EuGH Report 3/07

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

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

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

A Direkte Steuern[1]

I EuGH, Urteil v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 *(Meilicke)*[2] Anrechnung ausländischer Gewinnsteuern; keine zeitliche Beschränkung der Wirkung des Urteils

Die Art. 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung entgegenstehen, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein in einem EU-Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner dann in den Genuss einer Steuergutschrift kommt, die nach Massgabe des für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftssteuersatzes berechnet wird, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben EU-Mitgliedstaat hat, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat hat.

1 Ausgangssachverhalt

Der verstorbene H. Meilicke, der in Deutschland ansässig war, besass Aktien niederländischer und dänischer Gesellschaften, welche in den Jahren 1995 bis 1997 Dividenden ausschütteten. In der Folge beantragten die Erben des mittlerweile verstorbenen Meilicke eine Steuergutschrift in Höhe von 3/7 der Dividenden, die auf die für Meilicke veranlagte Einkommenssteuer angerechnet werden sollte. Das deutsche Finanzamt verweigerte dies mit der Begründung, dass nur die Körperschaftssteuer, die eine in Deutschland unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtige Gesellschaft belaste, auf die Einkommenssteuer angerechnet werden könne. Hiergegen wurde Klage beim Finanzgericht Köln erhoben, welches die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte[3].

2 Vorlagefrage

Die Vorlagefrage geht im Wesentlichen dahin, ob die in den Art. 56 und 58 EG enthaltene Kapitalverkehrsfreiheit einer nationalen Steuer-

1 Im Weiteren sei noch auf folgendes in den Berichtszeitraum fallendes Urteil zu den direkten Steuern verwiesen: EuGH, Urteil v. 13.3.2006 – Rs. C-524/04 *(Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht, zur Europarechtswidrigkeit der britischen Thin Cap Rules.

2 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

3 ABI. EU, C 228 v. 11.09.2004, 27.

vorschrift entgegensteht, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein in einem EU-Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner dann in den Genuss einer Steuergutschrift kommt, die nach Massgabe des für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Gewinnsteuersatzes berechnet wird, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben EU-Mitgliedstaat hat, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat hat.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit

Der EuGH hält unter Berufung auf sein in der Rechtssache Manninen ergangenes Urteil fest, dass dort bei der Berechnung einer Steuergutschrift für einen in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden empfangen hat, die von der in diesem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden muss, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftssteuer im Quellenstaat ergibt[4].
Sinn der im deutschen Steuerrecht enthaltenen Steuergutschrift von 3/7 sei es, die Doppelbesteuerung der an die Aktionäre ausgeschütteten Gewinne deutscher Gesellschaften dadurch zu verhindern, dass die von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft geschuldete Körperschaftssteuer auf die vom Aktionär geschuldete Einkommenssteuer auf Kapitaleinkünfte angerechnet werde. Dies führe dazu, dass letzten Endes die Dividenden beim Aktionär nur noch besteuert werden, soweit sie nicht bereits als ausgeschüttete Gewinne bei der Gesellschaft besteuert worden sind. Da die Steuergutschrift nur für Dividenden gelte, die von Gesellschaften mit Sitz in Deutschland ausgeschüttet werden, benachteilige diese Regelung die in Deutschland unbeschränkt einkommenssteuerpflichtigen Personen, die Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten beziehen, was sie davon abhalten könne, ihr Kapital in Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten anzulegen.

Rechtfertigungsgrund der Kohärenz

Mit Bezug auf den von der deutschen Regierung geltend gemachten Rechtfertigungsgrund der Kohärenz weist der EuGH zum einen darauf hin, dass dazu ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe notwendig sei, und zum anderen, dass das auf die Notwendigkeit der Wah-

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern
I EuGH, Urteil v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 *(Meilicke)*
Anrechnung ausländischer Gewinnsteuern; keine zeitliche Beschränkung der Wirkung des Urteils
II EuGH, Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 *(Rewe Zentralfinanz)*
Teilwertabschreibungen auf Auslandbeteiligungen
III EuGH, Urteil v. 24.5.2007 – Rs. C-157/05 *(Holböck)*
Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Dividenden aus der Schweiz

B Mehrwertsteuer
I EuGH, Urteil v. 19.4.2007 – Rs. C-455/05 *(Velvet & Steel)*
Unechte Steuerbefreiung der Übernahme von Verbindlichkeiten auf die Übernahme von Geldverpflichtungen beschränkt
II EuGH, Urteil v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 *(Planzer Luxembourg)*
Bindungswirkung einer Unternehmerbescheinigung und Begriff des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit

rung der Kohärenz einer Steuerreglung gestützte Vorbringen an dem Ziel zu messen sei, das mit der fraglichen Steuerregelung verfolgt werde.
Da mit der deutschen Steuerregelung das Ziel verfolgt werde, die Doppelbesteuerung von Gesellschaftsgewinnen zu verhindern, welche in Form von Dividenden ausgeschüttet werden, ist die Kohärenz immer dann gewährleistet, soweit der Zusammenhang zwischen der dem Aktionär gewährten Steuervergünstigung und der geschuldeten Körperschaftssteuer aufrechterhalten werde. Dies könne bei einer aus einem anderen EU-Mitgliedstaat herrührenden Dividende dadurch erzielt werden, dass die Steuergutschrift nach Massgabe der von der ausländischen Gesellschaft dort geschuldeten Körperschaftssteuer berechnet werde. Dass die Gewährung einer Steuergutschrift für eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat geschuldete Körperschaftssteuer zu Steuermindereinnahmen in Deutschland führen kann, stellt demgegenüber keinen Rechtfertigungsgrund dar[5].

Zeitliche Wirkung des Urteils

Der Antrag der deutschen Regierung, die zeitliche Wirkung eines allfälligen negativen Entscheides wegen der grossen finanziellen Auswirkungen zu beschränken, wird vom EuGH abgelehnt. Dies werde nur ausnahmsweise angeordnet[6] und könne nach ständiger Rechtsprechung auch nur in dem Urteil selbst vorgenommen werden, in dem über die erbetene Auslegung entschieden werde[7]. Dies stelle die Gleichbehandlung der EU-Mitgliedstaaten und der Einzelnen in Ansehung des Gemeinschaftsrechts sicher und erfülle damit die Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergäben.
Das vorliegende Urteil betreffe steuerliche Massnahmen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividenden, welche aus einem anderen EU-Mitgliedstaat stammen. Der EuGH hält fest, dass er bereits im in der Rechtssache Verkooijen ergangenen Urteil festgehalten habe, dass das Gemeinschaftsrecht einer Rechtsvorschrift eines EU-Mitgliedstaats entgegenstehe, welche die Gewährung einer Befreiung von der Einkommenssteuer auf Dividenden, die an natürliche Personen, die Anteilseigner sind, gezahlt werden, von der Voraussetzung abhängig mache, dass die Dividenden zahlende Gesellschaft ihren Sitz in diesem EU-Mitgliedstaat habe[8]. Seither wurden die in diesem Urteil vom EuGH aufgestellten Grundsätze in den in den Rechtssachen *Lenz*[9] sowie *Manninen*[10] bestätigt.

4 Anmerkung

Spätestens seit dem das finnische Anrechnungssystem betreffenden Entscheid des EuGH in der Rechtssache *Manninen* war im Prinzip klar, dass das in Deutschland bis 2001 geltende körperschaftssteuerliche Anrechnungsverfahren, welches eine Anrechnung von Gewinnsteuern einer ausschüttenden Gesellschaft nur dann

---

4 EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 *(Manninen),* Slg. 2004, I-7477.

5 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 *(Verkooijen),* Slg. 2000, I-4071, Rz. 59; EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 *(Manninen),* Slg. 2004, I-7477, Rz. 49.

6 Vgl. EuGH, Urteil v. 23.5.2000 – Rs. C-204/98 *(Buchner et al.),* Slg. 2000, I-3625, Rz, 39; EuGH, Urteil v. 17.2.2005 - Rs. C-453/02 und C-462/02 *(Linneweber und Akritidis),* Slg. 2005, I-1131, Rz. 42.

7 Vgl. EuGH, Urteil v. 2.2.1988 – Rs. 309/85 *(Barra),* Slg. 1988, 355, Rz. 13; EuGH, Urteil v. 15.12.1995 –Rs. C-415/93 *(Bosman et al.),* Slg. 1995, I-4921, Rz. 142; EuGH, Urteil v. 9.3.2000 – Rs. C-437/97 *(EKW und Wein & Co.),* Slg. 2000, I-1157, Rz. 57.

8 EuGH, Urteil v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 *(Verkooijen),* Slg. 2000, I-4071, Rz. 62.

9 EuGH, Urteil v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 *(Lenz),* Slg. 2004, I-7063.

10 EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 *(Manninen),* Slg. 2004, I-7477.

ermöglichte, wenn diese in Deutschland ansässig war, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstösst. Mit Blick auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz hat der EuGH die in der Rechtssache *Manninen* begründete Abkehr von einem formellen Verständnis des geforderten «unmittelbaren Zusammenhangs» zwischen Steuerbelastung und Steuerentlastung fortgesetzt, und ein materielles Verständnis der Kohärenz angewandt, welches auf den Zweck der deutschen Norm fokussiert.

Wie der EuGH im Besprechungsurteil jedoch klarstellt, ist die vorliegend zu beantwortende Rechtsfrage nicht erst in der Rechtssache *Manninen* entschieden worden, sondern bereits in der Rechtssache *Verkooijen*. Dort ging es zwar nicht um ein Anrechnungsverfahren ausländischer Gewinnsteuern, sondern um die Gewährung eines Freibetrags, welcher nur für Dividendenausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften gewährt wurde.

Der Schwerpunkt der Entscheidung liegt damit auf der Frage der Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Entscheides. Nachdem Generalanwalt *Tizzano* zum Schluss gelangt ist, dass die Wirkungen des Urteils in der Weise zu beschränken seien, dass nur Ansprüche von Steuerpflichtigen, die vor der Veröffentlichung des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts Köln im Amtsblatt der EU ihre Ansprüche geltend gemacht hatten[11], hat die erste Kammer des EuGH in Anwendung von Art. 44 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs beschlossen, die Rechtssache dem Gerichtshof vorzulegen, sodass es zu einem zweiten Schlussantrag gekommen ist, in welchem sich Frau Generalanwalt *Stix-Hackl* gegen eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Urteils ausgesprochen hat[12].

Nach ständiger Rechtsprechung sind EuGH-Urteile, welche gestützt auf Art. 234 EG ergehen, rückwirkend anzuwenden. Der Gerichtshof kann jedoch die zeitlichen Wirkungen eines Urteils beschränken, wenn sowohl «guter Glauben der Betroffenen» vorliegt als auch die «Gefahr schwerwiegender Störungen» besteht[13]. Davon macht der EuGH aber nur ganz ausnahmsweise Gebrauch, etwa wenn die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand oder bei Vorliegen grosser finanzieller Konsequenzen für einen EU-Mitgliedstaat. Im Besprechungsurteil verzichtet der EuGH jedoch darauf, die Auswirkungen dieses Urteils auf den deutschen Staatshaushalt näher zu beleuchten, in dem es eine zeitliche Begrenzung bereits aus formellen Gründen ablehnte. Bemerkenswert ist dabei, dass der EuGH zur Auffassung gelangt ist, die Vorlagefrage bereits im Entscheid, welcher in der Rechtssache Verkooijen ergangen ist (und nicht erst im Manninen-Urteil), beantwortet zu haben. Dies konnte nicht unbedingt erwartet werden, da es in diesem um die Gewährung eines Dividendenfreibetrages und nicht um ein Anrechnungsverfahren ging. In dem der EuGH somit relativ schnell davon ausgeht, dass eine Auslegungsfrage bereits beantwortet wurde, setzt er neben die bereits hohe materielle Hürde betreffend der Gewährung einer zeitlichen Beschränkung der Urteilswirkungen zusätzlich eine hohe formelle Hürde.

II EuGH, Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 *(Rewe Zentralfinanz)*[14] Teilwertabschreibungen auf Auslandbeteiligungen

Unter Umständen, wie denen des Ausgangsverfahrens, unter denen eine Muttergesellschaft eine Beteiligung an einer gebietsfremden Tochtergesellschaft hält, die es ihr ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen Tochtergesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, stehen die Art. 52 EG (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) und 58 EG (jetzt Art. 48 EG) einer Regelung eines EU-Mitgliedstaats entgegen, die

für eine in diesem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft die Möglichkeiten einschränkt, Verluste aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an in anderen EU-Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften steuerlich auszugleichen.

1 Ausgangssachverhalt

Die von Rewe Zentralfinanz («Rewe») absorbierte ITS Reisen GmbH («ITS») nahm in den Jahresabschlüssen 1993 und 1994 Teilwertabschreibungen auf den Beteiligungswerten ihrer niederländischen Tochtergesellschaft Kaufhof-Tourism Holdings BV («KTH») vor. Das Finanzamt Köln-Mitte weigerte sich, diese Abschreibung steuerlich zum Abzug zuzulassen, da es der Ansicht war, das damals in Kraft befindliche deutsche Recht lasse dies nur für inländische Tochtergesellschaften zu. Hiergegen wurde Klage beim Finanzgericht Köln erhoben, welches die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vorlegte[15].

2 Vorlagefrage

Die Vorlagefrage geht im Wesentlichen dahin, ob die Niederlassungsfreiheit bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit einer Regelung entgegenstehen, die für eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft die Möglichkeiten einschränkt, Verluste aus der Abschreibung auf Beteiligungswerte an in anderen EU-Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften steuerlich auszugleichen.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Verletzung der Niederlassungsfreiheit

Der EuGH hält zunächst unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass die Niederlassungsfreiheit vorliegend betroffen ist, da ein Beteiligungsverhältnis gegeben ist, welches es ITS ermöglicht hat, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der KTH auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen[16]. Während die Verluste von deutschen Tochtergesellschaften unmittelbar berücksichtigt werden, werden die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften nur unter bestimmten Voraussetzungen (Aktivitätsvorbehalt) bzw. im Umfang künftiger Gewinne abzugsfähig. Dieser Steuernachteil behindert die Niederlassungsfreiheit, da die nicht sofortige Berücksichtigung der Verluste ein Liquiditätsnachteil darstellt.

Konkretisierung von Marks & Spencer

Der Grundsatz der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten kann einen solchen Verstoss nicht rechtfertigen. Der EuGH macht darauf aufmerksam, dass er diesen Grundsatz in der Rechtssache *Marks & Spencer* nur in Verbindung mit zwei weiteren Rechtfertigungsgründen, der Gefahr

---

11 Schlussantrag des Generalanwalts *Tizzano* v. 10.11.2005.

12 Schlussantrag der Frau Generalanwalt *Stix-Hackl* v. 5.10.2006.

13 EuGH, Urteil v. 28.9.1994 – Rs. C-57/93 *(Vroege),* Slg. 1994, I-4541, Rz. 21; EuGH, Urteil v. 12.10.2000 – Rs. C-372/98 *(Cooke),* Slg. 2000, I-8683, Rz. 42; EuGH, Urteil v. 10.1.2006 – Rs. C-402/03 *(Skov und Bilka),* Slg. 2006, I-199, Rz. 51; EuGH, Urteil v. 18.1.2007 – Rs. C-313/05 *(Maciej Brzezisnki),* noch nicht in Slg. veröffentlicht, Rz. 56.

14 ABI. EU, C 96 v. 28.04.2007, 4.

15 Abl. EU, C 273 v. 6.11.2004, 10.

16 EuGH, Urteil v. 13.4.2000 – Rs. C-251/98 *(Baars),* Slg. 2000, I-2787, Rz. 22; EuGH, Urteil v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 *(X und Y),* Slg. 2002, I-10829, Rz. 37; EuGH, Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *(Cadbury Schweppes),* Rz. 31; EuGH, 13.3.2007 – Rs. C-524/04 *(Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation),* Rz. 27.

einer doppelten Verlustberücksichtigung und der Steuerfluchtgefahr, zugelassen habe[17].

Keine doppelte Verlustberücksichtigung

Die fraglichen Verluste sind der Muttergesellschaft aufgrund der Wertminderung ihrer Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften entstanden und werden nur bei der Muttergesellschaft berücksichtigt und erfahren eine gegenüber der Behandlung von Verlusten, die die Tochtergesellschaft selbst erlitten haben, getrennte steuerliche Behandlung. Eine solche getrennte Berücksichtigung der von den Tochtergesellschaften selbst erlittenen Verluste und der Verluste der Muttergesellschaft kann jedoch keinesfalls als doppelte Berücksichtigung derselben Verluste qualifiziert werden.

Kein sonstiger Rechtfertigungsgrund

Kein Erfolg war auch den Versuchen beschieden, die Regelung mit den Hinweisen auf die Bekämpfung der Steuerumgehung bzw. der Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen von Auslandssachverhalten zu rechtfertigen. Mit Bezug auf die Steuerumgehung verwies der EuGH auf seine Rechtsprechung, dass dies nur in Bezug auf Regelungen möglich sei, welche rein künstliche Konstruktionen bekämpfen[18] und mit Bezug auf die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen wies er auf die Amtshilferichtlinie hin[19]. Da auch die Rechtfertigungsgründe der Kohärenz und der Territorialität abgelehnt wurden, kam der EuGH zum Schluss, dass die Niederlassungsfreiheit der fraglichen deutschen Regelung entgegensteht.

---

17 EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *(Marks & Spencer),* Slg. 2005, I-10837, Rz. 43, 51 (vgl. dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 ff., 189 f.; Marti/Widrig-Giallouraki, ST 2006, 283 ff., 284 f.).

18 EuGH, Urteil v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 *(ICI),* Slg. 1999, I-4695, Rz. 26; EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 *(Marks & Spencer),* Slg. 2005, I-10837, Rz. 57; EuGH, Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *(Cadbury Schweppes),* Rz. 51.

19 Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. EU, L 336, 15).

20 EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 *(Keller Holding),* Slg. 2006, I-2107, Rz. 51.

21 Vgl. Ewald, Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften bei Existenz einer Nachversteuerungsregelung im Inland, IStR 2006, 155 ff.; Jochum, Zur Fortsetzung der Rechtssache «Marks & Spencer»: Gestattet das europäische Gemeinschaftsrecht eine «geltungserhaltende Reduktion» des nationalen Steuerrechts?, IStR 2006, 621 ff.; Lang, The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word, European Taxation (ET) 2006, 54 ff.; Lang, «Marks & Spencer» – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, SWI 2006, 3 ff.; Lang, Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction, ET 2006, 421 ff.; Scheunemann, Decision in the «Marks & Spencer» Case: a Step Forward, but No Victory for Cross-Border Group Taxation in Europe, Intertax 2006, 54 ff.; O'Shea, Marks and Spencer v. Halsey: restriction, justification and proportionality, EC Tax Review 2006, 66 ff.; Isenbaert/Valjemark, «M&S» judgement: the ECJ caught between a rock and a hard place, EC Tax Review 2006, 10 ff.; SMIT, «Marks & Spencer»: The Paradoxes, ET 2006, 411 ff.; Vanistendael, The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, ET 2006, 413 ff.; Douma/Naumburg, «Marks & Spencer»: Are National Tax Systems Eclairé?, ET 2006, 431 ff.

22 Vgl. Kubaile, Neueste Entwicklungen im deutschen Steuerrecht, StR 2007, 603 f., 604.

23 Zweifelnd Röhrbein, Steuerliche Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften, IWB Nr. 13 vom 11.7.2007, Fach 11A, 731 ff., 736.

24 ABl. EU, C 155 v. 7.7.2007, 3, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

Keine Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit

Im Weiteren verzichtete der EuGH unter Berufung auf sein Urteil in der Rechtssache *Keller Holding*[20] auf eine Prüfung der fraglichen Bestimmung unter dem Blickwinkel der Kapitalverkehrsfreiheit, da bereits eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit feststand.

4 Anmerkung

Im Besprechungsurteil schränkt der EuGH den in der Rechtssache *Marks & Spencer* aufgestellten Rechtfertigungsgrund der «Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Mitgliedstaaten» ein und verleiht diesem schärfere Konturen, was vom zu dieser Entscheidung ergangenen Schrifttum gemeinhin gefordert wurde[21].

Aus schweizerischer Sicht ist natürlich bedauerlich, dass der EuGH die Frage der Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit offen gelassen hat. Da das Urteil zur Niederlassungsfreiheit ergangen ist, sind Abschreibungen auf schweizerischen Beteiligungen von europäischen Beteiligungen vom Besprechungsurteil nicht direkt betroffen. Das deutsche Bundesministerium der Finanzen (BMF) schränkt daher die Wirkungen des Besprechungsurteils im hierzu erlassenen BMF-Schreiben vom 11. Juni 2007 ausdrücklich auf EU/EWR-Tochtergesellschaften ein[22]. Das BMF geht jedoch noch einen Schritt weiter, indem es Abschreibungen nicht zulassen will, welche auf Umstände zurückzuführen sind, die ausserhalb des Gebiets der EU und des EWR liegen. Dies kann beispielsweise Abschreibungen deutscher Grossmuttergesellschaften auf ihren EU-Tochtergesellschaften betreffen, die auf Wertminderungen ihrer schweizerischen Enkelgesellschaften zurückzuführen sind. Ob diese Lesart des Besprechungsurteils durch das BMF europarechtskonform ist, wird sich weisen[23].

III EuGH, Urteil v. 24.5.2007 – Rs. C-157/05 *(Holböck)*[24] Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Dividenden aus der Schweiz

Art. 57 Abs. 1 EG ist dahin auszulegen, dass Art. 56 EG nicht die Anwendung einer am 31. Dezember 1993 bestehenden Regelung durch einen EU-Mitgliedstaat berührt, wonach für einen Anteilseigner, der Dividenden von einer inländischen Gesellschaft bezieht, ein Steuersatz in Höhe der Hälfte des Durchschnittssteuersatzes, für einen Anteilseigner, der Dividenden von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, an der er zu zwei Dritteln beteiligt ist, dagegen der normale Einkommenssteuersatz gilt.

1 Ausgangssachverhalt

Der in Österreich ansässige Winfried Holböck ist Geschäftsführer der österreichischen CBS Conmeth Business System GmbH (CBS GmbH), welche mit Kosmetikprodukten handelt. Alleingesellschafterin der CBS GmbH ist die CBS Conmeth Business System AG (CBS AG) mit Sitz in der Schweiz. Herr Holböck ist zu zwei Dritteln an CBS AG beteiligt und bezog von dieser in den Jahren 1992 bis 1996 Dividenden, welche in Österreich der vollen Einkommenssteuer unterlagen.

In der Folge ordnete das österreichische Finanzamt Sicherstellung der Steuerforderung in Höhe von ATS 119 Mio. an, was von Herrn Holböck angefochten wurde. Er macht geltend, dass die volle Besteuerung von Dividenden aus schweizerischen Quellen gegen Art. 56 EG (Kapitalverkehrsfreiheit) verstösst, der alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs, auch zwischen den EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten, verbiete. Der angerufene Verwaltungsgerichtshof legte

die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[25].

2 Vorlagefrage

Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage im Wesentlichen wissen, ob Art. 56 EG einer Regelung entgegenstehen wonach für einen Anteilseigner, der Dividenden von einer inländischen Gesellschaft bezieht, ein Steuersatz in Höhe der Hälfte des Durchschnittsteuersatzes, für Dividendenausschüttungen einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige zu zwei Dritteln beteiligt ist, dagegen der normale Einkommenssteuersatz gilt.

3 Aus den Entscheidungsgründen

Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

Der EuGH setzt sich zunächst mit der Abgrenzung der verschiedenen Grundfreiheiten auseinander und stellt fest, dass vorliegend im Gegensatz zu den Rechtssachen *Cadbury Schweppes*[26] und *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*[27] die nationale Regelung nicht nur auf qualifizierte Beteiligungen anwendbar ist und dass daher sowohl die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) als auch die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) betroffen sein könne[28].

Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit

Mit Bezug auf die Niederlassungsfreiheit hält der EuGH sodann fest, dass das Kapitel des EG-Vertrags über das Niederlassungsrecht keine Bestimmung enthält, die dessen Anwendungsbereich auf Sachverhalte erstreckt, die die Niederlassung eines Staatsangehörigen eines EG-Staates in einem Drittland betreffen[29]. Somit könne die Niederlassungsfreiheit vorliegend nicht geltend gemacht werden.

Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit

Weiter hält der EuGH unter Berufung auf sein Urteil in der Rechtssache *Lenz* fest, dass die fragliche österreichische Regelung eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, die nach Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich verboten ist[30]. Da die Dividenden vorliegend aber aus einem Drittstaat (der Schweiz) stammten, stehe Art. 56 Abs. 1 EG unter dem Vorbehalt der Ausnahmeregelung von Art. 57 Abs. 1 EG[31].

Ausnahme von Art. 57 Abs. 1 EG

Mit Bezugnahme auf seine Rechtsprechung in der Rechtsache *Test Claimants in the FII Group Litigation* hält der EuGH fest, dass dies nicht nur Vorschriften betreffe, die Investitionen oder die Niederlassung beschränken, sondern auch solche, die die sich daraus ergebenden Dividendenzahlungen beschränken[32]. Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs in Form einer ungünstigeren steuerlichen Behandlung von Dividenden aus ausländischen Quellen falle somit unter Art. 57 Abs. 1 EG, wenn sie sich auf Beteiligungen beziehe, die zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und der betroffenen Gesellschaft erworben wurden, und die es dem Anteilseigner ermöglichten, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen. Dies ist bei einer steuerlich ungünstigeren Behandlung von Dividenden ausländischen Ursprungs, die aus einer Zwei-Drittel-Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft herrühren.
Wie der EuGH bereits in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* ausgeführt hat, kann auch eine nach dem 31.

Dezember 1993 erlassene nationale Regelung von Art. 57 Abs. 1 EG profitieren, wenn sie im Wesentlichen mit einer vor diesem Datum erlassenen Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt. Etwas anderes sei nur der Fall, wenn eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht beruhe und neue Verfahren einführe. Da die fragliche Regelung letztlich auf das Einkommenssteuergesetz von 1988 zurückgehe, sei Art. 57 Abs. 1 EG anwendbar und die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zur Schweiz unschädlich.

25 ABl. EU, C 143 v. 11.6.2005, 26.

26 EuGH, Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *(Cadbury Schweppes),* Slg. 2006, I-7995, Rz. 31 f. (vgl. dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881 ff., 883 f.; Marti/Widrig Giallouraki, Slalomkurs um die Kapitalverkehrsfreiheit?, ST 2007, 121 ff., 124).

27 EuGH, Urteil v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 *(Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation),* Rz. 28 ff.

28 Vgl. dazu auch EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 *(Test Claimants in the FII Group Litigation),* Rz. 36, 80 und 142).

29 Vgl. EuGH, Beschluss v. 10.5.2007 – Rs. C-102/05 *(A und B),* Rz. 29.

30 EuGH, Urteil v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 *(Lenz),* Slg. 2004, I-7063, Rz. 20 ff.

31 Gemäss Art. 57 Abs. 1 EG berührt Art. 56 EG die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf Drittstaaten nicht, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschliesslich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung zu den Kapitalmärkten bestehen (vgl. dazu Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/07, StR 2007, 417 ff., 421 ff.).

32 EuGH, Urteil v. 12.12.2006 – Rs. C-446/04 *(Test Claimants in the FII Group Litigation),* Rz. 183.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil ist insbesondere aus schweizerischer Sicht von Bedeutung, da die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten nach wie vor wenig geklärt ist. Während der EuGH den Anwendungsbereich der Stillhalteklausel von Art. 57 Abs. 1 EG in der im EuGH Report 2/07 berichteten Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* bereits erstmals ausgelotet hat, enthält das Besprechungsurteil interessante Hinweise auf das Verhältnis der (nur auf EU-Sachverhalte anwendbaren) Niederlassungsfreiheit zur (grundsätzlich auch auf Drittstaatensachverhalte anwendbaren) Kapitalverkehrsfreiheit.

Diesbezüglich hat der EuGH im Besprechungsurteil klargestellt, dass «auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung abzustellen» sei. Keine Rolle spielen dagegen die persönlichen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen. Somit kann ein Steuerpflichtiger die Kapitalverkehrsfreiheit auch mit Bezug auf eine Gesellschaft anrufen, an der er eine qualifizierte Beteiligung (d. h. eine Beteiligung, die es ihm ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betroffenen Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen) verfügt. Voraussetzung ist aber, dass von der nationalen Regelung auch Steuerpflichtige betroffen sein können, welche lediglich über Portfolio-Beteiligungen verfügen. Ist dies nicht der Fall, dann tritt die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit als bloss «zwangsläufige Folge» der Verletzung der Niederlassungsfreiheit hinter diese zurück.

Noch nicht definitiv geklärt ist dagegen die Frage, ab welcher Beteiligungshöhe ein «sicherer Einfluss auf die Entscheidungen und Tätigkeiten der Gesellschaft» ausgeübt werden kann. Während der EuGH im in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* ergangenen Urteil eine 50%-Beteili-

gung als hierfür ausreichend erachtet hat, hielt es mit Bezug auf eine 10%-Beteiligung in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* fest, dass dies in der Regel nicht genüge. Im in der Rechtssache *Lasertec* ergangenen Beschluss bezeichnet der EuGH bereits eine Beteiligung von 25% als «wesentlich» und schliesst nicht aus, dass auch eine Beteiligung von geringerer Höhe infolge anderer Faktoren (z. B. Beteiligung an Darlehensgeberin) einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen und Tätigkeiten der Beteiligungsgesellschaft vermitteln könne[33].

Ist die Kapitalverkehrsfreiheit auf einen Drittstaatensachverhalt erst einmal anwendbar (d. h. ist eine nationale Regelung nicht bloss auf qualifizierte Beteiligungen anwendbar), muss die nächste Hürde, die Stillstandsklausel von Art. 57 Abs. 1 EG, genommen werden. Wie bereits in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* ist der Beschwerdeführer im Besprechungsurteil daran gescheitert, dass die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit materiell auf eine Regelung zurückgeht, welche bereits am 31. Dezember 1993 bestand. Die Ausführungen des EuGH zur Auslegung von Art. 57 Abs. 1 EG schliessen denn im Wesentlichen auch an diejenigen in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* an, sodass der Ausgang des Verfahrens diesbezüglich kaum Überraschung bot[34].

B Mehrwertsteuer[35]

I EuGH, Urteil v. 19.4.2007 – Rs. C-455/05 *(Velvet & Steel)*[36] Unechte Steuerbefreiung der Übernahme von Verbindlichkeiten auf die Übernahme von Geldverpflichtungen beschränkt

Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 2 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. c der MWST-System-Richtlinie] ist dahin auszulegen, dass der Begriff der «Übernahme von Verbindlichkeiten» andere als Geldverbindlichkeiten, wie die Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, vom Anwendungsbereich dieser Bestimmung ausschliesst.

1 Ausgangssachverhalt

Die Burmeister Immobilien GmbH verkaufte im September 1998 ein Grundstück, welches mit einem vermieteten Mehrfamilienhaus bebaut war. Im Juli 1999 führten zwei Privatpersonen einen ähnlichen Verkauf durch. In den beiden Kaufverträgen übernahmen die Verkäufer die Verpflichtung, noch ausstehende Renovierungsarbeiten an den betroffenen Bauwerken

33 EuGH, Beschluss v. 10.5.2007 – Rs. C-492/04 *(Lasertec)*, Rz. 22 f.

34 Vgl. Schönfeld, Anmerkung, IStR 2007, 443 f.

35 Die weiteren in den Berichtszeitraum fallenden Urteile zum Mehrwertsteuerrecht, namentlich EuGH, Urteil v. 7.6.2007 – Rs. C-335/05 *(Řízení Letového Provozu)* zum Gegenseitigkeitserfordernis bei der Mehrwertsteuererstattung nach der 13. MWST-Richtlinie, Urteil v. 14.6.2007 – Rs. C-434/05 *(Horizon College)* zur steuerfreien Gestellung eines bei einer Lehreinrichtung beschäftigten Lehrers an eine andere Lehreinrichtung als eng verbundene Dienstleistung, Urteil v. 14.6.2007 – Rs. C-445/05 *(Werner Haderer)* zu den Voraussetzungen des steuerbefreiten Unterrichts von Privatlehrern im Rahmen von Kursen einer Erwachsenenbildungseinrichtung sowie Urteil v. 26.6.2007 – Rs. C-284/04 *(T-Mobile Austria GmbH u. a.)* zur Frage der wirtschaftlichen Tätigkeit bei der staatlichen Vergabe von UMTS-Lizenzen im Wege der Versteigerung, konnten in dieser Ausgabe nicht berücksichtigt werden.

36 ABl. EU, C 96 v. 28.4.2007, 14, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

37 ABl. EU, C 60 v. 11.3.2006, 21.

durchzuführen. Die beiden Privatpersonen hatten zudem eine Mietgarantie übernommen. Nach diesen Verkäufen schlossen die Verkäufer mit der Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH («Velvet & Steel») als «Abtretung eines Kaufpreisanteils gegen Verpflichtungsübernahme» bezeichnete Verträge ab. Mit den Abtretungsverträgen übernahm Velvet & Steel die Renovierungsverpflichtungen hinsichtlich der Immobilien, welche die Verkäufer eingegangen waren, und die Mietgarantie als Gegenleistung für einen Teil des Kaufpreises dieser Immobilien. Mit diesen Verträgen verpflichtete sich Velvet & Steel, die Verkäufer von sämtlichen Kosten und Ansprüchen freizuhalten, welche den Erwerbern der Immobilien aufgrund von Renovierungsarbeiten und der Mietgarantie zustanden. In der Folge erklärten sich die beiden Erwerber der Immobilien damit einverstanden, Velvet & Steel von ihren Verpflichtungen als Gegenleistung für die Zahlung eines Teils des an Velvet & Steel abgetretenen Kaufpreises an sie freizustellen. Der Gewinn aus diesem Geschäft sollte Velvet & Steel als «Entlohnung bzw. pauschale Entschädigung/Abfindung für eventuell entgangenen Profit» verbleiben. Dieser Gewinn wurde von Velvet & Steel zur Umsatzsteuer erklärt.

Nach einer Betriebsprüfung entschied das Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, dass die Übernahme der Renovierungsverpflichtung durch Velvet & Steel eine Leistung darstelle, die zwingend der deutschen Umsatzsteuer unterliege. Velvet & Steel erhob gegen den in der Folge erlassenen Steuerbescheid des Finanzamts Einspruch, welcher am 10.6.2003 von diesem zurückgewiesen wurde. Gegen diese Entscheidung erhob Velvet & Steel Klage beim Finanzgericht Hamburg. Gestützt auf das Argument, dass keiner der beiden Aufträge, welche sie übernommen habe, tatsächlich zur Ausführung gekommen sei, vertrat sie vor dem Finanzgericht die Auffassung, die streitigen Umsätze seien als «Übernahme von Verbindlichkeiten» im Sinne von § 4 Ziff. 8 lit. g des deutschen UStG anzusehen, welcher die Umsetzung von Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 2 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. c der MWST-System-Richtlinie] in innerstaatliches Recht darstelle. Das Finanzamt vertrat dagegen die Ansicht, dass sich diese gemeinschaftsrechtliche Vorschrift ausschliesslich auf die Übernahme von Geldverbindlichkeiten beziehe, während die Übernahme der Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, als «Dienstleistungsverpflichtung» anzusehen sei. Das Finanzgericht Hamburg hatte Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts, es setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[37].

2 Vorlagefrage

Ist Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 2 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. c der MWST-System-Richtlinie] hinsichtlich des Begriffs der «Übernahme von Verbindlichkeiten» dahin gehend auszulegen, dass hierunter nur Geldverbindlichkeiten zu subsumieren sind, oder erfasst die Vorschrift auch die Übernahme von anderen Verbindlichkeiten, z. B. von Dienstleistungsverpflichtungen?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Einheitliche (enge) Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Steuerbefreiungsbestimmungen im Lichte aller Sprachfassungen

Einleitend weist der EuGH in seiner Entscheidung darauf hin, dass die Begriffe, mit denen die (unechten) Steuerbefreiungen in Art. 13 der 6. MWST-Richtlinie umschrieben sind, grundsätzlich eng auszulegen seien, da diese Steuer-

befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt[38]. Nach ständiger Rechtsprechung seien diese Steuerbefreiungen ferner autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, welche eine von EU-Mitgliedstaat zu EU-Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollten[39]. Demnach müssten die Gemeinschaftsbestimmungen im Licht aller Sprachfassungen der Gemeinschaft einheitlich ausgelegt und angewandt werden[40].

Auslegungsgrundsätze bei terminologisch unterschiedlichen Sprachfassungen

Dazu stellt der EuGH fest, dass die 6. MWST-Richtlinie in ihrem Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 2 [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. c der MWST-System-Richtlinie] keine Definition des Begriffs der «Übernahme von Verbindlichkeiten» enthalte, wobei eine vergleichende Untersuchung der verschiedenen Sprachfassungen dieser Bestimmung terminologische Unterschiede hinsichtlich des Begriffs der «Übernahme von Verbindlichkeiten» ergäbe. In manchen Sprachfassungen – wie der deutschen, der französischen und der italienischen – habe dieser Ausdruck eine allgemeine Bedeutung, während sich andere Sprachfassungen – wie die englische und die spanische – klar auf Geldverbindlichkeiten bezögen.
Vor diesem Hintergrund erinnert der EuGH daran, dass nach ständiger Rechtsprechung die in einer der Sprachfassungen einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift verwendete Formulierung nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung dieser Vorschrift herangezogen werden oder insoweit Vorrang vor den anderen Sprachfassungen beanspruchen könne, da eine solche Vorgehensweise mit dem Erfordernis einer einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts unvereinbar wäre[41]. Bestünden sprachliche Unterschiede, so lasse sich die Bedeutung des betroffenen Ausdrucks nicht auf der Grundlage einer ausschliesslich wörtlichen Auslegung ermitteln. Vielmehr sei der Ausdruck in diesem Fall in seinem Kontext und im Licht des Zwecks und der Systematik der 6. MWST-Richtlinie auszulegen[42].

Begriff der «Übernahme von Verbindlichkeiten»

Zum Kontext, in welchem der hier gegenständliche Ausdruck steht, stellt der EuGH fest, dass die in Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 2 [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. c der MWST-System-Richtlinie] vorgesehene (unechte) Befreiung ausser der Übernahme von Verbindlichkeiten die Vermittlung und die Über-

38 Vgl. u.a. EuGH, Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-472/03 *(Arthur Andersen),* Slg. 2005, I-1719, Rz. 24; Urteil v. 9.2.2006 – Rs. C-415/04 *(Stichting),* Slg. 2006, I-1385, Rz. 13; Urteil v. 13.7.2006 – Rs. C-89/05 *(United Utilities),* Slg. 2006, I-6813, Rz. 21.

39 Vgl. u.a. EuGH, Urteil v. 20.11.2003 – Rs. C-8/01 *(Traksatorringen),* Slg. I-13711, Rz. 37; Urteil v. 1.12.2005 – Rs. C-394/04 und C-395/04 *(Ygeia),* Slg. 2005, I-10373, Rz. 15.

40 Vgl. u. a. EuGH, Urteil v. 7.12.1995 – Rs. C-449/93 *(Rockfon),* Slg. 1995, I-4291, Rz. 28; Urteil v. 8.12.2005 – Rs. C-280/04 *(Jyske Finans),* Slg. 2005, I-10683, Rz. 31.

41 Vgl. u.a. EuGH, Urteil v. 12.11.1998 – Rs. C-149/97 *(Institute of the Motor Industry),* Slg. 1998, I-7053, Rz. 16.

42 Vgl. u.a. EuGH, Urteil v. 5.6.1997 – Rs. C-2/95 *(SDC),* Slg. 1997, I-3017, Rz. 22; Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-428/02 *(Fonden Marselisborg Lystbadenhavn),* Slg. 2005, I-1527, Rz. 42; Urteil v. 8.12.2005 – Rs. C-280/04 *(Jyske Finans),* Slg. 2005, I-10683, Rz. 31.

43 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 26. 6. 2003 – Rs. C-305/01 *(MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring),* Slg. 2003, I-6729, Rz. 64; Urteil v. 4.5.2006 – Rs. C-169/04 *(Abbey National),* Slg. 2006, I-4027, Rz. 66.

nahme von Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten betreffe. Es sei festzuhalten, dass es sich bei all diesen (weiteren) Umsätzen ihrer Art nach um Finanzdienstleistungen handelt. Ferner gelte dasselbe für die anderen Umsätze, auf welche in den Ziff. 1 und Ziff. 3 bis 6 des Art. 13 Teil B lit. d [neu: Art. 135 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie] hingewiesen werde. So betreffe Ziff. 1 Kredite, Ziff. 3 das Einlagengeschäft, den Kontokorrentverkehr, den Zahlungs- und Überweisungsverkehr, Geschäfte mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, Ziff. 4 Zahlungsmittel, Ziff. 5 Aktien und sonstige Wertpapiere und Ziff. 6 die Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften. Obwohl diese Umsätze, die durch die Art der erbrachten Dienstleistungen definiert werden, nicht notwendigerweise von Banken oder Finanzinstituten getätigt werden müssten[43], fielen sie dennoch in ihrer Gesamtheit in den Bereich der Finanzgeschäfte.

Übernahme der Verpflichtung zur Renovierung einer Immobilie ihrer Art nach kein Finanzgeschäft

Für den streitgegenständlichen Fall kommt der EuGH daher zu dem Ergebnis, dass die Übernahme der Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, ihrer Art nach kein Finanzgeschäft im Sinne des Art. 13 Teil B lit. d [neu: Art. 135 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie] darstelle und demnach nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung falle. Diese Auslegung werde im Übrigen durch den Zweck der Befreiung von Finanzgeschäften bestätigt, nämlich die Schwierigkeiten, die mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer verbunden sind, zu beseitigen und eine Erhöhung der Kosten des Verbraucherkredits zu vermeiden. Da solche Schwierigkeiten nicht aufträten, wenn die Übernahme der Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, der Mehrwertsteuer unterliege, eigne sich dieses Geschäft nicht für eine Befreiung. Folglich erlaubten weder der Wortlaut noch der Kontext noch der Zweck des Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 2 [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. c der MWST-System-Richtlinie] die Feststellung, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber die Übernahme von Verbindlichkeiten, die keinen Finanzcharakter haben, von der Mehrwertsteuer habe befreien wollen. Daraus folge, dass die Übernahme einer solchen Verbindlichkeit der Mehrwertsteuer unterliegt.

4 Anmerkung

Das Besprechungsurteil ist insofern von Bedeutung, als damit erstmals der Begriff «Übernahme von Verbindlichkeiten» im Sinne von Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 2 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. c der MWST-System-Richtlinie] geklärt worden ist. Nach der bisherigen in einer Vielzahl von EU-Mitgliedstaaten vertretenen Auffassung wurde ein weiterer Anwendungsbereich angenommen, als dies nach *Velvet & Steel* der Fall ist. So sollte neben der Übernahme von Geldverbindlichkeiten auch die Übernahme von sonstigen geldwerten Verpflichtungen aller Art unter diese Befreiung subsumiert werden können. Aufgrund des Urteils in *Velvet & Steel* steht nunmehr gemeinschaftsrechtlich fest, dass hierunter ausschliesslich Geschäftsvorfälle zu verstehen sind, welche als Übernahme von Geldverbindlichkeiten in den Bereich der Finanzdienstleistungen fallen, während die Übernahme von Sachleistungsverpflichtungen nicht von Steuer befreit ist.
Darüber hinaus bemerkenswert ist die Feststellung des EuGH, dass die Steuerbefreiung der in Art. 13 Teil B lit. d der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 135 Abs. 1 der MWST-System-Richt-

linie] geregelten Finanzdienstleistungen nicht voraussetzt, dass diese von Banken oder Finanzinstituten erbracht werden. Er knüpft damit an seine Entscheidung in *SDC*[44] an, in welcher erstmals die Formel entwickelt wurde, dass auch Dienstleistungen eines Dritten, der kein Kreditinstitut ist, unter die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 1 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 135 Abs. 1 lit. b der MWST-System-Richtlinie] fallen können, wenn diese Leistungen des Dritten ihrer Art nach und spezifisch für die eigenen Ausgangsleistungen des Kreditinstituts selbst sind.

II EuGH, Urteil v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 *(Planzer Luxembourg)*[45] Bindungswirkung einer Unternehmerbescheinigung und Begriff des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit

1. Die Art. 3 lit. b und 9 Abs. 2 der 8. MWST-Richtlinie[46] *[betreffend das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland aber im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige] sind dahin auszulegen, dass eine dem Muster in Anhang B dieser Richtlinie entsprechende Bescheinigung grundsätzlich die Vermutung begründet, dass der Betreffende nicht nur in dem Mitgliedstaat, dessen Steuerverwaltung ihm die genannte Bescheinigung ausgestellt hat, mehrwertsteuerpflichtig ist, sondern dass er dort auch ansässig ist.*
Diese Bestimmungen bedeuten allerdings nicht, dass es der Steuerverwaltung des Staates, in dem die Erstattung der Vorsteuer beantragt wird, verwehrt wäre, sich bei Zweifeln an der wirtschaftlichen Realität des Sitzes, dessen Anschrift in dieser Bescheinigung angegeben ist, zu vergewissern, ob diese Realität tatsächlich gegeben ist, indem sie auf die Verwaltungsmassnahmen zurückgreift, die die Gemeinschaftsregelung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer hierzu vorsieht.
2. Art. 1 Ziff. 1 der 13. MWST-Richtlinie[47] *[betreffend das Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige] ist dahin auszulegen, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft der Ort ist, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden.*

1 Ausgangssachverhalt

Die Planzer Luxembourg Sàrl («Planzer Luxembourg») betreibt ein Transportunternehmen. Sie hat ihren Sitz in Frisange, Luxemburg. Ihr einziger Gesellschafter ist die Planzer Transport AG («P AG») mit Sitz in Dietikon, Schweiz. Geschäftsführer der Planzer Luxembourg sind zwei Angestellte der P AG. Einer von ihnen wohnt in der Schweiz, der andere in Italien.
Im April 1997 und im Mai 1998 stellt die Planzer Luxembourg bei der deutschen Steuerverwaltung Anträge auf Erstattung der Mehrwertsteuer, die sie in Deutschland beim Bezug von Kraftstoff entrichtet hatte. Die Anträge bezogen sich auf DEM 11 004 für das Jahr 1996 und auf DEM 16 670 für das Jahr 1997. Jedem dieser Anträge war eine dem Muster in Anhang B der 8. MWST-Richtlinie entsprechende Bescheinigung der luxemburgischen Steuerverwaltung beigefügt. Ausweislich dieser Bescheinigung ist die Planzer Luxembourg in Luxemburg für Zwecke der Mehrwertsteuer unter einer luxemburgischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer registriert.
Nachdem jedoch die deutsche Steuerverwaltung von ihrer Informationsdienststelle Aus-

land die Auskunft erhalten hatte, dass Planzer Luxembourg unter der in der Bescheinigung angegebenen Adresse keinen Telefonanschluss unterhalte, kam sie zu dem Schluss, Planzer Luxembourg habe den Sitz ihrer Geschäftsleitung in der Schweiz und nicht in Luxemburg, und lehnte die Erstattungsanträge ab. Als Begründung verwies die deutsche Steuerverwaltung darauf, dass nach § 18 Abs. 9 des deutschen UStG – entsprechend der durch Art. 4 Abs. 2 der 13. MWST-Richtlinie eröffneten Möglichkeit – bei nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen diejenigen Vorsteuern von der Vergütung ausgeschlossen seien, welche sich auf den Bezug von Kraftstoffen beziehen.

Nach Zurückweisung der gegen diese Bescheide von Planzer Luxembourg eingelegten Einsprüche durch die deutsche Steuerverwaltung gab das von Planzer Luxembourg angerufene Finanzgericht Köln der Klage gegen die abschlägigen Bescheide statt. Als Begründung führte es aus, dass Luxemburg überwiegend Ausgangspunkt der von Planzer Luxembourg gegenüber der Schweizer Muttergesellschaft erbrachten Umsätze gewesen sei und dass sich der Sitz von Planzer Luxembourg in Luxemburg befinde. Dieses Urteil wurde jedoch vom Bundesfinanzhof mit der Begründung aufgehoben und an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen, das erstinstanzliche Gericht sei, indem es auf den Ort des statutarischen Sitzes der Gesellschaft abgestellt habe, zu Unrecht davon ausgegangen, dass Planzer Luxembourg in Luxemburg ansässig sei. Das in der Folge abermals mit der Sache befasste Finanzgericht Köln beschloss, das Verfahren auszusetzen und legte dem EuGH die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG vor[48].

2 Vorlagefragen

(1) Ergibt sich aus einer dem Muster in Anhang B der 8. MWST-Richtlinie entsprechenden Unternehmerbescheinigung eine Bindungswirkung bzw. eine unwiderlegliche Vermutung für die Ansässigkeit des Unternehmers im Ausstellungsstaat der Bescheinigung?

(2) Für den Fall, dass die Frage 1 zu verneinen ist:

Ist der Begriff «Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit» im Sinne des Art. 1 Ziff. 1 der 13. MWST-Richtlinie dahin gehend auszulegen, dass damit der Ort gemeint ist, an dem die Gesellschaft ihren statutarischen Sitz hat,

- oder ist auf den Ort abzustellen, an dem die geschäftsleitenden Entscheidungen getroffen werden,
- oder kommt es auf den Ort an, an dem die für das übliche operative Tagesgeschäft massgeblichen Entscheidungen gefällt werden?

3 Aus den Entscheidungsgründen

Doppelte Zielsetzung der 8. MWST-Richtlinie

Einleitend erinnert der EuGH an den Zweck der 8. MWST-Richtlinie, welcher darin bestehe, das Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer

44 EuGH, Urteil v. 5.6.1997 – Rs. C-2/95 *(SDC)*, Slg. 1997, I-3017.

45 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

46 Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6.12.1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der EU-Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige, ABl. EU, L 331 v. 27.12.1979, 11-19.

47 Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17.11.1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der EU-Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, ABl. EU, L 326 v. 21.11.1986, 40–41.

48 ABl. EU, C 96 v. 22.4.2006, 5.

festzulegen, die in einem EU-Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen entrichtet worden ist, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig sind, und so die Regeln für den Erstattungsanspruch nach Art. 17 Abs. 3 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 170 der MWST-System-Richtlinie] zu harmonisieren[49]. Erstes Ziel dieser Richtlinie sei es, wie sich aus ihrem zweiten Erwägungsgrund ergäbe, zu vermeiden, dass ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger deshalb einer Doppelbesteuerung unterliegt, weil er die Steuer, die ihm in einem anderen EU-Mitgliedstaat in Rechnung gestellt worden ist, endgültig tragen muss. Aus dem sechsten Erwägungsgrund der 8. MWST-Richtlinie gehe ferner hervor, dass ihr weiteres allgemeines Ziel darin bestehe, bestimmte Formen der Steuerhinterziehung und der Steuerumgehung zu bekämpfen[50]. Um dieser doppelten Zielsetzung gerecht zu werden, gebe die 8. MWST-Richtlinie dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer, die er in einem EU-Mitgliedstaat entrichtet hat, in dem er weder Sitz noch feste Niederlassung, weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthaltsort hat und in dem er keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat[51], wobei die Erstattung davon abhängig gemacht werde, dass der Steuerverwaltung des EU-Mitgliedstaats, in dem die Erstattung beantragt wird (Erstattungsstaat), eine Bescheinigung der Steuerverwaltung des Ausstellungsstaats über die Eigenschaft des Antragsstellers als mehrwertsteuerpflichtiger Unternehmer vorgelegt wird.

Vermutungswirkung einer Unternehmerbescheinigung

Art. 9 Abs. 2 der 8. MWST-Richtlinie sehe in diesem Zusammenhang zur Gewährleistung des reibungslosen Funktionierens dieses Mechanismus vor, dass der von der Steuerverwaltung des Ausstellungsstaats vorgelegte Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger dem in Anhang B der Richtlinie aufgeführten Muster entsprechen müsse. Nach diesem Muster sind in dem genannten Nachweis u. a. die Steuernummer und «Anschrift, Sitz» der betreffenden Person anzugeben. Ausserdem ist diese Bescheinigung nach Art. 3 Buchst. b der 8. MWST-Richtlinie von der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats auszustellen, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist.

Somit begründet nach Ansicht des EuGH eine dem Muster in Anhang B der 8. MWST-Richtlinie entsprechende Bescheinigung die Vermutung, dass der Betreffende nicht nur im Ausstellungsstaat mehrwertsteuerpflichtig, sondern dort auch in irgendeiner Art und Weise ansässig ist, sei es, dass er dort über den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verfügte oder dass er dort eine feste Niederlassung unterhalte, von der aus Umsätze getätigt werden. Die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats sei damit grundsätzlich in tatsächlicher und in rechtlicher Hinsicht durch die Angaben dieser Bescheinigung gebunden.

Prüfungsrecht der Steuerverwaltung des Erstattungsstaates

Im Hinblick auf die Unterschiede, die bei den Erstattungsvoraussetzungen zwischen der Regelung der 8. MWST-Richtlinie für in einem anderen EU-Mitgliedstaat als dem Erstattungsstaat ansässige Steuerpflichtige und der Regelung der 13. MWST-Richtlinie für nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige bestünden, verbiete es die Ausstellung einer dem Muster in Anhang B der 8. MWST-Richtlinie entsprechenden Bescheinigung jedoch nicht, dass die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats sich zu vergewissern versuche, dass der Sitz, dessen Anschrift in einer derartigen Bescheinigung angegeben wird, wirtschaftlich tatsächlich existiert.

Insoweit erinnert der EuGH daran, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems[52] und ausserdem nach ständiger Rechtsprechung eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf Normen des Gemeinschaftsrechts nicht erlaubt sei[53]. Eine solche läge vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach den in der 8. MWST-Richtlinie aufgestellten Bedingungen in den Genuss des Erstattungssystems zu kommen versuche, obwohl der Sitz, dessen Anschrift in der dem Muster in Anhang B dieser Richtlinie entsprechenden Bescheinigung genannt wird, im Ausstellungsstaat keiner wirtschaftlichen Realität entspräche und der Betreffende ausserdem nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig wäre, sodass er nicht unter die genannte 8. MWST-Richtlinie, sondern unter die 13. MWST-Richtlinie fiele.

Habe die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats beispielsweise im Fall eines Verdachts auf Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten Zweifel an der wirtschaftlichen Realität des in dieser Bescheinigung angegebenen Sitzes, könne sie jedoch aufgrund der sich aus dieser Bescheinigung ergebenden Vermutung nicht ohne weitere vorherige Nachprüfung gegenüber dem Steuerpflichtigen die Erstattung verweigern. Ihr stehe dann nach Art. 6 der 8. MWST-Richtlinie die Möglichkeit offen, den Steuerpflichtigen zu zwingen, ihr die Auskünfte zu erteilen, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist[54], so etwa Informationen, von denen anzunehmen ist, dass sie es ihr ermöglichen, die wirtschaftliche Realität des in der Bescheinigung über die Steuerpflichtigeneigenschaft genannten Sitzes zu bewerten. Gehe aus den erhaltenen Informationen hervor, dass die in der Bescheinigung über die Eigenschaft als Steuerpflichtiger angegebene Anschrift weder dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen entspreche noch die einer festen Niederlassung sei, von der aus dieser Steuerpflichtige seine Umsätze tätigt, sei die Steuerverwaltung des Erstattungsstaats berechtigt, die vom Steuerpflichtigen beantragte Erstattung zu verweigern, wobei es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleibe, den Rechtsweg zu beschreiten[55].

Im Hinblick auf die zweite Vorlagefrage betont der EuGH, dass im Sinne der 13. MWST-

---

49 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 13.7.2000 – Rs. C-136/99 *(Monte Dei Paschi Di Siena),* Slg. 2000, I-6109, Rz. 20, und Urteil v. 15.3.2007 – Rs. C 35/05 *(Reemtsma),* ABl. EU, C 95 v. 28.4.2007, 7, noch nicht in Slg. veröffentlicht, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/07, StR 2007, 417 (428), Rz. 26.

50 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 11.6.1998 – Rs. C-361/96 *(Grandes sources d'eaux minérales françaises),* Slg. 1998, I-3495, Rz. 28.

51 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 25.1.2001 – Rs. C-429/97 *(Kommission/Frankreich),* Slg. 2001, I-637, Rz. 28.

52 EuGH, Urteil v. 20.2.1997 – Rs. C-260/95 *(DFDS),* Slg. 1997, I-1005, Rz. 23.

53 Vgl. für die Mehrwertsteuer u. a. EuGH, Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 *(Fini H),* Slg. 2005, I-1599, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (192), Rz. 32, und Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 *(Halifax u. a.),* Slg. 2006, I-1609, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 2/06, StR 2006, 413 (426), Rz. 68.

54 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urt. v. 13.7.2000 – Rs. C-136/99 *(Monte Dei Paschi Di Siena),* Slg. 2000, I-6109, Rz. 31.

55 Vgl. in diesem Sinne in Bezug auf den Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten EuGH, Urteil v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 *(Fini H),* Slg. 2005, I-1599, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 1/06, StR 2006, 181 (192), Rz. 33 und 34; vgl. entsprechend im Zusammenhang mit Art. 43 EG auch EuGH, Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *(Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas),* Slg. 2006, I-7995, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881, Rz. 55.

Richtlinie die Eigenschaft als nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger u. a. voraussetze, dass für den Steuerpflichtigen in diesem Gebiet keiner der in Art. 1 Ziff. 1 der Richtlinie genannten Anknüpfungspunkte vorliegt. Zu diesen Anknüpfungspunkten gehörten u. a. der «Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit» und das Vorhandensein einer «festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind».

Begriffsmerkmale einer «festen Niederlassung» im Allgemeinen und für Transportunternehmen im Besonderen

Nach seiner gefestigten Rechtsprechung verlange der Niederlassungsbegriff einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand[56]. Daher setze er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermögliche[57]. Im Hinblick auf das Transportwesen verlange dieser Begriff für die Anwendung der Gemeinschaftsregelung über die Mehrwertsteuer zumindest ein Büro, in dem Verträge abgefasst und die Entscheidungen der täglichen Geschäftsführung getroffen werden können, sowie einen Stellplatz für die Transportfahrzeuge[58]. Dagegen weise der Umstand, dass die genannten Fahrzeuge im betreffenden EU-Mitgliedstaat zugelassen seien, nicht zwingend auf eine feste Niederlassung in diesem Mitgliedstaat hin[59].

Kriterien zur Bestimmung des «Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit»

Zum Begriff «Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit» im Sinne von Art. 1 Ziff. 1 der 13. MWST-Richtlinie sei festzustellen, dass zwar ein und derselbe Ort gleichzeitig Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und feste Niederlassung des betreffenden Unternehmens sein könne, die Tatsache allein aber, dass diese Bestimmung, wie im Übrigen auch Art. 1 der 8. MWST-Richtlinie, zwischen den Begriffen «Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit» und «feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind», unterscheidet, zeige, dass der erste dieser Begriffe nach der Vorstellung des Gemeinschaftsgesetzgebers eine vom zweiten unabhängige Bedeutung habe. Daraus folge, dass es der Umstand, dass nach den vom vorlegenden Gericht im Rahmen des Ausgangsverfahrens getroffenen Feststellungen der Ort, von dem aus die Tätigkeiten der Planzer Luxembourg tatsächlich ausgeübt werden, nicht im Ausstellungsstaat liegt, an sich noch nicht ausschliesst, dass sie dort den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit unterhält. Wenn es sich wie im Ausgangsverfahren um eine Gesellschaft handelt, bezieht sich der Begriff «Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit» im Sinne von Art. 1 Ziff. 1 der 13. MWST-Richtlinie auf den Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden.

Bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft sei demnach eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der statutarische Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der – gewöhnlich mit diesem übereinstimmende – Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik dieser Gesellschaft bestimmt wird. Andere Elemente, wie der Wohnsitz der Hauptführungskräfte, der Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentritt, der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden, und der

Ort, an dem die Finanz- und insbesondere die Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden, könnten ebenfalls in Betracht gezogen werden. Mithin lasse sich eine fiktive Ansiedlung in der Form, wie sie für eine «Briefkastenfirma» oder für eine «Strohfirma» charakteristisch ist, nicht als Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 1 Ziff. 1 der 13. MWST-Richtlinie einstufen[60].

4 Anmerkung

Die Bedeutung des Besprechungsurteils liegt in der erstmaligen Feststellung, dass die nationalen Steuerbehörden in der EU-27 im Rahmen des Verfahrens zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige, was die Frage der Ansässigkeit des Antragstellers im Gebiet der Gemeinschaft oder im Drittland anbelangt, nicht an die in einer Bescheinigung gemäss Art. 3 lit. b Satz 1 und Anhang B der 8. MWST-Richtlinie genannten Angaben gebunden sind. Nach dem nunmehr geltenden *acquis communautaire* können die nationalen Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten hierüber eigene Sachverhaltsermittlungen anstellen und bei Zweifeln hinsichtlich der Ansässigkeit vom Antragsteller im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht auch den Nachweis verlangen, wo er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, oder selbst den Beweis führen, dass dieser Sitz vom statutarischen Sitz des Antragstellers abweicht.

Die durch das vorliegende Urteil insoweit relativierte Bedeutung der sog. Unternehmerbescheinigung erscheint im Ergebnis vertretbar, wenn auch nicht verkannt werden darf, dass sie die verfahrensrechtliche Situation des Antragstellers gegenüber einer uneingeschränkten Verpflichtung der EU-Mitgliedstaaten zur gegenseitigen Anerkennung der von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilten Bescheinigung gemäss Art. 3 lit. b Satz 1 und Anhang B der 8. MWST-Richtlinie verschlechtert. Dass die Frage der Ansässigkeit der Planzer Luxembourg Sàrl im EU-Ausland oder im Drittland (hier: Schweiz) für die Frage der Erstattungsfähigkeit der deutschen Mehrwertsteuer überhaupt eine Rolle spielte, rührt daher, dass Drittlandsunternehmer – im Gegensatz zu EU-Unternehmern – nach dem deutschen Mehrwertsteuerrecht[61] mit Vorsteuerbeträgen, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen, ausdrücklich vom Vorsteuervergütungsverfahren ausgeschlossen sind.

Nach *Planzer Luxembourg* steht gemeinschaftsrechtlich fest, dass die Unternehmerbescheinigung (besser: Registrierungsbescheinigung) eine notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung zur Teilnahme am Erstattungsverfahren nach der 8. MWST-Richtlinie ist. Durch sie wird lediglich der Nachweis erbracht, dass der Unternehmer für Zwecke der Mehrwertsteuer im Ausstellungsstaat registriert ist. Ein darüber hinausgehender Aussa-

56 Vgl. EuGH, Urteil v. 4.7.1985 – Rs. 168/84 *(Berkholz),* Slg. 1985, 2251, Rz. 18; Urteil v. 20.2.1997 – Rs. C-260/95 *(DFDS),* Slg. 1997, I-1005, Rz. 20, und Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-190/95 *(ARO Lease),* Slg. 1997, I-4383, Rz. 15.

57 Vgl. EuGH, Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-190/95 *(ARO Lease),* Slg. 1997, I-4383, Rz. 16.

58 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 17.7.1997 – Rs. C-190/95 *(ARO Lease),* Slg. 1997, I-4383, Rz. 19 und 27, sowie Urteil v. 7.5.1998 – Rs. C 390/96 *(Lease Plan),* Slg. 1998, I-2553, Rz. 26.

59 Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteil v. 7.5.1998 – Rs. C 390/96 *(Lease Plan),* Slg. 1998, I-2553, Rz. 21 und 27.

60 Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.2006 – Rs. C-341/04 *(Eurofood IFSC),* Slg. 2006, I-3813, Rz. 35; Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 *(Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas),* Slg. 2006, I-7995, dazu bereits Luuk/Oesterhelt/Winzap, EuGH Report 4/06, StR 2006, 881, Rz. 68.

61 Vgl. § 18 Abs. 9 Satz 7 USTG (DE); Ausübung der Option zum Vorsteuerausschluss gemäss Art. 4 Abs. 2 der 13. MWST-Richtlinie.

gegehalt, dass der Unternehmer im Ausstellungsstaat nicht nur einen rein statutarischen, sondern auch den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, kann ihr nicht entnommen werden.

Offen bleibt jedoch auch nach *Planzer Luxembourg* die von der praktischen Bedeutung her wohl interessantere Frage, ob eine Bescheinigung gemäss Art. 3 lit. b Satz 1 und Anhang B der 8. MWST-Richtlinie, die von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt wurde, wenn schon nicht hinsichtlich der Ansässigkeit so doch zumindest hinsichtlich des Nachweises der Unternehmereigenschaft des Antragstellers verbindlich ist. Der Wortlaut des Art. 3 lit. b Satz 1 der 8. MWST-Richtlinie lässt zum einen die Auslegung zu, dass mit der Bescheinigung nur der Nachweis erbracht wird, dass der Antragsteller als Unternehmer registriert ist, d. h. gewährleistet ist, dass der betreffende Ausstellungsstaat die Umsätze des dort als Unternehmer erfassten Antragstellers, für welche er im anderen EU-Mitgliedstaat den Vorsteuerabzug geltend macht, besteuern kann. Es erscheint jedoch auch die Auslegung möglich, dass der Ausstellungsstaat mittels der Bescheinung die Unternehmereigenschaft verbindlich feststellt. Nach *Planzer Luxembourg* erscheint es jedoch überwiegend wahrscheinlich, dass der EuGH auch insoweit die Verbindlichkeit der Bescheinigung verneinen würde.

Bemerkenswert sind schliesslich die Ausführungen des EuGH zum Begriff «Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit», da diesen insbesondere auch im Hinblick auf Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 43 der MWST-System-Richtlinie] sowie Art. 9 Abs. 2 lit. e der 6. MWST-Richtlinie [neu: Art. 56 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie] Bedeutung zukommt, wonach als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistende bzw. der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.