

EuGH Report 4/10

Mehrwertsteuer¹

Inhaltsübersicht

- I EuGH, Urteil v. 15.07.2010,
Rs. C-368/09 (*Pannon Gép Centrum*)
Kein Verlust des Rechts auf
Vorsteuerabzug bei fehlerhaften
Rechnungsangaben
- II EuGH, Urteil v. 30.09.2010
Rs. C-395/09 (*Oasis East*)
Keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs
bei Dienstleistungsbezug aus einem
«Steuerparadies»

I EuGH, Urteil v. 15.7.2010, Rs. C-368/09 (*Pannon Gép Centrum*)²

Kein Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug bei fehlerhaften Rechnungsangaben

Die Art. 167, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung oder Praxis, nach der die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen das Recht, den für ihm erbrachte Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung absprechen, dass die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs in seinem Besitz war, ein falsches Datum des



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

Abschlusses der Dienstleistung aufgewiesen habe und dass die später berichtigte Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift nicht fortlaufend nummeriert gewesen seien, dann entgegenstehen, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, in der das zutreffende Datum des Abschlusses der genannten Dienstleistung vermerkt war, auch wenn diese Rechnung und

die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift keine fortlaufende Nummerierung aufweisen.

1 Ausgangssachverhalt

Pannon Gép Centrum kft («Pannon») schloss im Jahr 2007 mit der Betonút Szolgáltató és Építő Zrt («Betonút») einen Vertrag, mit dem sie sich gegenüber Betonút zur Durchführung von Arbeiten zur Renovierung einer Brücke verpflichtete. Sie übertrug diese Arbeiten einem Subunternehmer, der J és B Pannon-Bau kft («Pannon-Bau»). Nach Abnahme der Renovierungsarbeiten durch Betonút übersandte Pannon ihr eine Rechnung für die Ausführung der Arbeiten, in denen sie als Datum der Fertigstellung den 20.11.2007 vermerkte. Pannon-Bau erteilte ihrerseits Pannon zwei Rechnungen über die von ihr ausgeführten Arbeiten, in denen als Datum der Fertigstellung der 14.12.2007 angegeben war.

Im gleichen Jahr schloss Pannon mit der Gebrüder Haider Építőipari kft («Haider») einen Vertrag, mit dem sie sich gegenüber Haider zum Einbau von Regenwasser-Abflussrinnen verpflichtete. Die Durchführung auch dieser Arbeiten wurde Pannon-Bau übertragen. In der von Haider erteilten Bauabnahmebescheinigung war der 11.12.2007 als Datum der Fertigstellung vermerkt. Dieser Tag war auch in der von Pannon erteilten Endrechnung als das Fertigstellungsdatum angegeben. Pannon-Bau stellte ihrerseits Pannon eine Rechnung aus, in der der 18.12.2007 als der Tag der Fertigstellung dieser Arbeiten angegeben war.

In ihrer Mehrwertsteuerabrechnung für das vierte Quartal 2007 führte Pannon die genannten drei Kreditorenrechnungen der Pannon-Bau auf und machte den Vorsteuerabzug geltend. Bei einer Prüfung dieser Mehrwertsteuerabrechnung stellte die ungarische Steuerverwaltung

¹ Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. Juli bis 30. September 2010 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen: EuGH, Urteil v. 15.7.2010 – Rs. C-582/08 (*Kommission/Vereinigtes Königreich*) zur Versagung des Erstattungsanspruchs bei ausserhalb der EU ansässigen Unternehmen für Vorsteuern im Zusammenhang mit ausgenommenen Finanzumsätzen, Urteil v. 29.7.2010 – Rs. C-40/09 (*Astra Zeneca UK*) zur Überlassung von Einkaufsgutscheinen an das Personal als entgeltliche Dienstleistung des Unternehmers, Urteil v. 29.7.2010 – Rs. C-188/09 (*Profaktor Kulesza u. a.*) zur Kürzung der abzugsfähigen Vorsteuer als Verwaltungssanktion bei Verletzung der Pflicht zur Verwendung einer Registrierkasse, Urteil v. 30.9.2010 – Rs. C-581/08 (*EMI Group*) zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von versenkten CDs, Urteil v. 30.9.2010 – Rs. C-392/09 (*Uszodaépítő*) zum Vorsteuerabzug bei Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, sämtliche Urteile noch nicht in Slg. veröffentlicht.

² Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

fest, dass die Daten der Fertigstellung in den Bauabnahmebescheinigungen von Betonút und Haider und den von Pannon erteilten Rechnungen von den Daten abwichen, die auf den Rechnungen von Pannon-Bau ausgestellt angegeben worden waren. Pannon und Pannon-Bau teilten der Steuerverwaltung mit, dass die von Pannon-Bau ausgestellten Rechnungen unrichtige Fertigstellungsdaten enthielten, welche durch Erteilung von Gutschriften sowie neuer, berichtigter Rechnungen anschliessend korrigiert wurden, ohne dass jedoch für die Gutschriften und Rechnungen fortlaufende Rechnungsnummern verwendet wurden.

Dessen ungeachtet erliess die Steuerbehörde einen Bescheid, mit dem Pannon aufgefordert wurde, zum einen die auf die von Pannon-Bau erbrachten Dienstleistungen entfallende Mehrwertsteuer, welche sie von dem von ihr für das vierte Quartal 2007 zu entrichtenden Steuerbetrag abgezogen hatte, und zum anderen eine Geldbusse sowie einen Verspätungszuschlag zu zahlen. Nach Ansicht dieser Steuerbehörde war ein Vorsteuerabzug weder aus den ursprünglich erteilten Rechnungen noch aus den korrigierten Rechnungen möglich, weil beide Rechnungen Formmängel aufwiesen.

Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte zum *Baranya Megyei Bíróság* (Komitatsgericht von Baranya), der das Verfahren aussetzte und dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vorlegte³. Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 167, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG einer nationalen Regelung oder Praxis entgegenstehen, wonach kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn die Rechnung über die dem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder die ihm erbrachten Dienstleistungen ursprünglich eine falsche Angabe enthielt, deren spätere Berichtigung

nicht alle in den anwendbaren nationalen Vorschriften enthaltenen Voraussetzungen erfüllt.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Vorsteuerabzug als integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer

Der EuGH weist zunächst darauf hin, dass das in den Art. 167 ff. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden könne. Das Recht auf Vorsteuerabzug könne für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden⁴.

Voraussetzungen der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Aus der Vorlageentscheidung gehe hervor, dass im vorliegenden Fall die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Art. 168 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG für das Recht der Klägerin auf Abzug der auf die ihr von Pannon-Bau erbrachten Dienstleistungen entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer erfüllt seien. Diese Dienstleistungen seien für die Zwecke der von Pannon im betreffenden EU-Mitgliedstaat bewirkten besteuerten Umsätze verwendet worden.

³ Baranya Megyei Bíróság (Ungarn), Vorabentscheidungsersuchen v. 14.9.2009, Abl. EU, C 11 v. 16.1.2010, 13.

⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 6.7.1995 – Rs. C-62/93 (*BP Soupergaz*), Slg. 1995, I-1883, Rz. 18; Urteil v. 21.3.2000 – verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98 (*Gabalfriša u. a.*), Slg. 2000, I-1577, Rz. 43; Urteil v. 6.7.2006 – verb. Rs. C-439/04 und C-440/04 (*Kittel und Recolta Recycling*), Slg. 2006, I-6161, Rz. 47.

Nach Art. 178 Buchst. a der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG sei jedoch die Ausübung des in Art. 168 Buchst. a bezeichneten Rechts auf Vorsteuerabzug an den Besitz einer Rechnung geknüpft. So müsse nach Art. 220 Nr. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG für jede Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung ausgestellt werden. Art. 226 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG stelle insoweit klar, dass gemäss Art. 220 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG ausgestellte Rechnungen unbeschadet der Sonderbestimmungen dieser Richtlinie nur die in Art. 226 genannten Angaben für Mehrwertsteuerzwecke enthalten müssten.

Keine Befugnis zur Festlegung weitergehender Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung

Daraus folge, dass die EU-Mitgliedstaaten die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht nach eigenem Gutdünken von der Erfüllung von Voraussetzungen betreffend den Inhalt der Rechnungen abhängig machen könnten, die in der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG nicht ausdrücklich vorgesehen sind. Diese Auslegung werde zudem durch Art. 273 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG bestätigt, wonach zwar die EU-Mitgliedstaaten weitere Verpflichtungen vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, diese Möglichkeit aber nicht dazu benutzt werden darf, zusätzlich zu den in Art. 226 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.

Angabe des Datums der Leistungserbringung

Zwar müsse in der Rechnung nach Art. 226 Nr. 7 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG der Tag, an dem die Dienstleistung abgeschlossen wurde, genau angegeben sein. Zu dem Zeitpunkt, als die nationale Steuerbehörde Pannon den Abzug der Mehrwertsteuer, die auf die ihr von Pannon-Bau erbrachten Dienstleistungen entfiel, als Vorsteuer verwehrte, verfügte sie jedoch bereits über die von Pannon-Bau berichtigten Rechnungen, in denen die zutreffenden Fertigstellungsdaten angegeben waren. Die MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG verbiete es indessen nicht, fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen.

Fortlaufende Nummerierung

Im vorliegenden Fall sei daher, sofern die berichtigten Rechnungen sämtliche in der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG, insbesondere in Art. 226, vorgeschriebenen Angaben enthielten, davon auszugehen, dass alle materiell- und formell-rechtlichen Voraussetzungen für das Recht der Klägerin auf einen Abzug der auf die von Pannon-Bau erbrachten Dienstleistung entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer erfüllt waren. Im Hinblick auf das Erfordernis einer fortlaufenden Nummerierung sei zu beachten, dass Art. 226 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG keine Verpflichtung vorsehe, dass berichtigte Rechnungen zur gleichen Serie gehören müssen wie die Gutschriften, mit denen die fehlerhaften Rechnungen aufgehoben werden.

3 Anmerkung

Im Besprechungsurteil stellt der EuGH fest, dass bei Erfüllen der materiell-rechtlichen Vor-

aussetzungen der Vorsteuerabzug auch dann zuzuerkennen ist, wenn die ursprüngliche Eingangsbuchung hinsichtlich der gesetzlichen Formerfordernisse Mängel aufweist, der Steuerpflichtige jedoch vor Erlassung eines Bescheids, mit dem der Vorsteuerabzug aberkannt wird, berichtigte Rechnungen vorlegen kann.

Der bemerkenswerte Unterschied zur bisherigen Praxis in den meisten EU-Mitgliedstaaten und eine auf den ersten Blick nicht unmittelbar erkennbare Tragweite der Entscheidung besteht darin, dass nach Auffassung des EuGH die Berichtigung offenbar auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung zurückwirkt (*ex-tunc*-Wirkung), d. h. der Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt des Vorliegens der fehlerhaften Rechnung geltend gemacht werden kann, und nicht erst, wenn die Berichtigung erfolgt ist.

Erstauflage ist insoweit, dass der EuGH es verweigert, ausdrücklich auf den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs einzugehen und auch die Rückwirkungsthematik nicht offen anspricht. Dies gilt umso mehr als der EuGH sich in *Terra Baubedarf*⁵ ausführlich mit der Frage der Rückwirkung des Vorsteuerabzugs auseinandergesetzt und entschieden hatte, dass eine Rückwirkung des Vorsteuerabzugs auf den Zeitpunkt Leistungserbringung bei nachträglicher Rechnungsstellung nicht stattfindet.

Dieses Urteil wurde in den meisten EU-Mitgliedstaaten im Sinne eines Rückwirkungsverbots für unrichtige oder ungenügende Rechnungen interpretiert, die später berichtigt oder ergänzt wurden. Wie *Pannon* zeigt, darf jedoch der Fall einer erstmaligen/nachträglichen Rechnungsausstellung – wie in Fall *Terra Baubedarf* – nicht mit dem Fall einer zunächst erteilten, unrichtigen Rechnung mit anschliessender Rechnungskorrektur gleichgesetzt werden.

Auch nach *Pannon* sind nicht alle Fragen zum Praxisthema «Rechnungsmängel» beantwortet. So stellt sich beispielsweise die Frage, ob eine

unvollständige Rechnung im Hinblick auf die zeitliche Wirkung einer Rechnungsergänzung ebenso zu behandeln ist wie eine unrichtige Rechnung und welche Mindestanforderungen eine Rechnung auf jeden Fall aufweisen muss, um überhaupt einer Berichtigung im Sinne von *Pannon* zugänglich zu sein.

Aus Schweizer Sicht hatte sich das Thema Rechnungsmängel bereits unter dem alten MWSTG infolge Praxisänderung der Eidg. Steuerverwaltung (Praxismitteilung «Behandlung von Formmängeln» vom 31.10.2006) und Einführung der «Pragmatismusartikel», Art. 45a und Art. 15a aMWSTGV, deutlich entschärft. Nach dem neuen MWSTG soll die Erteilung einer (ordnungsgemässen) Rechnung – entgegen deren ausdrücklichen Erwähnung in Art. 28 Abs. 1 Buchst. a MWSTG keine Voraussetzung des Vorsteuerabzugs mehr sein⁶. Dies verdeutlicht auch Art. 59 Abs. 1 MWSTGV, wonach als Nachweis einzig noch verlangt wird, dass für den Leistungsempfänger erkennbar sein muss, dass der Leistungserbringer die Steuer einfordert.

II EuGH, Urteil v. 30.09.2010 Rs. C-395/09 (*Oasis East*)⁷

Keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei Dienstleistungsbezug aus einem «Steuerparadies»

Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG, dessen Bestimmungen in Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG im Wesentlichen übernommen worden sind, ist dahin auszulegen, dass er nicht die Beibehaltung innerstaatlicher Rechtsvorschriften zulässt, die bei Inkrafttreten der 6. MWST-Richtlinie in dem betreffenden EU-Mitgliedstaat galten und generell das Recht auf Abzug der Vorsteuer ausschliessen, die im Fall des Erwerbs ein-

geführter Dienstleistungen entrichtet wird, im Zusammenhang mit denen die Zahlung des Entgelts unmittelbar oder mittelbar an eine Person erfolgt, die in einem in diesen Vorschriften als sog. Steuerparadies angeführten Gebiet oder Staat ansässig ist.

1 Ausgangssachverhalt

Oasis East sp. z o. o. («Oasis East») produziert und verkauft Wasserkühlanlagen. Im Rahmen ihrer Tätigkeiten, zu denen auch der Kundendienst gehört, greift sie auf Dienstleistungen eines Unternehmens mit Sitz in einem Gebiet zurück, das im polnischen Gesetz als «Steuerparadies» genannt ist. Dieses Unternehmen erbringt Managementleistungen für Oasis East und gewährt ihr technische Unterstützung. Die Leistungen umfassen insbesondere Marketing, Organisation von und Teilnahme an internationalen Messen, operative Massnahmen auf dem Gebiet der Produktionsplanung, Ingenieurleistungen, Beratung im Bereich Finanzen und Buchführung, Durchführung von Transporten, Dienstleistungen in Verbindung mit der Nutzung von Informationssystemen sowie Koordination im Bereich Ein- und Verkauf.

Im Jahr 2007 richtete Oasis East ein Gesuch um verbindliche Auskunft zur Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf Aufwendungen für von einem Unternehmen mit Sitz in einem Steuerparadies bezogene Verwaltungsdienstleistungen. Dieses Gesuch wurde abschlägig beschieden. Die Steuerverwaltung war insoweit der Auffassung, eine Beibehaltung des Vorsteuerauschlusses für die betreffenden aus einem Steuerparadies bezogenen Dienstleistungen sei durch die sog. Stand-still-Klausel des Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG⁵ gedeckt.

Der daraus resultierende Rechtsstreit gelangte zum *Naczelný Sad Administracyjny* (Haupt-

verwaltungsgericht), der das Verfahren aussetzte und dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vorlegte⁶. Gegenstand des Ersuchens um Vorabbescheid ist die Frage, ob Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁰, dessen Bestimmungen in Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG im Wesentlichen übernommen worden sind, die Beibehaltung innerstaatlicher Rechtsvorschriften zulässt, die bei Inkrafttreten der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹¹ in dem betreffenden Mitgliedstaat galten und generell das Recht auf Abzug der Vorsteuer ausschliessen, die im Fall des Erwerbs eingeführter Dienstleistungen entrichtet wird, im Zusammenhang mit denen die Zahlung des Entgelts unmittelbar oder mittelbar an eine Person erfolgt, die in einem in diesen Vorschriften als sog. Steuerparadies angeführten Gebiet oder Staat ansässig ist.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Vorsteuerabzug als integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer

Zur Beantwortung der Frage weist der EuGH darauf hin, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie

⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C-152/02 (*Terra Baubedarf*), Slg. 2004, I-5583.

⁶ Vgl. Botschaft, BBl. 2008, 6934 f.

⁷ Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

⁸ Seit 1.1.2007: Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

⁹ *Naczelný Sad Administracyjny* (Polen), Vorabentscheidungsersuchen v. 13.10.2009, Abl. EU, C 312 v. 19.12.2010, 21.

¹⁰ Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹¹ Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

77/388/EWG¹² als integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden könne¹³.

Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

Dieser Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug werde jedoch durch die abweichende Bestimmung des Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁴ eingeschränkt. Die EU-Mitgliedstaaten seien danach berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWST-Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat der Europäischen Union die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt¹⁵. Da der Rat keine solchen Bestimmungen erlassen habe, könnten die Mitgliedstaaten ihre

Rechtsvorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beibehalten. Bis heute enthalte also das Gemeinschaftsrecht keine Bestimmung, welche die vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossenen Ausgaben aufzähle¹⁶.

Enger Anwendungsbereich der Stand-still-Klausel

Zum Umfang der in Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁷ vorgesehenen abweichenden Regelung habe der EuGH bereits entschieden, dass diese Bestimmung voraussetze, dass die fraglichen Vorsteuerauschlüsse, welche die Mitgliedstaaten beibehalten dürfen, vor Inkrafttreten der 6. MWST-Richtlinie rechtmässig waren¹⁸. So habe Art. 11 der 2. MWST-Richtlinie 67/228/EWG, mit dem in Abs. 1 das Recht auf Vorsteuerabzug eingeführt wurde, in Abs. 4 vorgesehen, dass die EU-Mitgliedstaaten bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen von der Regelung des Vorsteuerabzugs ausschliessen können und zwar insbesondere solche Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können.

Mit der den EU-Mitgliedstaaten in Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG¹⁹ eingeräumten Befugnis sei folglich kein uneingeschränktes Ermessen verbunden, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschliessen und auf diese Weise die Regelung in Art. 11 Abs. 1 der 2. MWST-Richtlinie 67/228/EWG gegenstandslos zu machen. Diese Befugnis beziehe sich daher nicht auf allgemeine Auschlüsse und enthebe die EU-Mitgliedstaaten nicht der Verpflichtung, die Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend zu konkretisieren²⁰. Da es sich um eine Regelung handle, die

¹² Seit 1.1.2007: Art. 168 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹³ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.1.2002Rs. C-409/99 (*Metropol und Stadler*), Slg. 2002, I-81, Rz. 42; Urteil v. 26.05.2005 – Rs. C-465/03 (*Kretztechnik*), Slg. 2005, I-4357 [= EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (195 ff.)], Rz. 33; Urteil v. 15.4.2010 – Rs. C-538/08 und C-33/09 (*X Holding und Oracle Nederland*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 37.

¹⁴ Seit 1.1.2007: Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

¹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.12.2008 – Rs. C-371/07 (*Danfoss und AstraZeneca*), Slg. 2008, I-9549, Rz. 28; Urteil v. 15.4.2010 – Rs. C-538/08 und C-33/09 (*X Holding und Oracle Nederland*), noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 38.

¹⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.12. 2005 – Rs. C-280/04 (*Jyske Finans*), Slg. 2005, I-10683, Rz. 23; Urteil v. 11.12.2008Rs. C-371/07 (*Danfoss und AstraZeneca*), Slg. 2008, I-9549, Rz. 29.

¹⁷ Seit 1.1.2007: Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

eine Abweichung vom Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug darstelle, sei sie ausserdem eng auszulegen²¹.

Massgebender Zeitpunkt für die Anwendbarkeit der Stand-still-Klausel

Was die mögliche Anwendbarkeit der in Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²² vorgesehenen abweichenden Regelung angehe, sei festzustellen, dass diese Richtlinie in Polen am Tag des Beitritts des betreffenden Mitgliedstaats zur Europäischen Union in Kraft getreten sei, d. h. am 1. Mai 2004. Dieser Zeitpunkt sei also in Bezug auf den erwähnten Mitgliedstaat für die Anwendung der oben genannten Bestimmung einschlägig²³.

Unzulässigkeit der Beibehaltung eines allgemeinen Vorsteuerauschlusses

Im Rahmen der Beurteilung der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften stellt der EuGH sodann fest, dass diese Vorschriften eine Massnahme allgemeiner Art darstellt, mit der das Recht auf Vorsteuerabzug für jeden Erwerb eingeführter Dienstleistungen eingeschränkt werde, im Zusammenhang mit denen die Zahlung des Entgelts unmittelbar oder mittelbar an eine Person erfolgt, die in einem als sog. Steuerparadies angeführten Staat oder Gebiet ansässig ist. Derartige Rechtsvorschriften enthielten eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug, die über das durch Art. 17 Abs. 6 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁴ zugelassene Mass hinausgehe. So habe der EuGH bereits klargestellt, dass die EU-Mitgliedstaaten nicht ermächtigt seien, Ausschlüsse des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen Anwendung finden²⁵.

Keine Rechtfertigung durch das Ziel der Verhinderung von Steuerhinterziehung

Was schliesslich die von der polnischen Regierung vorgebrachte Erwägung betreffe, dass die nationalen Rechtsvorschriften das Ziel der Verhinderung von Steuerhinterziehung verfolgten, sei zwar seit seiner Entscheidung in Halifax anerkannt, dass das grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gelte²⁶. Doch dieses Verbot erlaube es den EU-Mitgliedstaaten nicht, den Anwendungsbereich des streitigen Vorsteuerauschlusses zu erweitern. Sollten zudem die im polnischen Recht vorgesehenen Beschränkungen in dem Erfordernis begründet sein, Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten, so sehe Art. 27 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG²⁷ zu diesem Zweck ein besonderes Verfahren vor, wonach der Rat der Europäischen Union jeden EU-Mitgliedstaat ermächtigen

¹⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 5.10.1999 – Rs. C-305/97 (*Roycoot*), Slg. 1999, I-6671, Rz. 21.

¹⁹ Seit 1.1.2007: Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.7.2005 – Rs. C-434/03 (*Charles und Charles Tijmens*), Slg. 2005, I-7037, Rz. 33 und 35.

²¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 22.12.2008 – Rs. C-414/07 (*Magoora*), Slg. 2008, I-10921, Rz. 28.

²² Seit 1.1.2007: Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²³ Vgl. EuGH, Urteil v. 22.12.2008 – Rs. C-414/07 (*Magoora*), Slg. 2008, I-10921, Rz. 27.

²⁴ Seit 1.1.2007: Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

²⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 23.4.2009 – Rs. C-74/08 (*PARAT*), Slg. 2009, I-3459, Rz. 28 und 29.

²⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax u. a.*), Slg. 2006, I-1609 [= EuGH Report 2/06, StR 2006, 412 (426 ff.)], Rz. 70.

²⁷ Seit 1.1.2007: Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

kann, abweichende Sondermassnahmen einzuführen.

3 Anmerkung

Nach Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG können die EU-Mitgliedstaaten Vorsteuerauschlüsse beibehalten, die sie im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG in ihren innerstaatlichen Vorschriften vorgesehen hatten, bis der Rat der Europäischen Union die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt. Eine Gemeinschaftsregelung zur Festlegung der Ausgaben, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein sollen, wurde bisher noch nicht verabschiedet. Die sog. Stand-still-Klausel berechtigt die EU-Mitgliedstaaten von den allgemeinen Grundsätzen für den Vorsteuerabzug abzuweichen und innerstaatliche Ausschlussstatbestände beizubehalten, die vor dem Inkrafttreten der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG galten.

Wie *Oasis East* abermals zeigt, wird die Stand-still-Klausel des Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG von den EU-Mitgliedstaaten häufig missbraucht. Gegen die Ausnahmenvorschrift verstösst es jedoch nicht, wenn ein EU-Mitgliedstaat bestehende Ausschlussstatbestände nach dem Inkrafttreten der 6. MWST-Richtlinie einschränkt und dadurch dem Ziel der Richtlinie näher kommt²⁸. Dagegen verstösst eine nationale Regelung gegen Art. 176 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG, wenn sie nach dem Inkrafttreten der 6. MWST-Richtlinie die bestehenden Ausschlussstatbestände erweitert und sich damit vom Ziel der Richtlinie entfernt²⁹.

Der EuGH hat im vorliegenden Urteil erneut klargestellt, dass das Recht der EU-Mitgliedstaaten zur Beibehaltung von Ausschlüssen vom Vorsteuerabzug nicht unbeschränkt ist und den Mitgliedstaaten insbesondere kein unein-

geschränktes Ermessen eingeräumt wird, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschliessen³⁰. Die Befugnis bezieht sich daher nicht auf allgemeine Ausschlüsse wie die im polnischen Recht vorgesehene Regelung, wonach sämtliche Bezüge von Dienstleistungen, die nach den allgemeinen Leistungsortsbestimmungen als in Polen erbracht gelten, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, soweit die Gegenleistung an eine in einem Steuerparadies ansässige Person entrichtet wird, und enthebt die EU-Mitgliedstaaten nicht von der Verpflichtung, die Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend zu konkretisieren.

²⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.6.2001 – Rs. C40/00 (*Kommission/Frankreich*), Slg. 2001, I-4539, Rz. 22

²⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.1.2002 – Rs. C-409/99 (*Metropol und Stadler*), Slg. 2002, I-81, Rz. 46; Urteil v. 14.6.2001 – Rs. C40/00 (*Kommission/Frankreich*), Slg. 2001, I-4539, Rz. 17.

³⁰ So bereits EuGH, Urteil v. 5.10.1999 – Rs. C-305/97 (*Royasco*), Slg. 1999, I-6671, Rz. 24.