EuGH Report 1/09

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

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

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

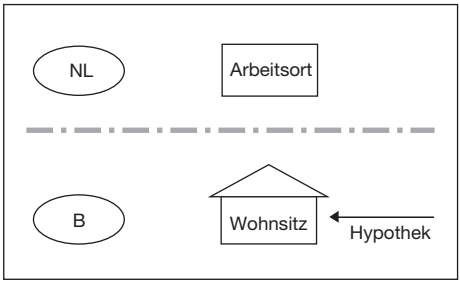
A Direkte Steuern

I EuGH, Urteil v. 16.10.2008 – Rs. C-527/06 *(Renneberg)*[1] Berücksichtigung von Verlusten aus Immobilien bei einem Grenzgänger

Art. 39 EG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in dem EU-Mitgliedstaat wohnt, in dem er Einkünfte erzielt, die sein gesamtes oder nahezu sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen ausmachen, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für diese Einkünfte in diesem EU-Mitgliedstaat nicht die negativen Einkünfte betreffend ein ihm gehörendes, in einem anderen EU-Mitgliedstaat belegenes Wohngebäude geltend machen kann, während ein im erstgenannten EU-Mitgliedstaat Ansässiger solche negativen Einkünfte bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für seine Einkünfte geltend machen kann.

1 Ausgangssachverhalt

Der niederländische Staatsangehörige Renneberg verlegte seinen Wohnsitz von den Niederlanden nach Belgien. In Belgien wohnte er in einer mittels Hypothekardarlehen finanzierten Eigentumswohnung. Herr Renneberg war weiterhin bei der niederländischen Gemeinde Maastricht beschäftigt und erzielte sein gesamtes Arbeitseinkommen in den Niederlanden.



Da die Hypothekarzinsen den Eigenmietwert seiner Wohnung überstiegen, wollte er diesen Ausgabenüberschuss in den Niederlanden von seinen Arbeitseinkünften in Abzug bringen. Dies wurde ihm von den niederländischen Steuerbehörden verwehrt. Der schliesslich angerufene Hoge Raad legte die Sache dem EuGH zur Prüfung der Vereinbarkeit der niederländischen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht vor[2].

2 Aus den Entscheidungsgründen

Zur Anwendbarkeit von Art. 39 EG-Vertrag (Arbeitnehmerfreizügigkeit)

Unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung hält der EuGH fest, dass jeder EU-Angehörige, der in einem anderen EU-Mitgliedstaat als seinem Wohnstaat unselbständig beschäftigt ist, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit in den Anwendungsbereich von Art. 39 EG-Vertrag fällt[3]. Somit kann sich auch der niederländische Staatsangehörige Renneberg, der seinen Wohnsitz von den Niederlanden nach Belgien verlegt und weiterhin in den Niederlanden beschäftigt ist, auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäss Art. 39 EG-Vertrag berufen.

Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit

Der EuGH weist sodann darauf hin, dass sich ansässige Personen und Gebietsfremde mit Bezug auf die Einkommenssteuer in der Regel nicht in einer gleichartigen Situation befinden. Anders liegt der Fall nur dann, wenn kein objektiver Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen besteht, der eine solche unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte[4]. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein gebietsfremder Steuerpflichtiger in seinem Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt.
Insofern ist die Situation des in Belgien ansässigen Herrn Renneberg durchaus mit derjenigen einer in den Niederlanden ansässigen Person vergleichbar. Daher gebietet es Art. 39 EG-Vertrag, dass die negativen Einkünfte betreffend eine im Ansässigkeitsstaat belegene Wohnung von den Steuerbehörden des Beschäftigungsstaats bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

Inhaltsübersicht

A Direkte Steuern

I EuGH, Urteil v. 16.10.2008 – Rs. C-527/06 *(Renneberg)*
Berücksichtigung von Verlusten aus Immobilien bei einem Grenzgänger

II EuGH, Urteil v. 23.10.2008 – Rs. C-527/06 *(Krankenheim Ruhesitz am Wannsee)*
Nachbesteuerung von Betriebsstättenverlusten im Ansässigkeitsstaat

III EuGH, Urteil v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07 *(Papillon)*
Gruppenbesteuerung und Niederlassungsfreiheit

IV EuGH, Urteil v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 *(Les Vergers du Vieux Tauves)*
Nutzniessung ist keine Kapitalbeteiligung nach Mutter-Tochter-Richtlinie

V EuGH, Urteil v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07 *(Truck Center)*
Quellensteuern auf grenzüberschreitenden Zinszahlungen

B Mehrwertsteuer

EuGH, Urteil v. 6.11.2008 – Rs. C-291/07 *(Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet)*
Leistungsortsbestimmung beim Bezug von Katalogleistungen

---

1 ABl. EU, C 313 v. 6.12.2008, 4; noch nicht in Slg. veröffentlicht.

2 ABl. EU, C 56 v. 10.3.2007, 20.

3 Vgl. EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – Rs. C-152/03 *(Ritter-Coulais)*, Slg. 2006, I-1711, Rz. 31 ; EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-212/05 *(Hartmann)*, Slg. 2007, I-6303, Rz. 17 ; EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-182/06 *(Lakebrink und Peters-Lakebrink)*, Slg. 2007, I-6705, Rz. 15; EuGH, Urteil v. 11.9.2007 – Rs. C-287/05 *(Hendrix)*, Slg. 2007, I-6909, Rz. 46; EuGH, Urteil v. 17.1.2008 – Rs. C-152/05 *(Kommission/Deutschland)*, Rz. 20.

4 Vgl. EuGH, Urteil v. 22.3.2007 – Rs. C-383/05 *(Talotta)*, Slg. 2007, I-2555, Rz. 19 m. w. Hinw.

3 Anmerkung

Das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Renneberg* betrifft den Fall einer sogenannten indirekten Diskriminierung. Nachdem der EuGH in der vielbeachteten Entscheidung in der Rechtssache *Schumacker* den Tätigkeitsstaat zur Gewährung von Sozialabzügen verpflichtet hat, geht er im vorliegenden Urteil noch einen Schritt weiter, indem er ihn auch zur Übernahme von negativen Einkünften aus der Wohnung im Ansässigkeitsstaat verpflichtet.

Das zwischen der Schweiz und der EU abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen vom 21. Juni 1999 (FZA)[5] gewährleistet analog zu Art. 39 EG-Vertrag die Freizügigkeit der Arbeitnehmer[6]. Zur Erreichung der Ziele des FZA treffen die Vertragsparteien alle erforderlichen Massnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der EU, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden[7]. Soweit für die Anwendung des FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des EuGH vor dem 21. Juni 1999 berücksichtigt[8]. Dies heisst aber nicht, dass die Rechtsprechung des EuGH, welche nach diesem Datum ergangen ist, bei der Auslegung nicht zu berücksichtigen ist. Das Bundesgericht wendet vielmehr häufig auch neuere Rechtsprechung des EuGH bei der Auslegung des FZA an[9]. Dies ist auch sachgerecht. Da das FZA grundsätzlich eine parallele Rechtsentwicklung im Gemeinschaftsrecht einerseits und im Rahmen des FZA andererseits ausweist, sollte auch die neue Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich berücksichtigt werden[10]. Insofern ist das Urteil Renneberg auch bei der Auslegung des FZA mitzuberücksichtigen.

Da die schweizerische Quellensteuerordnung, welche auf nicht in der Schweiz ansässige Personen anwendbar ist, den Abzug von Verlusten aus dem Ansässigkeitsstaat nicht zulässt, ist fraglich, ob diese mit der Rechtsprechung des EuGH vereinbar ist. Diese Zweifel bestehen aber nicht erst seit dem Urteil in der Rechtssache *Renneberg*, sondern bereits seit Inkrafttreten des FZA. Nach unserem Dafürhalten und der überwiegenden Auffassung in der Literatur verstossen die Art. 91 ff. DBG aber bereits gegen das in der Rechtssache *Schumacker* ergangene Urteil des EuGH, welches aufgrund von Art. 16 Abs. 2 FZA von der Schweiz zwingend zu beachten ist[11]. Obwohl die Botschaft des Bundesrates zum FZA seinerseits festgehalten hat, dass sich die schweizerische Quellensteuerordnung «im Spannungsfeld des Diskriminierungsverbots» befindet, kam sie dennoch zum Schluss, dass sie «im Grossen und Ganzen» mit der Schumacker-Doktrin des EuGH vereinbar sei[12]. Die Frage bedarf der Klärung durch einen höchstrichterlichen Entscheid.

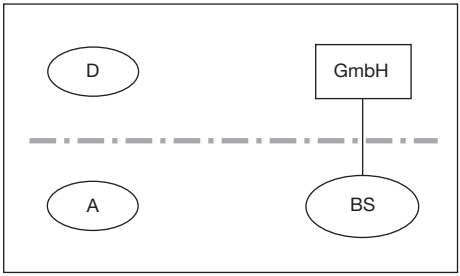
II EuGH, Urteil v. 23.10.2008 – Rs. C-527/06 (*Krankenheim Ruhesitz am Wannsee)*[13]
Nachbesteuerung von Betriebsstättenverlusten im Ansässigkeitsstaat

Art. 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 steht einer nationalen Steuerregelung nicht entgegen, nach der die Verluste einer Betriebsstätte, die in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat ihres Stammhauses belegen ist, bei der Festsetzung der Einkommensteuer des Stammhauses berücksichtigt werden können, später aber, sobald die Betriebsstätte Gewinne erwirtschaftet, steuerlich wieder hinzugerechnet werden müssen, wenn der Betriebsstättenstaat keinen Vortrag von Verlusten einer Betriebsstätte einer in einem anderen Staat ansässigen Gesellschaft zulässt und wenn nach einem zwischen den beiden betreffenden Staaten abgeschlossenen

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte einer solchen Einheit im Ansässigkeitsstaat ihres Stammhauses von der Steuer befreit sind.

1 Ausgangssachverhalt

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee ist eine in Deutschland ansässige GmbH, welche von 1982 bis 1994 eine Betriebsstätte in Österreich unterhielt.



Die bis Ende 1990 in der österreichischen Betriebsstätte erzielten Verluste von DM 2,5 Mio. wurden in Deutschland steuerlich berücksichtigt. Von 1991 bis 1994 erzielte die Betriebsstätte in Österreich Gewinne von DM 1,2 Mio., welche in Deutschland nachbesteuert wurden. In Österreich wurden die Gewinne ebenfalls besteuert, wobei die Verluste der Vorjahre nicht berücksichtigt wurden.

In der Folge setzte sich das Krankenheim Ruhesitz am Wannsee gegen die Nachbesteuerung in Deutschland unter Berufung auf die Niederlassungsfreiheit zur Wehr. Der in der Folge angerufene Bundesfinanzhof legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor[14].

2 Aus den Entscheidungsgründen

Anwendbarkeit des EWR-Abkommens

Da Österreich erst am 1. Januar 1995 der EU beitrat, ist die in der Steuerveranlagung 1994 erfolgte Nachbesteuerung aufgrund der im EWR-Abkommen enthaltenen Niederlassungsfreiheit zu beurteilen. Der EuGH hält diesbezüglich fest, dass der einschlägige Art. 31 EWR-Abkommen mit der Niederlassungsfreiheit gemäss Art. 43 EG-Vertrag deckungsgleich ist und einheitlich ausgelegt werden muss[15].

---

5 Abkommen zwischen der Schweiz vom 21. Juni 1999 über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681).

6 Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA.

7 Vgl. Art. 16 Abs. 1 FZA.

8 Vgl. Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA.

9 Vgl. BGE 130 II 1; BGE 130 II 137.

10 Vgl. Epiney/Mosters, Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes, in: Epiney/Rivière (Hrsg.), Auslegung und Anwendung von «Integrationsverträgen» – Zur Übernahme des gemeinschaftlichen Besitzstandes durch Drittstaaten, insbesondere die Schweiz, 2006, 57 ff.; Epiney, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, SJZ 2009, 25 ff., 27.

11 Vgl. Rivier, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 (2002/2003), 100 ff., 120; Hinny, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, FStR 2004, 265; Noël, «Biehl, Schumacker… et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, in: Locher/Rolli/Spori (Hrsg.), Internationales Steuerrecht in der Schweiz – Festschrift für Walter Ryser, Bern 2005, 161; Oesterhelt, Non-discrimination at the crossroads of international taxation, IFA Branch Report Switzerland 2008, Cahiers de droit fiscal international 2008, 587 ff., 600 ff.

12 Botschaft FZA vom 23.6.1999, BBl 1999 VII 6355.

13 ABl. EU, C 313 v. 6.12.2008, 4; noch nicht in Slg. veröffentlicht.

14 ABl. EU, C 129 v. 9.6.2007, 5.

15 Vgl. EuGH, Urteil v. 23.2.2006 – Rs. C-471/04 (*Keller Holding*), Slg. 2006, I-2107, Rz. 49.

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Unter Berufung auf das in der Rechtssache *Lidl Belgium* ergangene Urteil hält der EuGH fest, dass Bestimmungen, die die Berücksichtigung von Verlusten einer Betriebsstätte für die Ermittlung der Einkünfte und die Berechnung des zu versteuernden Einkommens des Stammhauses erlauben, einen Steuervorteil begründen und eine fehlende Berücksichtigung von EU-Betriebsstättenverlusten somit die Niederlassungsfreiheit beeinträchtigen kann.
Im Gegensatz zur in der Rechtssache *Lidl Belgium* zu beurteilenden Bestimmung wurden vorliegend die Betriebsstättenverluste vom Ansässigkeitsstaat zunächst vorläufig gerade berücksichtigt. Erst später wurde dieser Steuervorteil teilweise durch die Nachbesteuerung wieder entzogen. Der EuGH kommt diesbezüglich zum Schluss, dass auch die Nachbesteuerung der Verluste bis zur Höhe der späteren Gewinne der Betriebsstätte eine ungünstigere Behandlung gegenüber einer Gesellschaft mit Betriebsstätten in Deutschland darstelle. Da eine deutsche Gesellschaft dadurch abgehalten werden könne, ihre Tätigkeiten über eine in Österreich belegene Betriebsstätte auszuüben, liegt vorliegend eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gemäss Art. 31 EWR-Vertrag vor.

Rechtfertigung durch Kohärenz

Unter dem Gesichtspunkt des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz hält der EuGH fest, dass die Nachbesteuerung der Verluste nicht von der vorangegangenen Berücksichtigung dieser Verluste getrennt werden darf. Da die Nachbesteuerung der Verluste einer spiegelbildlichen Logik entspricht, besteht ein direkter, persönlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen den beiden Komponenten der vorliegend streitigen Steuerregelung. Da die Beschränkung zudem geeignet und verhältnismässig ist, ist sie durch den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz gerechtfertigt.
Unter Berufung auf das in der Rechtssache *Deutsche Shell* ergangene Urteil[16] stellt der EuGH sodann fest, dass die Niederlassungsfreiheit nicht dahin verstanden werden kann, dass ein EU-Mitgliedstaat verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen EU-Mitgliedstaates abzustimmen, um in allen Situationen eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede Ungleichheit, die sich aus den nationalen Steuerregelungen ergibt, beseitigt, da die Entscheidungen, die eine Gesellschaft in Bezug auf die Festlegung von Unternehmensstrukturen im Ausland trifft, je nach Fall Vor- oder Nachteile für sie haben können. Selbst wenn man unterstellt, dass das Zusammenwirken der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses der betreffenden Betriebsstätte mit der Besteuerung im Betriebsstättenstaat zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen kann, ist eine solche Beschränkung ausschliesslich dem Betriebsstättenstaat zuzurechnen. In einem solchen Fall ergäbe sich die Beschränkung nicht aus der deutschen Nachbesteuerung, sondern aus der Aufteilung der Steuerhoheit durch das deutsch-österreichische Doppelbesteuerungsabkommen.

3 Anmerkung

Nach den kürzlich ergangenen Urteilen des EuGH in den Rechtssachen *Deutsche Shell* sowie *Lidl Belgium*, welche in EuGH Report 2/08 bzw. 3/08 dargestellt wurden, handelt es sich beim in der Rechtssache *Ruhesitz Krankenheim am Wannsee* um ein weiteres bedeutsames Urteil zur Übernahme von Betriebsstättenverlusten durch den Ansässigkeitsstaat.
Das vorliegend vom EuGH zu beurteilende deutsche Nachbesteuerungsregime dürfte dem

schweizerischen Steuerrechtler gut bekannt sein: ausländische Betriebsstättenverluste werden vom Ansässigkeitsstaat zunächst übernommen[17]. Verzeichnet die Betriebsstätte in der Folge Gewinne, werden diese vom Ansässigkeitsstaat bis zur Höhe der übernommenen Verluste besteuert (Nachbesteuerung). Kennt der Betriebsstättenstaat für Verluste der Betriebsstätte keinen Verlustvortrag (anders als beispielsweise die Schweiz), führt dies dazu, dass letztlich die Betriebsstättenverluste in beiden Staaten unberücksichtigt bleiben. Insofern wird eine Gesellschaft, welche über eine ausländische Betriebsstätte operiert, gegenüber einer rein inländisch tätigen Gesellschaft steuerlich schlechter gestellt.

Bemerkenswert ist zunächst, dass der EuGH in der Rechtssache *Ruhesitz Krankenheim am Wannsee* die definitive Nichtberücksichtigung eines Betriebsstättenverlustes hinnimmt. Insofern geht er über das in der Rechtssache *Lidl Belgium* ergangene Urteil hinaus, welches – entgegen den Schlussanträgen der Generalanwältin Eleanor Sharpston – die mit einer aufgeschobenen Verlustberücksichtigung verbundenen Liquiditätsnachteile als mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar erachtete und bereits hierfür heftig kritisiert wurde[18]. Da der EuGH in der Rechtssache *Lidl Belgium* darauf hingewiesen hat, dass die Verweigerung der Abzugsfähigkeit von Betriebsstättenverlusten dann wegen fehlender Verhältnismässigkeit nicht mehr gerechtfertigt werden könne, wenn Verluste endgültig nicht mehr verwertet werden können, kommt das Urteil in der Rechtssache *Ruhesitz Krankenheim am Wannsee* ein wenig überraschend[19].

Mindestens ebenso bemerkenswert ist es, dass der EuGH die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegend mit dem längst totgeglaubten Rechtfertigungsgrund der Kohärenz rechtfertigt. Dabei wird – im Vergleich zur Rechtssache Lidl Belgium – der Prüfung der Verhältnismässigkeit vergleichsweise wenig Beachtung geschenkt.

Der EuGH führt schliesslich aus, dass eine allfällige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, welche durch eine Nichtberücksichtigung von Betriebsstättenverlusten entsteht, ausschliesslich dem Betriebsstättenstaat zuzurechnen sei. Tragweite und Hintergrund dieser Bemerkung des EuGH bleiben im Dunkeln. Immerhin scheint klar zu sein, dass die Verweigerung der Vortragsmöglichkeit von Betriebsstättenverlusten im österreichischen Recht gegen Art. 24 Abs. 3 OECD-MA (Betriebsstättendiskriminierungsverbot) verstösst[20], der auch im zwischen Deutschland und Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist.

16 EuGH, Urteil v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06, Rz. 42.

17 Vgl. Art. 52 Abs. 3 DBG.

18 Vgl. Kessler/Eicke, Gedanken zu grenzüberschreitenden Verlustnutzung nach Lidl Belgium, IStR 2008, 581 ff., 583; Watrin/Wittkowski/Lindscheid, Keine Sofortverrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste – Das Urteil in der Rs. Lidl Belgium aus betriebswirtschaftlicher Sicht, IStR 2008, 637 ff., 639 ff.

19 Vgl. Kube, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, IStR 2008, 305 ff., 311 f.; Haslehner, Das EuGH-Urteil Wannsee im Vergleich mit AMID, Shell und Lidl Belgium – Betriebsstättenverlust und kein Ende, SWI 2008, 561 ff., 566.

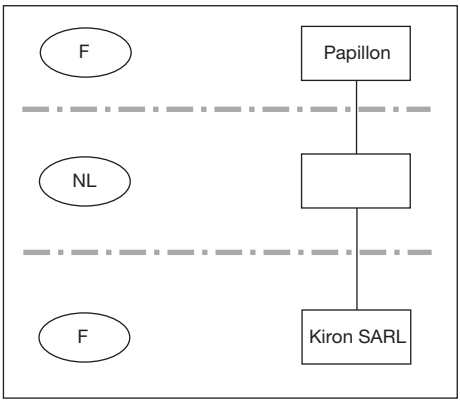
20 Vgl. dazu Oesterhelt, Non-discrimination at the crossroads of international taxation, Branch Report Switzerland, Cahiers de droit fiscal international 2008, 587 ff.

III EuGH, Urteil v. 27.11.2008 – Rs. C-418/07 *(Papillon)*[21] Gruppenbesteuerung und Niederlassungsfreiheit

Art. 43 EG-Vertrag ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines EU-Mitgliedstaats entgegensteht, wonach eine Regelung der Gruppenbesteuerung auf eine in diesem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Enkelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässigen Enkelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat gehalten werden.

1 Ausgangssachverhalt

Die in Frankreich ansässige Gesellschaft Papillon hält über eine niederländische Zwischengesellschaft 99,99% der Anteile der ebenfalls in Frankreich ansässigen Kiron SARL, die ihrerseits mehrere französische Tochtergesellschaften hat.



Papillon optierte für die in Frankreich ansässigen Gesellschaften für die Gruppenbesteuerung, welche für Konzerngesellschaften ab einer Beteiligungshöhe von 95% möglich war. Da Kiron SARL jedoch nicht direkt von Papillon gehalten wurde, sondern über eine niederländische Zwischengesellschaft, wurde in casu die Gruppenbesteuerung verweigert. Der in der Folge befasste Conseil d'État legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor[22].

2 Aus den Entscheidungsgründen

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Da eine Muttergesellschaft, welche ihre französischen Enkelgesellschaften über eine französische Zwischengesellschaft hält, für eine Gruppenbesteuerung optieren kann, führt die Regelung zu einer Ungleichbehandlung, je nach dem ob die Muttergesellschaft ihre mittelbaren Beteiligungen über eine in Frankreich oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft hält. Da die beiden Situationen objektiv miteinander vergleichbar sind, liegt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor.

Keine Rechtfertigung durch Kohärenz

Mit Bezug auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz hält der EuGH unter Berufung auf seine bisherige Rechtsprechung fest, dass diesbezüglich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung bestehen muss[23], wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss[24].
Der EuGH anerkennt zwar, dass im Ausgangssachverhalt auf der einen Seite von der Konsolidierung der Ergebnisse und somit der unmittelbaren Berücksichtigung der Verluste der

Tochtergesellschaft profitiert werden könne, ohne dass die Verluste der Tochtergesellschaft und die diesbezüglich gemachten Wertberichtigungen der Muttergesellschaft neutralisiert werden könnten (wie dies bei einem rein innerfranzösischen Konzern der Fall wäre). Der vollständige Ausschluss von über eine ausländische Tochtergesellschaft gehaltener Enkelgesellschaften von der Gruppenbesteuerung geht nach Auffassung des EuGH aber über das hinaus, was zur Beseitigung der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung erforderlich ist. Die Amtshilfe-Richtlinie ermöglicht es den Steuerbehörden nämlich, von den ausländischen Steuerbehörden die notwendigen Informationen zu erhalten, um festzustellen, ob eine Wertberichtigung bei der Muttergesellschaft mittelbar auf einen Verlust der Enkelgesellschaft zurückzuführen ist.

3 Anmerkung

Nach den Urteilen des EuGH in den Rechtssachen *Marks & Spencer* sowie *Oy AA* handelt es sich beim Urteil in der Rechtssache *Papillon* um ein weiteres Urteil, in dem der Umfang der Gruppenbesteuerung unter dem Licht der Niederlassungsfreiheit zu beurteilen war. Im Gegensatz zu diesen beiden Urteilen war vorliegend aber nicht der Einbezug einer ausländischen Tochtergesellschaft in die Gruppenbesteuerung zu beurteilen, sondern bloss der Einbezug der inländischen Enkelgesellschaften, welche über eine ausländische Zwischengesellschaft gehalten werden. Nachdem der EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* die inländische Konzernmutter zur Übernahme von ausländischen Verlusten verpflichtete, vermag nicht weiter zu erstaunen, dass die Verluste von inländischen Enkelgesellschaften, welche über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten werden, ebenso von der inländischen Konzernmutter übernommen werden müssen (wenn das anwendbare Recht für einen rein innerstaatlichen Sachverhalt eine solche Verlustübernahme vorsieht).

Nicht zu beurteilen war vom EuGH die Frage, ob auf Antrag der Muttergesellschaft auch die niederländische Zwischengesellschaft in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden muss. Im Lichte der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* kann der Nichteinbezug der niederländischen Tochtergesellschaft in die Gruppenbesteuerung (sprich: die Nichtberücksichtigung der Verluste der niederländischen Tochtergesellschaft bei der französischen Muttergesellschaft) durch folgende (kumulativ zu erfüllende) Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt sein: (i) die Wahrung der Aufteilung der Besteuerung zwischen den EU-Mitgliedstaaten, (ii) die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und (iii) die Steuerfluchtgefahr. Wie der EuGH in der Rechtssache *Oy AA* festgehalten hat, genügt es, wenn zwei dieser drei Rechtfertigungsgründe vorliegen. Dabei ist jedoch eine Regelung, welche die Übernahme von Verlusten der niederländischen Tochtergesellschaft generell ausschliesst, wohl unverhältnismässig. Zulässig wäre aber wohl eine Regelung, welche die Übernahme von Verlusten der niederländischen Tochtergesellschaft davon abhängig macht, ob diese Verluste in den Niederlanden später einmal geltend gemacht werden können.

---

21 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

22 ABl EU, C 283 v. 24.11.2007, 18.

23 Vgl. EuGH, Urteil v. 14.11.1995 – Rs. C-484/93 *(Svensson und Gustavsson)*, Slg. 1995, I-3955, Rz. 18; EuGH, Urteil v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 *(ICI)*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 29; Urteil v. 7.9.2004 – Rs. C-318/02 *(Manninen)*, Slg. 2004, I-7477, Rz. 32.

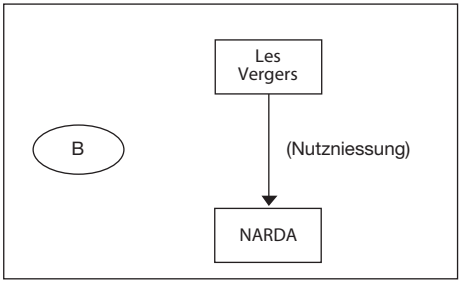
24 Vgl. EuGH, Urteil v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06 *(Deutsche Shell)*, Rz. 39.

IV EuGH, Urteil v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 *(Les Vergers du Vieux Tauves)*[25] Nutzniessung ist keine Kapitalbeteiligung nach Mutter-Tochter-Richtlinie

Der Begriff des Anteils am Kapital einer Gesellschaft eines anderen EU-Mitgliedstaats im Sinne von Art. 3 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener EU-Mitgliedstaaten umfasst nicht die Innehabung des Niessbrauchs an Anteilen.
Wenn ein EU-Mitgliedstaat jedoch zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der bezogenen Dividenden sowohl die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Volleigentum hält, als auch die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Niessbrauch hält, von der Steuer befreit, muss er gemäss den vom EG-Vertrag garantierten, für grenzüberschreitende Sachverhalte geltenden Verkehrsfreiheiten für die Zwecke der Steuerbefreiung der bezogenen Dividenden dieselbe steuerliche Behandlung den Dividenden zuteil werden lassen, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, an der sie Anteile in Volleigentum hält, und solchen Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, die Anteile in Niessbrauch hält.

1 Ausgangssachverhalt

Les Vergers du Vieux Tauve, eine Gesellschaft mit Sitz in Belgien, erwarb im Jahr 1999 die Nutzniessung an den Anteilen von NARDA, einer ebenfalls in Belgien ansässigen Gesellschaft.



Les Vergers du Vieux Tauve macht für die von NARDA bezogenen Dividenden den Beteiligungsabzug geltend, was ihr von der belgischen Steuerverwaltung versagt wird. Die schliesslich mit der Angelegenheit befasste Cour d'appel de Liège legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor[26].

2 Aus den Entscheidungsgründen

Begriff der Kapitalbeteiligung

Art. 3 Abs. 1 lit. a der Mutter-Tochter-Richtlinie schreibt für die Anerkennung einer Gesellschaft als Muttergesellschaft vor, dass diese Gesellschaft einen Anteil am Kapital einer andern Gesellschaft besitzt. Daraus folgt, dass der Begriff des «Anteils am Kapital» i.S.v. Art. 3 auf das zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft bestehende Rechtsverhältnis verweist. Der Wortlaut von Art. 3 Mutter-Tochter-Richtlinie umfasst somit die blosse Nutzniessung an Anteilsrechten nicht. Dieses Auslegungsergebnis wird durch die systematische Auslegung der Bestimmung bestärkt.

Bedeutung der Grundfreiheiten

Auch wenn die Mutter-Tochter-Richtlinie den EU-Mitgliedstaaten somit nicht vorschreibt, Dividenden von Anteilen, an denen bloss eine Nutzniessung besteht, bei der Muttergesellschaft freizustellen, müssen dennoch die Grund-

freiheiten beachtet werden. Werden solche Dividenden im inländischen Verhältnis freigestellt, muss eine solche Freistellung auch im grenzüberschreitenden Verhältnis gewährt werden.

3 Anmerkung

Bemerkenswert am Urteil in der Rechtssache *Les Vergers du Vieux Tauves* ist zunächst, dass sich der EuGH überhaupt mit dem Fall zu befassen hatte. Betroffen ist nämlich ein rein innerbelgischer Sachverhalt, auf den die Mutter-Tochter-Richtlinie gerade nicht anwendbar ist. Da Belgien bei der Interpretation des Beteiligungsabzugs aber eine Diskriminierung von grenzüberschreitenden Dividenden gegenüber innerstaatlichen Dividenden vermeiden will, ist davon auszugehen, dass das belgische Recht auch für innerstaatliche Sachverhalte im Lichte der Mutter-Tochter-Richtlinie auszulegen ist.
Die Mutter-Tochter-Richtlinie hat im Wesentlichen zwei Tatbestände:

– Art. 5 verbietet die Erhebung von Quellensteuern auf Dividenden von qualifizierten Beteiligungen. Dieser Tatbestand stand Art. 15 Abs. 1 ZBstA zu Pate.
– Art. 4 verbietet der Muttergesellschaft die Besteuerung von Dividenden qualifizierter Beteiligungen. Dieser Tatbestand wurde im ZBstA nicht umgesetzt.

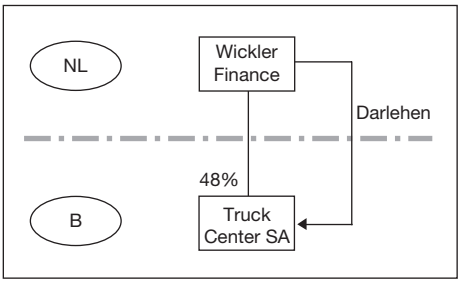
Obwohl vorliegend die Anwendung von Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie zur Diskussion stand, sind die Ausführungen des EuGH auch für die Auslegung von Art. 5 Mutter-Tochter-Richtlinie (und somit in gewissem Masse auch für Art. 15 Abs. 1 ZBstA) von Bedeutung. Die Definition des «Anteils am Kapitals» gemäss Art. 3 Mutter-Tochter-Richtlinie bezieht sich nämlich auf beide Tatbestände.

V EuGH, Urteil v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07 *(Truck Center)*[27] Quellensteuern auf grenzüberschreitenden Zinszahlungen

Die Art. 43, 48, 56 und 58 EG-Vertrag sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung eines EU-Mitgliedstaats wie der im Ausgangsrechtsstreit fraglichen nicht entgegenstehen, nach der die Steuer auf die von einer Gesellschaft mit Sitz in diesem Staat an eine Empfängergesellschaft mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat gezahlten Zinsen an der Quelle einbehalten wird, während die Zinsen, die an eine Empfängergesellschaft mit Sitz im ersten EU-Mitgliedstaat fliessen, deren Einkünfte dort der Körperschaftsteuer unterliegen, von diesem Einbehalt freigestellt sind.

1 Ausgangssachverhalt

Die in Luxemburg ansässige Wickler Finances gewährt der in Belgien ansässigen Truck Center SA, an der sie zu 48% beteiligt ist, im Jahre 1992 ein Darlehen.



Die belgische Steuerverwaltung bestand darauf, dass auf den in den Jahren 1994 bis 1996 ausgerichteten Darlehenszinsen die Quellensteuer

25 Noch nicht in Slg veröffentlicht.
26 ABl EU, C 82 v. 14.4.2007, 21.
27 Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

einbehalten wird. Da für Zinszahlungen, welche an eine belgische Gläubigerin bezahlt werden, gemäss belgischem Recht keine Quellensteuer geschuldet ist, widersetzte sich das Truck Center dieser Forderung. Die in der Folge angerufene Cour d'appel de Liège legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor[28].

2 Aus den Entscheidungsgründen

Zum Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit

Der EuGH erinnert daran, dass die Niederlassungsfreiheit bei einer Kapitalbeteiligung anwendbar ist, welche es der Obergesellschaft ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Untergesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Die Beteiligung von 48 % am Kapital der Truck Center ist grundsätzlich so geartet, dass sie Wickler Finances einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen und Tätigkeiten von Truck Center gewährt. Entsprechend ist der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erschlossen.

Keine objektive Vergleichbarkeit der Situationen

Der EuGH hält fest, dass die unterschiedliche Behandlung je nachdem ob die Zinsempfängerin eine im In- oder Ausland ansässige Gesellschaft ist, Sachverhalte betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind. Bei einer inländischen Gläubigerin unterliegen die Zinszahlungen nämlich auf Stufe der empfangenden Gesellschaft der belgischen Gewinnsteuer. Sodann wird nur die Quellensteuer erhoben, die Belgien aufgrund des zwischen Belgien und Luxemburg abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zusteht. Da somit die Situation einer in Luxemburg ansässigen Zinsempfängerin nicht mit derjenigen einer in Belgien ansässigen Zinsempfängerin verglichen werden kann, liegt keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor. Dieselben Schlussfolgerungen gelten auch mit Bezug auf die Kapitalverkehrsfreiheit.

3 Anmerkung

Vorliegend zu beurteilen waren Dividendenzahlungen der Jahre 1994 bis 1996. Mithin ist die Zins-/Lizenzrichtlinie, welche per 1. Januar 2004 in Kraft trat, noch nicht anwendbar. Heu-

---

28 ABl EU, C 199 v. 25.8.2007, 21.

29 Vgl. dazu Stefan Oesterhelt, Die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff., 258 f.

30 Dort reichte bereits eine kapitalmässige Beteiligung von 25% für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit aus (EuGH, Beschluss v. 10.5.2007 – Rs. C-492/04 *(Lasertec)*, Slg. 2007, I-3775, Rz. 21 f.

31 Im Weiteren sei noch auf folgende in den Berichtszeitraum vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 2008 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer verwiesen: EuGH, Urteil v. 16.10.2008 – Rs. C-253/07 *(Canterbury Hockey Club)* zur Steuerbefreiung von eng mit der Ausübung von Sport zusammenhängenden Dienstleistungen; EuGH, Urteil v. 11.12.2008 – Rs. C-407/07 *(Stichting Centraal)* zur Steuerbefreiung bei Leistungen von Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder; EuGH, Urteil v. 11.12.2008 – Rs. C-371/07 *(Danfoss)* zum Vorsteuerausschluss bei unentgeltlicher Kantinenbewirtschaftung von Geschäftspartner und Personal; EuGH, Urteil v. 18.12.2008 – Rs. C-488/07 (RBS) zu den Rundungsregeln bei der Berechnung des Prorata-Satzes des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung; EuGH, Urteil v. 22.12.2008 – Rs.C-414/07 *(Magoora)* zur Vorsteuerverkappung bei Kraftstoffbezügen, sämtlich noch nicht in Slg. veröffentlicht.

32 EuGH, Urteil v. 6.11.2008 – Rs. C-291/07 *(Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet)*, noch nicht in Slg. veröffentlicht.

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

te dürfte Belgien freilich aufgrund der Zins-/Lizenzrichtlinie keine Quellensteuern auf Zinszahlungen der Truck Center an Wickler Finances erheben.

Immer noch nicht restlos klar ist, ab welcher Beteiligungshöhe ein «sicherer Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft» besteht und somit der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet wird[29]. Dass eine kapitalmässige Beteiligung von 48% ausreichend ist, durfte aber nach den Beschluss des EuGH in der Rechtssache *Lasertec* erwartet werden[30].

Da der EuGH mit Bezug auf die auf Dividenden erhobenen Quellensteuern in den Rechtssachen Amurta (Portfolio-Dividende) bzw. *Denkavit Internationaal* und *Denkavit France* (Konzerndividende) eine ausländische Dividendenempfängerin gegenüber einer inländischen Dividendenempfängerin als in einer objektiv vergleichbaren Situation erklärte, vermag es zu erstaunen, weshalb dies mit Bezug auf Zinsquellensteuern nicht der Fall ist.

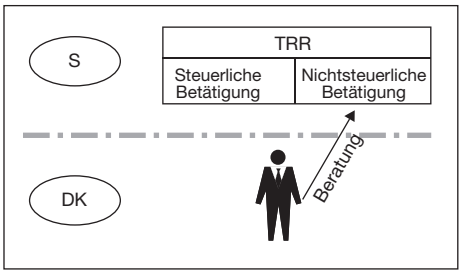
B Mehrwertsteuer[31]

EuGH, Urteil v. 6.11.2008 – Rs. C-291/07 *(Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet)*[32] Leistungsortsbestimmung beim Bezug von Katalogleistungen

Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG und Art. 56 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG sind dahin auszulegen, dass derjenige, der bei einem in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen Beratungsdienstleistungen in Anspruch nimmt und selbst gleichzeitig wirtschaftliche Tätigkeiten und ausserhalb des Anwendungsbereichs dieser Richtlinien liegende Tätigkeiten ausübt, als Steuerpflichtiger anzusehen ist, selbst wenn die Dienstleistungen nur für Zwecke der letztgenannten Tätigkeiten genutzt werden.

1 Ausgangssachverhalt

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet («TRR») ist eine Stiftung schwedischen Rechts. TRR ist in Schweden im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie übt sowohl unternehmerische Tätigkeiten aus als auch solche, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (nichtunternehmerische Tätigkeiten). Für den nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich wollte TRR Beratungsdienstleistungen in Anspruch nehmen, die von einem in Dänemark ansässigen Unternehmen erbracht werden sollten. Zur Klärung der mehrwertsteuerlichen Folgen des beabsichtigten Dienstleistungsbezugs wandte sich TRR mit einem Gesuch um verbindlichen Vorbescheid an die schwedische Steuerverwaltung.



Diese war der Ansicht, dass TRR hinsichtlich des in Rede stehenden Bezugs von Beratungsdienstleistungen aus dem Ausland als *«Steuerpflichtige»* im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[33] anzusehen sei, mit der Folge, dass die Beratungsdienstleistungen nach dem Bestimmungslandprinzip als in Schweden erbracht zu gelten hätten und von TRR als *«steuerpflichtige»* Leistungsempfängerin ge-

mäss Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[34] im Reverse-Charge-Verfahren zu versteuern seien.
Demgegenüber vertrat TRR die Auffassung, dass die Beratungsdienstleistungen, weil sie für ihren nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich bestimmt waren, nach der allgemeinen Regel des Art. 9 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[35] als in Dänemark erbracht gelten müssten und dort durch den Leistungserbringer zu versteuern seien.
Der zwischen TRR und der schwedischen Steuerverwaltung über die Frage der zutreffenden Bestimmung des Ortes der Dienstleistung in der Folge geführte Rechtsstreit führte schliesslich zum obersten schwedischen Verwaltungsgerichtshof (Regeringsrätt), der das Verfahren aussetzte und den EuGH um Vorabentscheidung der strittigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts nach Art. 234 EG ersuchte[36].
Gegenstand des Ersuchens ist im Wesentlichen die Frage, ob bei grenzüberschreitenden Katalogleistungen, die innerhalb der EU von einem ausländischen Leistungserbringer an einen inländischen gemischtsteuerpflichtigen Leistungsempfänger erbracht werden, stets das Bestimmungslandprinzip (nebst Reverse-Charge-Verfahren) zur Anwendung gelangt, oder eine differenzierte Betrachtung nach der konkreten Zweckbestimmung der bezogenen Dienstleistung für den unternehmerischen oder den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers Platz greift.

2 Aus den Entscheidungsgründen

Ort der Leistung von Beratern

Einleitend stellt der EuGH fest, dass nach Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[37] als Ort der Leistungen von Beratern und sonstiger ähnlicher Leistungen, die gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden, welche innerhalb der Gemeinschaft, aber ausserhalb des Landes des Dienstleistenden ansässig sind, der Ort gilt, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Nutzung der bezogenen Beratungsdienstleistung für nichtsteuerbare Tätigkeiten

Auch wenn TRR als der Empfänger der Beratungsdienstleistungen innerhalb der Gemeinschaft (Schweden), aber ausserhalb des Landes des Leistungserbringers (Dänemark) ansässig ist, sei zu prüfen, ob TRR auch dann als *«Steuerpflichtiger»* im Sinne des Art. 9 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG anzusehen sei, wenn die fraglichen Dienstleistungen nur für Zwecke von Tätigkeiten genutzt werden, die aus-

34 Vgl. neu: Art. 196 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
35 Vgl. neu: Art. 43 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
36 Regeringsrätt (Schweden), Vorabentscheidungsersuchen v. 15.6.2007, ABl. EU, C 183 v. 4.8.2007, 27.
37 Vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
38 Vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
39 Wie z. B. Art. 2 Nr. 1 und Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.
40 Vgl. neu: Art. 43 ff. der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
41 Vgl. in diesem Sinne auch: Generalanwalt MAZÁK, Schlussanträge vom 17.6.2008 – Rs. C-291/07 *(Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet)*, Rz. 41.
42 Vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
43 Vgl. neu: Art. 196 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
44 Vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.
45 Fälle der Doppel- oder Nichtbesteuerung seien hier ausgeklammert.

serhalb des Anwendungsbereichs der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG und der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG liegen.
Insoweit kommt der EuGH zur Feststellung, dass in Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[38] nicht klargestellt werde, ob die Anwendung dieser Bestimmung voraussetze, dass der steuerpflichtige Empfänger einer Dienstleistung diese für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nutze. In diesem Artikel sei somit, im Gegensatz zu anderen Vorschriften der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[39], nicht angegeben, dass für seine Anwendung eine solche Voraussetzung vorliegen müsse.
In Anbetracht des Fehlens einer ausdrücklichen Klarstellung zur Frage, ob die erbrachten Dienstleistungen für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers genutzt werden müssten, sei davon auszugehen, dass eine Nutzung der Dienstleistungen durch ihren Empfänger für ausserhalb des Anwendungsbereichs der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG liegende Tätigkeiten der Anwendung der Bestimmung nicht entgegenstehe.

Vermeidung einer Doppelbesteuerung und einer Nichtbesteuerung

Diese Auslegung stehe mit dem durch Art. 9 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[40] verfolgten Zweck in Einklang, der eine Konfliktregel ist, mit der die Gefahren der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung vermieden werden sollen, und erleichtere zudem die Anwendung der Konfliktregel, indem sie eine einfache Verwaltung der Regelungen über die Steuererhebung und der Bekämpfung der Steuerflucht im Hinblick auf den Ort der Dienstleistung ermögliche[41]. Denn um zu klären, ob der Ort der Dienstleistung in dem EU-Mitgliedstaat liegt, in dem er selbst ansässig ist, oder in dem EU-Mitgliedstaat, in dem der Leistungsempfänger den Sitz seiner Tätigkeit hat, brauche der Leistungserbringer nur zu ermitteln, ob der Empfänger der von ihm erbrachten Katalogleistung Steuerpflichtiger ist.

Grundsatz der Rechtssicherheit

Der EuGH sieht seine Auslegung ferner aus Gründen der Rechtssicherheit geboten, da die Vorschriften über den Ort der Dienstleistung berechenbar sein müssten und eine weite Auslegung des Anwendungsbereichs des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EW[42] überdies sicherstellte, dass die Belastungen der Wirtschaftsteilnehmer, die im gesamten Binnenmarkt tätig werden, verringert und damit der freie Dienstleistungsverkehr gefördert werde.

Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Schliesslich sei nach Ansicht des EuGH zu beachten, dass nach Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[43] die Mehrwertsteuer von dem steuerpflichtigen Empfänger der in Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[44] genannten Dienstleistungen geschuldet werde. Lägen die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG vor, werde daher die Mehrwertsteuer vom Empfänger wegen der von ihm in Anspruch genommenen Dienstleistungen unabhängig davon geschuldet, ob diese Dienstleistungen für Tätigkeiten ausserhalb des Anwendungsbereichs dieser Richtlinien erbracht würden.

3 Anmerkung

Im grenzüberschreitenden Kontext ist die zutreffende Bestimmung des Leistungsortes und damit des territorialen Anknüpfungspunkts der Mehrwertsteuer im Inland oder[45] im Ausland

eine vordringliche und – wie *TRR* zeigt – bisweilen anspruchsvolle Aufgabe.

Zum besseren Verständnis der Problemstellung in *TRR* seien kurz die komplexen, gemeinschaftsrechtlichen Regeln der Ortsbestimmung bei den in Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[46] bezeichneten Dienstleistungen (sog. Katalogleistungen) in Erinnerung gerufen:

Ist der Leistungsempfänger einer Katalogleistung ein *«Steuerpflichtiger»*, so bestimmt sich der Ort nach dessen Ansässigkeit. Ist er kein Steuerpflichtiger, so kommt es darauf an, ob er ausserhalb der EU (Drittlandgebiet) oder innerhalb der EU (Gemeinschaftsgebiet) ansässig ist. Hat der (nicht steuerpflichtige) Leistungsempfänger seinen Sitz im Drittlandgebiet, so gilt die Katalogleistung als dort ausgeführt. Anderenfalls richtet sich der Ort nach der Ansässigkeit des Leistungserbringers.

Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[47] verfolgt demnach grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip, welches in der Praxis der ESTV als Empfängerortsprinzip bezeichnet wird. Dieses Prinzip knüpft an den Verbrauchssteuercharakter der Mehrwertsteuer an, denn eine Leistung wird typischerweise am Empfängerort genutzt oder verwertet (*«verbraucht»*). Es kommt nach dem Gemeinschaftsrecht jedoch nur insoweit uneingeschränkt zur Geltung, als der Empfänger ausserhalb der EU ansässig ist. Ist der Leistungs-

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

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

48 Vgl. neu: Art. 196 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

49 Nach Art. 14 Abs. 3 MWSTG (CH), dessen Leistungskatalog weitgehend aber nicht vollumfänglich dem des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [vgl. neu: Art. 56 Abs. 1 Bst. c der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] entspricht, kommt es allein auf die Ansässigkeit des Leistungsempfängers an. Insofern wird in der Schweiz das Bestimmungslandprinzip und damit das Verbrauchsortprinzip konsequent umgesetzt. Bei der Erbringung von Katalogleistungen im Sinne des Art. 14 Abs. 3 MWSTG (CH) durch einen Schweizer Leistungserbringer an einen nicht steuerpflichtigen Leistungsempfänger mit Sitz im Ausland dürfte dies allerdings regelmässig zur Nichtbesteuerung des Umsatzes führen, da jedenfalls das Gemeinschaftsrecht (vorbehaltlich einer nationalen Sonderregelung nach dem Kriterium der tatsächlichen Nutzung und Auswertung gemäss Art. 9 Abs. 3 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [vgl. neu: Art. 58 Abs. 1 Bst. b der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG]) den mehrwertsteuerlichen Leistungsort nach dem Unternehmensortsprinzip in der Schweiz sähe. Im umgekehrten Fall des Bezugs einer Katalogleistung aus der EU durch einen Schweizer Leistungsempfänger, läuft die Bestimmung des Leistungsorts parallel, wobei der Leistungsempfänger – anders als nach der gemeinschaftsrechtlichen Regelung des Reverse-Charge in Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG [vgl. neu: Art. 196 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG] – auch dann für den Bezug der Dienstleistung aus dem Ausland gemäss Art. 10 Bst. a, 14 Abs. 3, 24 MWSTG (CH) steuerpflichtig werden kann, wenn er nicht im Register der in der Schweiz Steuerpflichtigen eingetragen ist (vgl. ESTV, Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, Ziff. 522).

50 Vgl. für das Vereinigte Königreich: HMRC Notice 700, The VAT Guide, Ziff. 5.4 und Notice 741, The Place of Supply of Services, Ziff. 12.4/12.5 und 16.10; für Deutschland: Umsatzsteuer-Richtlinien 2008, Abschnitt 38 Abs. 5 Satz 2.

51 Vgl. Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, Abl. EU L 44 v. 20.2.2008, 11 ff.

52 Vgl. dazu Christina Rinne, Die neuen Regeln über den Ort der Dienstleistung in der EU, ST 4/2008, 276 ff.

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

empfänger jedoch im Gemeinschaftsgebiet ansässig, so wird das Bestimmungslandprinzip zugunsten des Unternehmensortsprinzips (in der Schweiz: Erbringerortsprinzip) durchbrochen, soweit eine Gefahr der Nichtbesteuerung besteht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Leistungsempfänger nach Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[48] nicht Schuldner der Steuer im Reverse-Charge-Verfahren ist. Bei einem nichtsteuerpflichtigen und in der EU ansässigen Leistungsempfänger wird das Bestimmungslandprinzip in diesem Fall durch das vorrangige Ziel verdrängt, die Besteuerung in der EU sicherzustellen. Dann erfolgt die Besteuerung zwar nach Verbrauchssteuergesichtspunkten nicht im *«richtigen»* Land, aber es ist gewährleistet, dass der in der EU ansässige Leistungserbringer der Kontrolle der Steuerverwaltung in seinem Ansässigkeitsstaat unterliegt. Wäre der Ort auch in diesem Fall im Bestimmungsland, so würde die dortige Steuerverwaltung regelmässig nicht erfahren, dass in ihrem Land eine steuerbare Leistung ausgeführt wurde.

Berücksichtigt man das vorstehend beschriebene Regelwerk der Leistungsortsbestimmung bei Katalogleistungen, so wird klar, dass die Ortsbestimmung neben der Ansässigkeit des Leistungsempfängers – anders als in der Schweiz[49] – von dessen Eigenschaft als Steuerpflichtiger oder Nichtsteuerpflichtiger abhängt. Weitgehend unklar war jedoch vor *TRR*, ob es für die Geltung des Bestimmungslandprinzips ausreichend ist, dass der Leistungsempfänger überhaupt steuerpflichtig ist, oder ob hinzukommen muss, dass die konkrete Katalogleistung auch für den unternehmerischen Bereich bezogen wird. Diese Frage wurde in der Verwaltungspraxis der 27 EU-Mitgliedstaaten uneinheitlich beantwortet.

So entsprach es bisher namentlich der Verwaltungsauffassung der deutschen und britischen Finanzverwaltung, dass die Anwendung des Bestimmungslandprinzips bei grenzüberschreitend bezogenen bzw. erbrachten Katalogleistungen nur dann eingreift, wenn die fraglichen Dienstleistungen vom Leistungsempfänger *«für sein Unternehmen»* (*«for business purposes»*) bezogen bzw. erbracht wurden[50]. Folge dieser Praxis war, dass Dienstleistungsbezüge eines inländischen Leistungsempfängers aus dem Ausland für seinen nichtunternehmerischen Bereich nicht im Reverse-Charge-Verfahren versteuert wurden und entsprechende Katalogleistungen inländischer Leistungserbringer an ausländische Leistungsempfänger mit lokaler Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen waren.

Dass diese Verwaltungspraxis über den 1. Januar 2010 hinaus keinen Bestand haben würde, war seit Verabschiedung der MWST-Richtlinie 2008/8/EG[51] zur Neuregelung des Ortes von Dienstleistungen bei B2B-Umsätzen im Rahmen des sog. VAT Package[52] am 12. Februar 2008 offenbar geworden, denn de lege ferenda stellt Art. 43 Ziff. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG klar, dass

> *«ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen […] angesehen werden, in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtiger gilt».*

In TRR zeigt der EuGH nun auf, dass die vorgeschriebene Verwaltungspraxis in Deutschland, dem Vereinigten Königreich und einigen anderen EU-Mitgliedstaaten bereits de lege lata gemeinschaftsrechtswidrig ist.

Wie der EuGH überzeugend darlegt, spricht bereits der Wortlaut des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[53] gegen das Erfordernis, dass die Katalogleistung auch *«für das Unternehmen»* des Leistungsempfängers bezogen werden müsse. Denn während sich sonst in der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG stets entsprechende ausdrückliche Zu-

sätze finden (z. B.: «*Steuerpflichtigen als solcher*»[54] «*Steuerpflichtiger ist und als solcher handelt*»[55], «*durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens*»[56] oder «*für Zwecke seiner besteuerten Umsätze*»[57]), enthält Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG keine derartige Einschränkung. Ferner folgt aus dem Zusammenspiel von Art. 9 Abs. 2 Bst. e der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[58] und Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG[59], dass die Verlagerung des Ortes auch dann eintritt, wenn die Katalogleistung nicht für das Unternehmen bezogen wird, da Art. 21 Nr. 1 Bst. b der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG auch für diesen Fall die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vorsieht. Ebenso überzeugend ist schliesslich das Argument, dass der Leistungserbringer häufig nicht beurteilen kann, ob bzw. in welchem Umfang der Leistungsempfänger die Dienstleistung «*für sein Unternehmen*» bezieht und diese Ungewissheit mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit unvereinbar wäre.

In der EU ansässigen Unternehmen ist dringend anzuraten, die mehrwertsteuerliche Behandlung der von ihnen erbrachten oder bezogenen Dienstleistungen vor dem Hintergrund von *TRR* zu überprüfen. So kann sich für eine Reihe von Unternehmen die Frage stellen, ob und unter welchen Voraussetzungen sie zu Unrecht gezahlte Mehrwertsteuer auf von ihnen an gemischtsteuerpflichtige Leistungsempfänger im EU-Ausland erbrachten Katalogleistungen zurückverlangen können. Gemischtsteuerpflichtige Leistungsempfänger haben demgegenüber sicherzustellen, dass die für ihren nichtunternehmerischen Bereich bezogene Beratungsdienstleistungen identifiziert und jedenfalls zukünftig versteuert werden, während sie sich für die Vergangenheit ggf. auf die vor *TRR* bestehende und für sie vorteilhafte Verwaltungspraxis berufen können.

54 Vgl. Art. 2 Nr. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

55 Vgl. Art. 28a Abs. 1 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

56 Vgl. Art. 5 Abs. 7 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

57 Vgl. Art. 17 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG.

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

59 Vgl. neu: Art. 196 der MWST-System-Richtlinie. 2006/112/EG.