, dass das betreffende Mitglied nicht für eine Ferienleistung zahle, sondern für die Leistung von RCI, den Tausch seines sich auf eine bestimmte Immobilie beziehenden Rechts zu erleichtern. Daraus folge, dass die Immobilie, auf die sich die Dienstleistung von RCI beziehe, diejenige ist, an der das Recht des tauschwilligen Eigentümers bestehe.

Zu bedenken sei nach Auffassung des EuGH ferner, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer nach der ratio legis der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung nach Möglichkeit an dem Ort erfolgen solle, an dem die Gegenstände verbraucht oder die Dienstleistungen in Anspruch genommen werden.

Die Dienstleistungen würden aber nicht am Ort der Niederlassung von RCI, sondern an dem Ort in Anspruch genommen, an dem das Grundstück gelegen ist, auf das sich das Teilnutzungsrecht beziehe, das Gegenstand des Tauschdienstes ist. Sowohl in Bezug auf das Beitrittsentgelt, die Mitgliedsbeiträge und die Tauschgebühr sei dieses Grundstück dasjenige, an dem das betreffende Mitglied Teilnutzungsrechte hat, die er im Tauschprogramm zur Verfügung stellt.

Abschliessend weist der EuGH darauf hin, dass die Anwendung der allgemeinen Regel des Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG³⁶ auch deshalb nicht tunlich sei, weil es für RCI ein Leichtes wäre, sich der Mehrwertsteuer auf seinen Dienstleistungen gänzlich zu entziehen, indem sie ihren Sitz ausserhalb der Gemeinschaft verlege.

3 Anmerkung

Der Rechtsache *RCI* liegt ein Besteuerungskonflikt zwischen zwei EU-Mitgliedstaaten bzw. eine Doppelbesteuerung von Dienstleistungen

im Zusammenhang mit einem «Time-Share-Modell» für Ferienimmobilien zugrunde. RCI betrieb in Grossbritannien eine Plattform, auf der die Inhaber von Nutzungsrechten an Ferienimmobilien ihre Teilnutzungsrechte miteinander tauschen konnten, wobei der «Pool» an von den Mitgliedern eingebrachten Nutzungsrechten überwiegend aus in Spanien gelegenen Ferienimmobilien bestand. Sowohl Spanien als auch Grossbritannien beanspruchten ein Besteuerungsrecht für die von RCI erbrachten Dienstleistungen.

Die spanische Steuerverwaltung beurteilte die von RCI gegenüber den Mitgliedern des Tauschprogramms erbrachten Leistungen als Dienstleistungen «im Zusammenhang mit einem Grundstück» und sah im Belegenheitsort der Immobilien in Spanien den massgebenden territorialen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung. Die britische Steuerverwaltung sah hingegen einen unmittelbaren Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück nicht gegeben. Sie stellte darauf ab, dass den Mitgliedern über die von RCI betriebene Plattform lediglich ein «Marktplatz» bereitgestellt werde, und begründete ihr Besteuerungsrecht mit der nach

ihrer Ansicht einschlägigen Auffangregel des Erbringerorts, der sich unzweifelhaft in Grossbritannien befand.

Mit seinem Urteil in RCI schliesst sich der EuGH der von der spanischen Steuerverwaltung vertretenen Auffassung an, sodass nach dem Gemeinschaftsrecht fortan Dienstleistungen, die darin bestehen, den Tausch von Teilnutzungsrechten an Ferienwohnungen gegen Entgelt zwischen Mitgliedern zu organisieren, am Belegenheitsort der Immobilie besteuert werden, die vermittelt wird.

Abschliessend sei darauf hingewiesen, dass RCI auch nach dem 1. Januar 2010, d. h. der Änderung der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung durch das sog. «MWST-Paket»³⁷ von Bedeutung ist, da sich an den Ortsbestimmungsregeln für Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nichts ändert³⁸.

³⁷ Vgl. MWST-Richtlinie 2008/8/EG v. 12.02.2008, ABl. EU, L 44 v. 22.2.2008, 11 ff.

³⁸ Vgl. Art. 47 n.F. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.