

---

# EuGH Report

## 2/10

### A Direkte Steuern

#### I EuGH, Urteil v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (SGI) Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen

*Art. 43 EG-Vertrag (neu: Art. 49 AEUV) in Verbindung mit Art. 48 EG-Vertrag (neu: Art. 54 AEUV) ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen nicht grundsätzlich entgegensteht, wonach ein aussergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert wird, wenn er einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit der erstgenannten Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt worden ist, während eine gebietsansässige Gesellschaft nicht bezüglich eines solchen Vorteils besteuert werden kann, wenn dieser einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft gewährt worden ist, mit der sie in dieser Weise verflochten ist. Es ist jedoch Sache des vorliegenden Gerichts, sich davon zu überzeugen, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich ist.*

#### 1 Ausgangsverhalt

Société de Gestion Industrielle SA (SGI) ist eine belgische Holdinggesellschaft, welche die französische Recydem SA (Recydem) zu 65%



**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

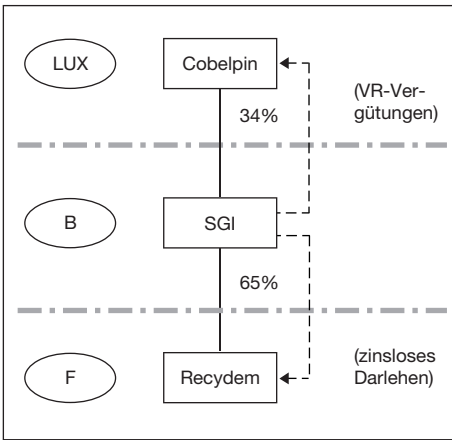
---

beherrscht. SGI wird ihrerseits zu 34% von der luxemburgischen Cobelpin SA (Cobelpin) beherrscht. Cobelpin ist zudem Verwaltungsratsmitglied und Geschäftsführerin von SGI.

SGI gewährte am 31. Dezember 2000 ihrer Tochter Recydem ein zinsloses Darlehen in der Höhe von EUR 937 000.–. Auf diesem Darlehen rechneten die belgischen Steuerbehörden bei SGI einen fiktiven Zins von 5% auf.

Vom 1. Juli 2000 an zahlte SGI sodann an Cobelpin Vergütungen für Verwaltungsratsmitglieder in der Höhe von monatlich EUR 8676.–. Die belgischen Steuerbehörden verweigerten den Abzug dieser Vergütungen bei SGI, da sie offensichtlich unangemessen seien.

SGI wehrte sich gegen die Aufrechnungen der fiktiven Zinsen bzw. der VR-Entschädigungen. Da die fraglichen Bestimmungen des belgischen Rechts eine Aufrechnung nur dann vorsehen, wenn die verdeckten Gewinnausschüttungen an



gebietsfremde Gesellschaften gemacht werden, legte der in der Folge angerufene Tribunal de première instance de Mons die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor<sup>1</sup>.

## 2 Aus den Entscheidungsgründen

### *Betroffene Grundfreiheit*

Zunächst gilt es den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) gegenüber dem Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) abzugrenzen. Dabei muss nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auf den Gegenstand der zu prüfenden Regelung abgestellt werden<sup>2</sup>.

Die zu prüfende belgische Regelung zielt auf miteinander verflochtene (nahe stehende) Unternehmen ab. Eine solche Verflechtung besteht aber nicht nur dann, wenn die eine Gesellschaft einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der anderen ausüben kann und deren Tätigkeiten zu bestimmen vermag. Mithin kann die belgische Regelung nicht bloss die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), sondern auch die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) beeinträchtigen.

Da im vorliegenden Fall Beteiligungsverhältnisse von 65% (SGI an Recydem) bzw. von 34% (Cobelpin an SGI) vorliegen, welche SGI bzw. Cobelpin jeweils einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen von Recydem bzw. SGI einräumen, prüfte der EuGH lediglich die Vereinbarkeit der belgischen Regelung mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV).

### *Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

Die vorliegend zu beurteilenden verdeckten Gewinnausschüttungen werden aufgrund der belgischen Regelung nur dann aufgerechnet, wenn sie gegenüber einer gebietsfremden Gesellschaft erbracht werden. Eine derartige unterschiedliche steuerliche Behandlung stellt eine Beschränkung der in Art. 43 EG-Vertrag (neu: Art. 49 AEUV) garantierten Niederlassungsfreiheit dar.

### *Rechtfertigungsebene*

Zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Staaten kann es erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit

<sup>1</sup> ABl. EU C 260 vom 11.10.2008, 5.

<sup>2</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Slg. 2006, I-7995, Rz. 31 ff.; EuGH, Urteil v. 3.10.2006 – Rs. C-452/04 (*Fidium Finanz*), Slg. 2006, I-9521, Rz. 34, 44 ff.; EuGH, Urteil v. 17.9.2009 (*Glaxo Wellcome*) – Rs. C-182/08, Rz. 36.

<sup>3</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Rz. 46; EuGH, Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04 (*Rewe Zentralfinanz*), Slg. 2007, I-2647, Rz. 42; EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), Slg. 2007, I-6373, Rz. 54; EuGH, Urteil v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Rz. 31.

<sup>4</sup> Anstatt vieler vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, 245 ff.

der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden<sup>3</sup>.

Würde es den gebietsansässigen Gesellschaften im vorliegenden Fall erlaubt, ihre Gewinne in Form von verdeckten Gewinnausschüttungen auf gebietsfremde nahe stehende Personen zu übertragen, läge eine Beeinträchtigung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Staaten vor.

Weiter hält der EuGH fest, dass die zu beurteilende belgische Regelung auch geeignet sei, Praktiken zu verhindern, mit denen eine Steuerumgehung bezweckt werden soll.

Die zu beurteilende Regelung ist somit geeignet, sowohl eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis unter den EU-Staaten zu wahren, als auch Steuerumgehungen zu bekämpfen.

Schliesslich hält der EuGH fest, dass die belgische Regelung verhältnismässig sei, wenn sichergestellt sei, dass es bloss zu einer Aufrechnung im Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung komme, wofür die belgische Steuerverwaltung beweispflichtig sei. Umgekehrt müsse es dem Steuerpflichtigen gestattet werden, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss eines bestimmten Geschäftes beizubringen.

Sind diese beiden Voraussetzungen erfüllt, liegt keine Verletzung der in Art. 43 EG-Vertrag (neu: Art. 49 AEUV) garantierten Niederlassungsfreiheit vor.

### 3 Anmerkung

Die im belgischen Recht vorgesehene Aufrechnung von an nahe stehende Personen erbrachten geldwerten Leistungen ist eine Rechtsfigur, die auch dem Schweizer Steuerrechtler bekannt

## Inhaltsübersicht

### A Direkte Steuern

- I EuGH, Urteil v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 (*SGI*)  
Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen
- II EuGH, Urteil v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08 (*X Holding*)  
Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung
- III EuGH, Urteil v. 18.3.2010 (*Gielen*)  
Betriebsstätten von Selbständigerwerbenden

### B Mehrwertsteuer

- I EuGH, Urteil v. 21.1.2010 – Rs. C-472/08 (*Alstom Power Hydro*)  
Ausschlussfrist für Mehrwertsteuer-Erstattung
- II EuGH, Urteil v. 11.2.2010 – Rs. C-88/09 (*Graphic Procédé*)  
Reprografie als Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung
- III EuGH, Urteil v. 18.3.2010 – Rs. C-3/09 (*Erotic Center*)  
Kein ermässigter Steuersatz bei Nutzung von Einzel-Videokabinen eines Sex-Kinos

ist<sup>4</sup>. Während gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG verdeckte Gewinnausschüttungen auch dann zur Aufrechnung der Gewinnsteuer führen, wenn die Begünstigte eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft ist, ist die belgische Gewinnkorrekturvorschrift auf Geschäftsbeziehungen mit im Ausland ansässigen nahe stehenden Personen beschränkt.

Wie bereits Generalanwältin *Kokott*, kam auch der EuGH im vorliegend besprochenen Urteil zum Schluss, dass die entsprechende Beschränkung der belgischen Gewinnkorrekturvorschrift die in Art. 49 AEUV garantierte Niederlassungsfreiheit zwar beschränke, letztlich aber gerechtfertigt werden könne.

### *Rechtfertigungsgründe*

Der EuGH wendet dabei den im Urteil *Marks & Spencer* begründeten Rechtfertigungsgrund der «Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Staaten» an<sup>5</sup>. Im Gegensatz zu Generalanwältin *Kokott* in ihrem Schlussantrag ist der EuGH aber offensichtlich nicht der Auffassung, dass dieser Rechtfertigungsgrund alleine ausreicht, um die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die belgische Regelung zu rechtfertigen.

Wie bereits in den Urteilen *Marks & Spencer* und *Oy AA* wird der Rechtfertigungsgrund der «Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Staaten» vielmehr gemeinsam mit dem Rechtfertigungsgrund der «Bekämpfung von Steuerhinterziehung» geprüft. Der EuGH kommt bloss in einer Gesamtbetrachtung dieser beiden Rechtfertigungsgründe zum Schluss, dass die belgische Regelung gerechtfertigt sei<sup>6</sup>.

### *Verhältnismässigkeitsprüfung*

Die Krux liegt schliesslich einmal mehr bei der Verhältnismässigkeitsprüfung, respektive bei der Frage, ob die durch die belgische Regelung nicht über das hinaus geht, was zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich ist. Der EuGH hält

diesbezüglich fest, dass die belgische Regelung «grundsätzlich» mit der Niederlassungsfreiheit zu vereinbaren sei, und macht dies von zwei Voraussetzungen abhängig: (i) Rechtfertigungsmöglichkeit für den Steuerpflichtigen, dass ein Geschäft wirtschaftliche Gründe hatte und (ii) Beschränkung der Aufrechnung auf den Teil, der über das marktübliche Entgelt hinausgeht. Während der Wortlaut der belgischen Regelung – wie auch beispielsweise die Aufrechnung nach Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG – auf die verdeckte Gewinnausschüttung beschränkt ist und somit der zweiten Voraussetzung des EuGH genügt, sind die Implikationen des dem Steuerpflichtigen eingeräumten Entlastungsbeweises weniger klar. Starre Regelungen – wie z. B. die Fremdkapitalisierungs- und Höchstzinssätze helvetischer Prägung – dürften es vor dem EuGH aber weiterhin schwer haben.

Aus einer schweizerischen Optik erstaunt, um welcher Leichtigkeit der EuGH zum Schluss gelangt, dass die belgische Regelung nicht über das hinaus geht, was zur Erreichung der verfolgten Ziele («Gerechte Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse» sowie «Bekämpfung der Steuerumgehung») erforderlich ist. Die Regelung von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG zeigt nämlich, dass es durchaus möglich ist, Gewinnaufrechnungen von verdeckten Gewinnausschüttungen nicht bloss auf grenzüberschreitende Fälle zu beschränken.

### *Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit*

Aus schweizerischer Sicht interessant sind die Ausführungen des EuGH zum Verhältnis der Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit. Im Gegensatz zur Niederlassungsfreiheit wirkt die Kapitalverkehrsfreiheit nämlich auch mit Bezug auf Drittstaaten (wie z. B. die Schweiz). Der EuGH bestätigt dabei zwar im Grundsatz die in der Rechtssache *Holböck* begründete Recht-

<sup>5</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Rz. 45.

<sup>6</sup> Nicht geprüft wurde vom EuGH im vorliegenden Fall dagegen der in *Marks & Spencer* sowie in *Lidl Belgium* gemeinsam mit diesem Rechtfertigungsgrund der geprüften «Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung» (EuGH, Urteil v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601), da die belgische Regelung nicht die Abzugsfähigkeit von Verlusten betrifft (ähnlich bereits im Urteil *Oy AA* [EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), Slg. 2007, I-6373]).

sprechung, wonach nicht der konkrete Sachverhalt entscheidend sei, sondern der Anwendungsbereich der zu prüfenden Norm<sup>7</sup>. Da die belgische Regelung nicht bloss auf Gesellschaften im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit (d. h. auf qualifizierte Beteiligungen) anwendbar ist, liegt aufgrund der bisherigen Praxis des EuGH kein Fall vor, in dem die Niederlassungsfreiheit die Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt<sup>8</sup>.

Dennoch prüft der EuGH die belgische Regelung im vorliegenden Fall nur unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit. Er begründet dies damit, dass im konkreten Fall ein Beherrschungsverhältnis vorgelegen habe. Ob der EuGH die belgische Regelung ebenfalls bloss unter dem Aspekt der Niederlassungsfreiheit geprüft hätte, wenn die Tochter- bzw. Muttergesellschaft in einem

Drittstaat (wie z. B. der Schweiz) ansässig gewesen wäre, kann dem vorliegenden besprochenen Urteil aber nicht entnommen werden.

### *Anwendungsbereich des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 AEUV)*

Im Hinblick auf das Urteil des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010, welches zur Vereinbarkeit der Quellensteuer nach Art. 91 ff. DBG mit dem Freizügigkeitsabkommen (FZA)<sup>9</sup> ergangen ist<sup>10</sup>, ist zu beachten, dass der EuGH einmal mehr den bloss subsidiären Charakter des allgemeinen Diskriminierungsverbots von Art. 12 EG-Vertrag (neu: Art. 18 AEUV) bestätigt<sup>11</sup>.

Da das allgemeine Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA dem allgemeinen Diskriminierungsverbot von Art. 12 EG-Vertrag entspricht<sup>12</sup>, muss das gleiche in Bezug auf das Verhältnis von Art. 2 FZA zur in Art. 9 Anhang I FZA garantierten Arbeitnehmerfreizügigkeit bzw. zur in Art. 15 Anhang I FZA garantierten Niederlassungsfreiheit gelten. Insofern ist die vom Bundesgericht im Urteil vom 26. Januar 2010 vorgenommene parallele Prüfung von Art. 2 FZA (allgemeines Diskriminierungsverbot) und Art. 9 Anhang I FZA (Arbeitnehmerfreizügigkeit) mit einer europarechtskonformen Auslegung des FZA nicht zu vereinbaren.

## **II EuGH, Urteil v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08 (X Holding) Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung**

*Die Art. 43 EG-Vertrag und 48 EG-Vertrag stehen nicht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer Muttergesellschaft ermöglicht, mit ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine steuerliche Einheit zu bilden, die Bildung einer solchen steuerlichen Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft*

<sup>7</sup> EuGH, Urteil v. 24.5.2007 – Rs. C-157/05 (*Holböck*), Slg. 2007, I-4051, Rz. 22.

<sup>8</sup> Vgl. hierzu Stefan Oesterhelt, Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für die Schweiz, ST 2008, 256 ff., 258 ff.

<sup>9</sup> Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681).

<sup>10</sup> BGer vom 26.1.2010, 2C.319/2009 und 2C.321/209.

<sup>11</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 8.3.2001 – Rs. C-397/98 und C-41/98 (*Metallgesellschaft et al.*), Slg. 2001, I-1727, Rz. 38 f.; EuGH, Urteil v. 11.10.2007 – Rs. C-443/06 (*Hollmann*), Slg. 2007, I-8491, Rz. 28 f.; EuGH, Urteil v. 17.1.2008 – Rs. C-105/07 (*Lammers & Van Cleeff*), Slg. 2008, I-173, Rz. 14. Der subsidiäre Charakter von Art. 18 AEUV gilt freilich nicht nur gegenüber der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit, sondern auch gegenüber der Arbeitnehmerfreizügigkeit (vgl. EuGH, Urteil v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96 (*Gilly*), Slg. 1998 I, 2793, Rz. 37).

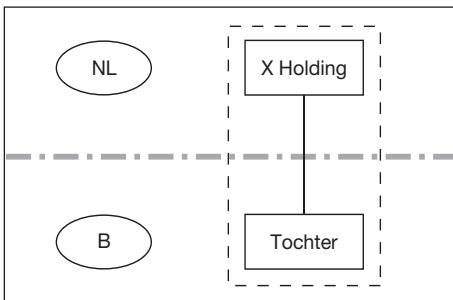
<sup>12</sup> Vgl. BGer vom 26.1.2010, 2C.319/2009 und 2C.321/2009, Erw. 12; BGer vom 27.11.2003, BGE 130 I 26 ff., 35; Astrid Epiney, Das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Personenfreizügigkeitsabkommen, SJZ 2009, 25 ff., 27 f.

aber nicht zulässt, weil deren Gewinne nicht den Steuervorschriften dieses Mitgliedstaats unterliegen.

## 1 Ausgangssachverhalt

Die niederländische *X Holding* hält 100% der Anteile an einer in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft. Die niederländische Steuerverwaltung verweigert die Besteuerung beider Gesellschaften als steuerliche Einheit (Gruppenbesteuerung), da die Gruppenbesteuerung nach niederländischem Recht auf inländische Gesellschaften beschränkt ist.

Das in der Folge angerufene höchste niederländische Gericht, der Hoge Raad, legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor<sup>13</sup>.



## 2 Aus den Entscheidungsgründen

### *Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

Der EuGH hält zunächst fest, dass durch die Beschränkung der Gruppenbesteuerung auf inländische Gesellschaften alle diejenigen Konzerne steuerlich benachteiligt würden, welche Konzerngesellschaften in anderen EU-Staaten haben, wodurch die Niederlassungsfreiheit beschränkt wird.

### *Rechtfertigungsebene*

Unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung weist der EuGH darauf hin, dass es zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Staaten erforderlich sein könne, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaft sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden<sup>14</sup>.

Könnten die Gesellschaften selbst entscheiden, ob ihre Verluste im EU-Staat ihrer Niederlassung oder in einem anderen EU-Staat berücksichtigt werden, wäre die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den EU-Staaten erheblich gefährdet, da die Steuerbemessungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde<sup>15</sup>.

Da im vorliegenden Fall die Muttergesellschaft nach Belieben entscheiden kann, eine steuerliche Einheit mit ihrer Tochtergesellschaft zu

<sup>13</sup> ABl. EU C 272 vom 25.10.2008, 10.

<sup>14</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Rz. 45; EuGH, Urteil v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Rz. 31.

<sup>15</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837, Rz. 46; EuHG, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), Slg. 2007, I-6373, Rz. 38; EuGH, Urteil v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-3601, Rz. 32.

<sup>16</sup> EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (*Marks & Spencer*), Slg. 2005, I-10837.

<sup>17</sup> EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 (*Oy AA*), Slg. 2007, I-6373.

<sup>18</sup> EuGH, Urteil v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 (*Lidl Belgium*), Slg. 2008, I-361.

<sup>19</sup> EuGH, Urteil v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07 (*Krankenheim Rubesitz am Wannsee*), Slg. 2008, I-8061.

bilden, und es ihr ebenso freisteht, diese Einheit von einem Jahr zum anderen aufzulösen, liefe die Möglichkeit, eine gebietsfremde Tochtergesellschaft in die steuerliche Einheit einzubeziehen, darauf hinaus, dass sie die freie Wahl hätte, welches Steuersystem auf die Verluste ihrer Tochtergesellschaft anwendbar ist und wo die Verluste berücksichtigt werden.

Somit ist die Beschränkung der Gruppenbesteuerung auf inländische Gruppengesellschaften durch das Erfordernis gerechtfertigt, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den EU-Staaten zu wahren. Daher liegt keine Verletzung der in Art. 43 EG-Vertrag (neu: Art. 49 AEUV) garantierten Niederlassungsfreiheit vor.

### 3 Anmerkung

Im vorliegend besprochenen Urteil entwickelt der EuGH seine Praxis zur europarechtlichen Komponente der Gruppenbesteuerung weiter, die seinerzeit im in der Rechtssache *Marks & Spencer* ergangenen Urteil<sup>16</sup> begründet wurde. Zur Erinnerung: in *Marks & Spencer* erteilte der EuGH der britischen Regelung, wonach Verluste von ausländischen Tochtergesellschaften (im Gegensatz zu Verlusten von inländischen Tochtergesellschaften) nie berücksichtigt wurden, eine Abfuhr.

Insofern vermag es auf den ersten Blick zu erstaunen, dass der EuGH im vorliegend besprochenen Urteil zum Schluss gelangt, dass die in Art. 49 AEUV garantierte Niederlassungsfreiheit dem Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der niederländischen Gruppenbesteuerung nicht entgegensteht.

Im Lichte der seither zur Berücksichtigung von Auslandverlusten ergangenen Rechtsprechung des EuGH stellt das vorliegend besprochene Urteil aber nur bedingt eine Überraschung dar. Bereits im in der Rechtssache *Oy AA* ergangenen Urteil<sup>17</sup> kam der EuGH zum Schluss, dass das

finnische System, welches die Verlustübertragung mittels sogenannten «Konzernbeiträgen» auf inländische Gesellschaften beschränkt, mit der Niederlassungsfreiheit durchaus vereinbar sei. Mit Bezug auf die Übernahme von Betriebsstättenverlusten hat der EuGH sodann bereits in den Urteilen *Lidl Belgium*<sup>18</sup> wie auch *Krankenbeim Rubesitz am Wannsee*<sup>19</sup> entschieden, dass eine bloss provisorische Verlustübernahme durch den Ansässigkeitsstaat (d. h. ein System der Nachbesteuerung von Betriebsstättenverlusten im Ansässigkeitsstaat, wie der Schweizer Steuerrechtler es von Art. 52 Abs. 3 Satz 3 DBG her kennt) mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.

Dass die Niederlassungsfreiheit somit nicht die Übernahme sämtlicher Auslandverluste gebietet, ergab sich bereits aus den erwähnten Urteilen. Umgekehrt war aufgrund von *Marks & Spencer* dagegen klar, dass im Rahmen eines Gruppenbesteuerungssystems definitive Auslandverluste vom Ansässigkeitsstaat zu übernehmen sind. Ein solcher Vorbehalt fehlt im vorliegend besprochenen Urteil. Ob der EuGH mit dem Urteil *X Holding* tatsächlich eine Einschränkung der Rechtsprechung i. S. *Marks & Spencer* bezweckt, wird sich wohl erst in kommenden Urteilen zeigen, da der Sachverhalt von *X Holding* keinen Hinweis auf definitive Verluste der belgischen Tochtergesellschaft enthält.

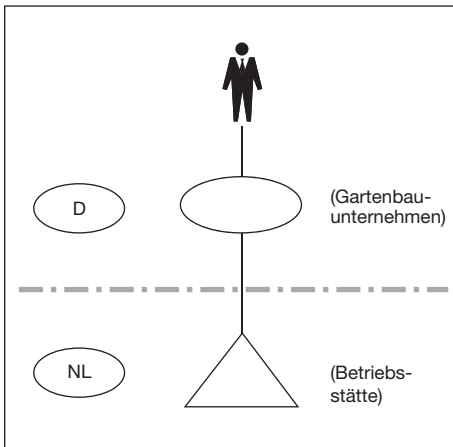
### III EuGH, Urteil v. 18.3.2010 (*Gielen*) Betriebsstätten von Selbständigerwerbenden

*Art. 49 AEUV steht einer nationalen Regelung entgegen, die in Bezug auf die Gewährung einer Steuervergünstigung wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Selbständigenabzugs diskriminierende Wirkungen für gebietsfremde Steuerpflichtige hat, selbst wenn diese Steuerpflichtigen hinsichtlich der*

*betreffenden Vergünstigung die Regelung wählen können, die für gebietsansässige Steuerpflichtige gilt.*

## 1 Ausgangsachverhalt

Der in Deutschland ansässige Herr Gielen betreibt dort ein Gartenbauunternehmen, welches in den Niederlanden über eine Betriebsstätte verfügt, in der Beetpflanzen gezogen werden. Daher ist Herr Gielen in den Niederlanden für die Einkünfte der niederländischen Betriebsstätte einkommenssteuerpflichtig.



Das niederländische Einkommenssteuerrecht gewährt Selbständigerwerbenden einen Abzug (Selbständigenabzug) in der Höhe von EUR 2984.– bis EUR 6084.–. Dieser wird aber nur dann gewährt, wenn mindestens 1225 Arbeitsstunden pro Jahr geleistet werden. Herr Gielen arbeitet zwar insgesamt mehr als 1225 Arbeitsstunden für das Gartenbauunternehmen, davon entfallen aber weniger als 1225 Arbeitsstunden auf die niederländische Betriebsstätte. Daher verweigern die niederländischen Steuerbehörden Herrn Gielen die Gewährung des Selbständigenabzugs.

Das in der Folge angerufene höchste niederländische Gericht, der Hoge Raad, legte die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vor<sup>20</sup>.

## 2 Aus den Entscheidungsgründen

### *Benachteiligung von Gebietsfremden*

Der EuGH hält fest, dass die niederländische Regelung zur Erfüllung des Stundenkriteriums beim Selbständigenabzug gebietsfremde Personen gegenüber gebietsansässigen Personen benachteilige.

### *Objektive Vergleichbarkeit*

Nun befinden sich aber gebietsfremde Personen im Hinblick auf die Besteuerung des Einkommens in der Regel nicht in einer gleichartigen Situation wie ansässige Personen, da zwischen ihnen sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands objektive Unterschiede bestehen<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> ABl. EU C 327 vom 20.12.2008, 14.

<sup>21</sup> EuGH, Urteil v. 22.3.2007 – Rs. C-383/05 (*Talotta*), Slg. 2007, I-2555, Rz. 19; EuGH, Urteil v. 16.10.2008 – Rs. C-527/06 (*Renneberg*), Slg. 2008, I-7735, Rz. 59.

<sup>22</sup> Ähnlich bereits EuGH, Urteil v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 (*Gerritse*), Slg. 2003, I-5933, Rz. 27; EuGH, Urteil v. 6.7.2006 – Rs. C-346/04 (*Conijn*), Slg. 2006, I-613, Rz. 20.

<sup>23</sup> EuGH, Urteil v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (*Schumacker*), Slg. 1995, I-225, Rz. 36 f.

<sup>24</sup> EuGH, Urteil v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 (*Gerritse*), Slg. 2003, I-5933.

<sup>25</sup> Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681).

<sup>26</sup> BGER vom 26.1.2010, 2C.319/2009 und 2C.321/2009.

Der Selbständigenabzug ist aber nicht an die persönliche Situation der Steuerpflichtigen geknüpft, sondern an die Art ihrer Tätigkeit, indem er allen Unternehmern gewährt wird, deren unternehmerische Tätigkeit die Haupttätigkeit darstellt, was unter anderem durch die Erfüllung des Stundenkriteriums nachgewiesen wird. Mithin befinden sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige durchaus in einer vergleichbaren Situation<sup>22</sup>.

### *Mittelbare Diskriminierung*

Die niederländische Regelung, wonach im Ausland geleistete Arbeitsstunden für die Berechnung des Stundenkriteriums nicht berücksichtigt werden, stellt daher eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit im Sinne von Art. 49 AEUV (Niederlassungsfreiheit) dar.

### **3 Anmerkung**

Das vorliegend besprochene Urteil stellt einen weiteren Puzzlestein der Rechtsprechung des EuGH zur diskriminierungsfreien Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Personen dar. Dabei betont der EuGH einmal mehr, dass sich gebietsfremde Personen in der Regel nicht in derselben Situation befinden wie gebietsansässige Personen und daher nur bedingt miteinander verglichen werden können. Von diesem Grundsatz gibt es aber gewichtige Ausnahmen: So hat der EuGH im in der Rechtssache *Schumacker* ergangenen Urteil diesen Grundsatz insofern eingeschränkt, als dass gebietsfremde Personen sehr wohl mit gebietsansässigen Personen vergleichbar seien, wenn das Erwerbseinkommen einer gebietsfremden Person fast ausschliesslich aus einem anderen Staat stammt<sup>23</sup>.

Im in der Rechtssache *Gerritse* ergangenen Urteil hat der EuGH sodann festgestellt, dass

einem Gebietsfremden, welcher nur einen untergeordneten Teil seiner Einkünfte im anderen Staat erziele, analog zum Gebietsansässigen ein Abzug der Gewinnungskosten zugestanden werden müsse, nicht jedoch der Grundfreibetrag<sup>24</sup>. Das vorliegend besprochene Urteil stellt nun aber klar, dass sich Gebietsfremde mit Gebietsansässigen nicht bloss hinsichtlich der organischen Abzüge in einer vergleichbaren Situation befinden, sondern dass Gebietsfremden aufgrund der Grundfreiheiten des AEUV gewisse anorganische Abzüge selbst dann gewährt werden müssen, wenn sie weniger als 90% ihrer Einkünfte im anderen Staat erzielen und somit nicht als Quasi-Ansässige qualifiziert werden können.

Das Urteil ist aufgrund des zwischen der Schweiz und der EG abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommens (FZA)<sup>25</sup> auch im Verhältnis zur Schweiz unmittelbar anzuwenden. In Art. 15 Anhang I FZA wird nämlich die Niederlassungsfreiheit für Selbständigerwerbende gewährt.

Das Bundesgericht hat am 26. Januar 2010 erstmals entschieden, dass das schweizerische Steuerrecht aufgrund der im Freizügigkeitsabkommen enthaltenen Diskriminierungsverbote die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des AEUV, welche ins FZA übernommen wurden, zu beachten hat<sup>26</sup>. Nun besagt Art. 16 Abs. 2 Satz 1 FZA, dass die vor dem Datum der Unterzeichnung des FZA (sc. vor dem 21. Juni 1999) ergangene einschlägige Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen ist, wenn das Freizügigkeitsabkommen Begriffe des Gemeinschaftsrechts verwendet. Im Urteil vom 26. Januar 2010 setzt das Bundesgericht im Wesentlichen das in der Rechtssache *Schumacker* ergangene Urteil um, welches am 14. Februar 1995 ergangen ist. Obwohl das Bundesgericht im erwähnten Entscheid auch nach dem 21. Juni 1999 ergangene Urteile zitiert, können dem Entscheid keine Hinweise darauf entnommen werden, inwiefern

auch solche Urteile bei der Auslegung des FZA zu berücksichtigen sind.

Seit dem BGE 130 II 113 hält das Bundesgericht in seiner ausländerrechtlichen Rechtsprechung aber explizit fest, dass auch die nach dem 21. Juni 1999 ergangene Rechtsprechung des EuGH zur Interpretation des FZA herangezogen werden kann, insbesondere wenn sie die frühere Rechtsprechung des EuGH bloss präzisieren<sup>27</sup>. Da seit dem am 12. Februar 1974 in der Rechtssache *Sotgiu* ergangenen Urteil<sup>28</sup> (und somit bereits vor dem 21. Juni 1999) feststand, dass die Niederlassungsfreiheit auch vor mittelbaren Diskriminierungen schützt, handelt es sich beim vorliegend besprochenen Urteil nicht um eine eigentliche Praxisänderung, sondern lediglich um eine Präzisierung älterer Rechtsprechung des EuGH. Insofern ist das Urteil *Gielen* bei der Auslegung von Art. 15 Anhang I FZA durchaus zu berücksichtigen.

## **B Mehrwertsteuer<sup>29</sup>**

### **I EuGH, Urteil v. 21.1.2010 – Rs. C-472/08 (*Alstom Power Hydro*)<sup>30</sup> Ausschlussfrist für Mehrwertsteuer- Erstattung**

*Art. 18 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>31</sup> ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines EU-Mitgliedstaats, die eine Ausschlussfrist von drei Jahren für die Einreichung eines Antrags auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses vorsieht, der von den Steuerbehörden dieses Staates zu Unrecht eingemommen wurde, nicht entgegensteht.*

#### **1 Ausgangssachverhalt**

Die in Lettland ansässige Alstom Power Hydro («Alstom») beantragte im Oktober 2004 gegenüber der lettischen Steuerverwaltung die

Erstattung eines Betrags, welchen sie 1988 bis 2004 ihrer Ansicht nach zu Unrecht gezahlt hatte. Die lettische Steuerverwaltung lehnte die Erstattung der Mehrwertsteuer zu einem wesentlichen Teil ab, mit der Begründung, dass Alstom die nach dem allgemeinen lettischen Abgabenrecht vorgesehene Frist von drei Jahren für die Einreichung eines entsprechenden Erstattungsantrages nicht eingehalten habe. Alstom erhob gegen diesen Bescheid Klage und brachte insbesondere vor, dass das Gemeinschaftsrecht für die Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses keine Frist vorsehe und die Steuerverwaltung ihr daher nicht eine gemeinschaftswidrige Ausschlussfrist des nationalen Abgabenrechts entgegenhalten dürfe. Nach Abweisung ihrer Klage in erster und zweiter Instanz legte Alstom beim *Augstākās Tiesas Senāts* Kassationsbeschwerde ein. Dieser setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vor<sup>32</sup>.

<sup>27</sup> Vgl. BGer vom 4.8.2008, BGE 134 V 428 ff., 434; BGer vom 22.10.2007, BGE 133 V 624 ff., 631; BGer vom 24.4.2007, BGE 133 V 265 ff., 269 f.; BGer vom 9.1.2006, BGE 132 V 53 ff., 56; BGer vom 29.4.2005, BGE 131 II 339 ff., 345 f.; BGer vom 19.12.2003, BGE 130 II 113, 119 f. Das Bundesgericht macht in den weiteren Erwägungen dieser Urteile jeweils keinen Unterschied mehr, ob die Urteile des EuGH vor oder nach dem 21. Juni 1999 ergangen sind.

<sup>28</sup> EuGH, Urteil v. 12.2.1974 – Rs. C-152/73 (*Sotgiu*), Slg. 1974, 153, Rz. 11.

<sup>29</sup> Im Weiteren sei noch auf folgende, in den Berichtszeitraum vom 1. Januar bis 31. März 2010 fallende Urteile des EuGH zur Mehrwertsteuer hingewiesen: EuGH v. 28.1.2010 – Rs. C-473/08 (*Eulitz*) zur Steuerbefreiung des von Privatlehrern erteilten Schul- oder Hochschulunterrichts und Urteil v. 25.3.2010 – Rs. C-79/09 (*Kommission/Niederlande*) zur Steuerbefreiung des Personalverleihs in bestimmten von der Steuer ausgenommenen Branchen, beide noch nicht in Slg. veröffentlicht.

Gegenstand des Ersuchens um Vorabbescheid ist im Wesentlichen die Frage, ob Art. 18 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>33</sup> einer nationalen Regelung entgegensteht, welche eine Ausschlussfrist von drei Jahren für die Einreichung eines Antrags auf Erstattung für zu Unrecht gezahlte Mehrwertsteuer vorsieht.

## 2 Aus den Entscheidungsgründen

### *Gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundsätze bei Ausschlussfrist für die Ausübung eines Erstattungsanspruchs*

Der EuGH stellt zunächst fest, dass Art. 18 Abs. 4 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>34</sup>, der die Behandlung von Vorsteuerüberschüssen regelt, keine Ausschlussfrist vorsieht. Nach Ansicht des EuGH kann hieraus jedoch nicht geschlossen werden, dass die Geltendmachung des Rechts auf Erstattung zu viel gezahlter Mehrwertsteuer gemeinschaftsrechtlich nicht einer Ausschlussfrist unterliegen dürfe. Denn eine zeitlich un-

beschränkte Erstattungsmöglichkeit liefe dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider. Dieser Grundsatz verlange, dass die Situation des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offen bleiben kann<sup>35</sup>.

Ferner sei es nach ständiger Rechtsprechung mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen EU-Mitgliedstaaten, die Verfahrensmodalitäten zu regeln, die den Schutz der dem Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, sofern diese Modalitäten nicht weniger günstig ausgestaltet seien als die entsprechenden innerstaatlichen Verfahren (Äquivalenzgrundsatz) und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machten oder übermässig erschwerten (Effektivitätsgrundsatz)<sup>36</sup>.

### *Angemessenheit einer Ausschlussfrist*

Die Festsetzung «angemessener» Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung sei im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Steuerverwaltung schütze, durchaus mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. So habe der EuGH bereits festgestellt, dass eine Ausschlussfrist von zwei Jahren als solche die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich mache oder übermässig erschwere, da die EU-Mitgliedstaaten nach Art. 18 Abs. 2 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>37</sup> verlangen könnten, dass der Steuerpflichtige sein Abzugsrecht während des gleichen Zeitraums ausübt, in dem es entstanden ist<sup>38</sup>. Dieselbe Schlussfolgerung sei erst recht geboten, wenn es sich um eine Ausschlussfrist von drei Jahren handelt, da es diese Frist jedem durchschnittlich aufmerksamen Steuerpflichtigen grundsätzlich

<sup>30</sup> Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

<sup>31</sup> Seit 1.1.2007: Art. 183 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>32</sup> Augstākās Tiesas Senāts (*Republik Lettland*), Vorabentscheidungsersuchen v. 23.10.2008, Abl. EU, C 327 v. 20.12.2008, 21.

<sup>33</sup> Seit 1.1.2007: Art. 183 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>34</sup> Seit 1.1.2007: Art. 183 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>35</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 8.5.2008 – Rs. C-95/07 und C-96/07 (*Ecotrade*), Slg. 2008, I-3457, Rz. 44.

<sup>36</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 17.11.1998 – Rs. C-228/96 (*Aprile*), Slg. 1998, I-7141, Rz. 18, und Urteil v. 11.7.2002 – Rs. C-62/00 (*Marks & Spencer*), Slg. 2002, I-6325, Rz. 34.

<sup>37</sup> Seit 1.1.2007: Art. 179 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>38</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 8.5.2008 – Rs. C-95/07 und C-96/07 (*Ecotrade*), a. a. O., Rz. 48.

ermögliche, die Rechte, die er aus dem Gemeinschaftsrecht ableitet, fristgerecht geltend zu machen.

### 3 Anmerkung

Wer das Vorabentscheidungsersuchen des lettischen Gerichts gelesen hatte, hätte meinen können, es ginge in *Alstom Power Hydro* um die Verjährung von Vorsteuerguthaben eines Steuerpflichtigen, d. h. um Vorsteuerüberschüsse zugunsten des Steuerpflichtigen, die sich aus der Abrechnung für eine bestimmte Steuerperiode ergeben hatten und die binnen einer Ausschlussfrist nach nationalem Recht weder erstattet noch zur Verrechnung mit Steuerschulden aus anderen Perioden verwendet wurden.

Tatsächlich lag in *Alstom Power Hydro* hingegen offenbar der Sachverhalt zugrunde, dass ein Steuerpflichtiger irrtümlich eine Steuerschuld angenommen hatte und drei Jahre nach seiner rechtsgrundlosen Zahlung von der Steuerverwaltung deren Erstattung beantragte. Diese Fallkonstellation hatte den EuGH bereits verschiedentlich beschäftigt, wobei er jeweils entschieden hatte, dass eine Ausschlussfrist für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug oder des Rechts auf Erstattung von zuviel bezahlter Mehrwertsteuer zulässig sei, sofern deren Anwendung nicht gemeinschaftsrechtlichen Prin-

zipien wie dem Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz zuwiderlaufe. Und so nimmt es nicht Wunder, dass der EuGH auch in *Alstom Power Hydro* eine Ausschlussfrist von drei Jahren als angemessen beurteilt.

Man mag sich fragen, ob das lettische Gericht vor dem Hintergrund der klaren Leitentscheide des EuGH in *Aprile, Marks & Spencer* und *Ecotrade* zur im Wesentlichen gleichen Fragestellung nicht von einem *acte claire* hätte ausgehen können bzw. zur Schonung der Kapazitäten des EuGH hätte ausgehen müssen.

## II EuGH, Urteil v. 11.2.2010 – Rs. C-88/09 (*Graphic Procédé*)<sup>39</sup> Reprografie als Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung

*Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>40</sup> ist dahin auszulegen, dass die Reprografietätigkeit die Merkmale einer Lieferung von Gegenständen aufweist, soweit sie sich auf eine blosse Vervielfältigung von Dokumenten auf Trägern beschränkt, wobei die Befugnis, über diese zu verfügen, vom Reprografen auf den Kunden übertragen wird, der die Kopien des Originals bestellt hat. Eine solche Tätigkeit ist jedoch als Dienstleistung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>41</sup> einzustufen, wenn sich erweist, dass sie mit ergänzenden Dienstleistungen verbunden ist, die wegen der Bedeutung, die sie für ihren Abnehmer haben, der Zeit, die für ihre Ausführung nötig ist, der erforderlichen Behandlung der Originaldokumente und des Anteils an den Gesamtkosten, der auf diese Dienstleistungen entfällt, im Vergleich zur Lieferung von Gegenständen überwiegen, so dass sie für den Empfänger einen eigenen Zweck darstellen.*

<sup>39</sup> Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

<sup>40</sup> Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>41</sup> Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>42</sup> Conseil d'Etat (Frankreich), Vorabentscheidungsersuchen v. 2.3.2009, Abl. EU, C 113 v. 16.5.2009, 23.

<sup>43</sup> Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

## 1 Ausgangssachverhalt

Graphic Procédé ist ein in Frankreich ansässiges Unternehmen, das Reprografietätigkeiten ausübt. Diese bestehen darin, mit eigenen Mitteln Kopien von Dokumenten, Akten und Plänen u. ä. zu erstellen. Die Kunden von Graphic Procédé bleiben Eigentümer der Originaldokumente, deren Vervielfältigung sie in Auftrag geben. In der Annahme, dass es sich bei ihren Umsätzen um Dienstleistungen handle, versteuerte Graphic Procédé in den Jahren 1991 bis 1993 ihre Einnahmen für die Reprografietätigkeit bei Vereinnahmung des jeweils in Rechnung gestellten Entgelts. Die französische Steuerverwaltung war hingegen der Auffassung, dass die von Graphic Procédé getätigten Umsätze Lieferungen von Gegenständen darstellten, und setzte Mehrwertsteuernachzahlungen für in Rechnung gestellte, jedoch noch nicht an die Finanzkasse abgeführte Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen fest. Nachdem die Klagen auf Erlass dieser Nachzahlungen und der Verzugszinsen in erster und zweiter Instanz abgewiesen worden waren, legte Graphic Procédé Kassationsbeschwerde beim *Conseil d'Etat* ein. Dieser setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vor<sup>42</sup>.

Gegenstand des Ersuchens um Vorabbescheid ist im Wesentlichen die Frage, anhand welcher

Kriterien für Zwecke der Mehrwertsteuererhebung ermittelt werden kann, ob eine Reprografietätigkeit als «Lieferung von Gegenständen» im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>43</sup> oder als «Dienstleistung» im Sinne von Art. 6 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>44</sup> einzustufen ist.

## 2 Aus den Entscheidungsgründen

### *Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung*

Der EuGH verweist zunächst darauf, dass nach ständiger Rechtsprechung bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung und ob im letztgenannten Fall diese einheitliche Leistung als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist<sup>45</sup>.

Ferner erinnert der EuGH daran, dass zwar jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten sei, ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstelle, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems jedoch nicht künstlich aufgespalten werden dürfe. In Anbetracht dessen liege eine einheitliche Leistung vor, wenn zwei oder mehr Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden seien, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre<sup>46</sup>.

### *Einheitliche Leistung eines Reprografen*

Im vorliegenden Fall sei daher zu prüfen, ob in Anbetracht der charakteristischen Merkmale des in Rede stehenden Umsatzes der Reprograf

<sup>42</sup> Seit 1.1.2007: Art. 24 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>43</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Limien*), Slg. 1996, I-2395, Rz. 12 bis 14, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 19 und Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 17.

<sup>46</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), a. a. O., Rz. 20/22 und Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 22/23.

seinem Kunden, als Durchschnittsverbraucher betrachtet, mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringe<sup>47</sup>. Berücksichtige man den wirtschaftlichen Zweck der Reprografietätigkeit, der im Wesentlichen in der Vervielfältigung eines vom Kunden zur Verfügung gestellten Dokuments bestehe, aber nicht auf die bloße Vervielfältigung der Originaldokumente beschränkt sei, sondern auch die Auswahl und Programmierung der Fotokopiergeräte sowie der Heftung, dem Binden der Dokumente und dem Ordnen der Kopien erfordere, so erwiesen sich alle Einzelleistungen der Reprografietätigkeit als notwendig und eng miteinander verbunden.

Um jedoch feststellen zu können, ob ein eine Einheit bildender komplexer Umsatz wie die Reprografietätigkeit als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist, seien im Weiteren dessen wesentliche Bestandteile zu bestimmen<sup>48</sup>. In diesem Zusammenhang sei eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstelle, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten<sup>49</sup>.

Der Zweck der Tätigkeit des Reprografen bestehe an sich darin, seinen Kunden Kopien des Originals zur Verfügung zu stellen, das dieser ihm zuvor geliefert hat, während die der Aushändigung dieser Kopien vorausgehenden Tätigkeiten für den Reprografen nur ein Mittel darstellen, den Kunden seine Leistung unter den bestmöglichen Bedingungen zugutekommen zu lassen. Diese Tätigkeit begründe somit eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

### *Mögliche Qualifizierung als Lieferung von Gegenständen*

Nach Auffassung des EuGH entspreche die Aushändigung der Kopien durch den Reprografen an den Kunden grundsätzlich der Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über sie zu verfügen, im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>50</sup>. Diese Übertragung betreffe allerdings nur die Träger, auf denen die Vervielfältigung durchgeführt worden ist. Da dem Kunden des Reprografen niemals sein Recht entzogen worden sei, über den immateriellen Inhalt der Kopien zu verfügen, der im gelieferten Original verkörpert ist, betreffe das mit dem Reprografen abgeschlossene Geschäft nur die Träger, die die Aushändigung der Kopien erlauben. Daher bestimme sich der Preis, den der Reprograf für die angefertigten Kopien in Rechnung stelle, nicht nach dem geistigen Wert, der mit dem Original verbunden sei, sondern nach den technischen Eigenschaften der anzufertigenden Kopien sowie der Zahl der bestellten Exemplare. Somit erweise sich, dass die Reprografietätigkeit die Tatbestandsmerkmale einer Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>51</sup> erfüllen kann.

### *Mögliche Qualifizierung als Dienstleistung*

Auf der anderen Seite müssten für die Qualifizierung der Reprografietätigkeit als Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung sämtliche Umstände berücksichtigt werden, unter denen diese Tätigkeit ausgeübt werde. Insbesondere sei es möglich, dass sich die Tätigkeit eines Reprografen nicht auf den blossen Abzug von einem Original beschränke, sondern im Zusammenhang mit verschiedenen, ergänzenden Dienstleistungen wie der

Beratung und der Anpassung, Umgestaltung und Verfremdung des Originals nach den Wünschen des Kunden zum Zweck der Erstellung von Kopien bestehe, die sich mehr oder weniger deutlich vom Originaldokument unterscheiden, das dieser ursprünglich geliefert hat.

### *Würdigung der qualitativen Prägung der Reprografietätigkeit durch das nationale Gericht*

Unter Berücksichtigung des einheitlichen Charakters der komplexen Tätigkeit der Reprografie sei es Sache des vorliegenden Gerichts, nach Massgabe der Bedeutung, die diese Leistungen für den Kunden besitzen, des Umfangs der Behandlung des vom Kunden gelieferten Originaldokuments, der Zeit, die für die Erbringung dieser Leistungen benötigt wird, und des Anteils an den Gesamtkosten, der auf sie entfällt, zu prüfen, ob diese Leistungen als Tätigkeiten betrachtet werden können, die keineswegs gering oder nebensächlich sind und die im Vergleich zur Lieferung der abgezogenen Dokumente überwiegen, sodass sie über diese blosse Vervielfältigung hinaus für den Empfänger dieser Leistungen einen eigenen Zweck darstellen.

### **3 Anmerkung**

*Graphic Procédé* betraf den Rechtsstreit zwischen einem Reprografieunternehmen und der französischen Steuerverwaltung zur Frage, ob die von Graphic Procédé ausgeübte Reprografietätigkeit mehrwertsteuerlich als Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen zu beurteilen ist. Obwohl es sich unzweifelhaft um Inlandumsätze handelte, war diese Abgrenzungsfrage nicht bloss theoretischer Natur, sondern im konkreten Fall von erheblicher praktischer

Bedeutung, weil nach dem nationalen, französischen Recht die von Graphic Procédé angenommene Qualifizierung als Dienstleistung die Besteuerung der Reprografieumsätze nach vereinnahmten Entgelten ermöglichte, während bei Vorliegen eines Lieferungstatbestands, wie von der französischen Steuerverwaltung angenommen, die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten zwingend vorgeschrieben war.

Der EuGH kommt nach Feststellung einer einheitlichen durch Graphic Procédé erbrachten Leistung in der Abgrenzungsfrage zum Schluss, dass die gegenständliche Übergabe der in Auftrag gegebenen Kopien die Übertragung der Befähigung enthalte, über diese wie ein Eigentümer zu verfügen und damit die Merkmale des Lieferbegriffs nach Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG grundsätzlich erfüllt seien. Dieses Ergebnis stützt er weiter dadurch ab, dass das vom Kunden zu entrichtende Entgelt im Wesentlichen durch die technischen Eigenschaften der anzufertigenden Kopien sowie der Zahl der bestellten Exemplare bestimmt werde.

Allerdings stellt der EuGH ebenfalls fest, dass sich die Reprografietätigkeit nicht auf die blosse Vervielfältigung beschränkt habe. Vielmehr seien darüber hinausgehende Dienstleistungen

<sup>47</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), a. a. O., Rz. 20 und Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 20.

<sup>48</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien*), Slg. 1996, I-2395, Rz. 12 bis 14, Urteil v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (*Levob*), Slg. 2005, I-9433, Rz. 27 und Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 27.

<sup>49</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (*Aktiebolaget*), Slg. 2007, I-2697, Rz. 28.

<sup>50</sup> Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>51</sup> Seit 1.1.2007: Art. 14 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

erbracht worden, wie namentlich Beratung, Anpassung, Umgestaltung und Verfremdung des Originals. Daraus folgerte er, dass, wenn diese Dienstleistungen für den Kunden nicht blossen Neben-, sondern Hauptleistungscharakter haben im Verhältnis zur Übergabe der Kopien, von einer einheitlichen Dienstleistung des Reprografiefunternehmens auszugehen sei.

### **III EuGH, Urteil v. 18.3.2010 – Rs. C-3/09 (*Erotic Center*)<sup>52</sup> Kein ermässigtter Steuersatz bei Nutzung von Einzel-Videokabinen eines Sex-Kinos**

*Die Wendung «Eintrittsberechtigung für Kinos» in Anhang H Kategorie 7 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>53</sup> ist dahin auszulegen, dass sie sich nicht auf die Zahlung eines Verbrauchers zu dem Zweck bezieht, allein in einem zur alleinigen Nutzung überlassenen Raum, wie den im Ausgabungsverfahren in Rede stehenden Kabinen, einen oder mehrere Filme oder Filmausschnitte betrachten zu können.*

#### **1 Ausgangssachverhalt**

Im Rahmen einer MWST-Kontrolle bei der Erotic Center BVBA («Erotic Center») stellte die belgische Steuerverwaltung fest, dass diese ihre Einnahmen aus dem Zurverfügungstellen von Videokabinen zum ermässigten Steuersatz von 6% statt zum Normalsatz von 21% abgerechnet hatte. Sie erliess daraufhin einen Nachsteuerbescheid zulasten von Erotic Center zzgl. Verzugszinsens und Bussen.

Nachdem ihre Klage gegen den Steuerbescheid vom Gericht erster Instanz abgewiesen worden war, legte Erotic Center gegen dieses Urteil beim *Hof van beroep te Gent* Berufung ein. Vor dem Berufungsgericht vertrat Erotic Center die Auf-

fassung, dass die fraglichen Filmkabinen als «Kino» im Sinne von Anhang H Kategorie 7 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>54</sup> zu qualifizieren seien, wie dies im Übrigen bereits von der niederländischen Rechtsprechung entschieden worden sei. Die Zahl der Sitzplätze, die Art der vorgeführten Filme oder die Technik der Filmvorführung seien für diese Qualifizierung unerheblich. Die belgische Steuerverwaltung vertrat hingegen die Auffassung, dass derartige Kabinen nicht als «Kino» qualifiziert werden könnten, da es sich dabei nicht um Räume handle, in denen eine Gruppe von Personen gemeinsam einen bestimmten Film ansehen könne, dessen Projektion ohne Zutun der Zuschauer gestartet werde. Das Berufungsgericht hatte Zweifel an der Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen, setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG (neu: Art. 267 AEUV) vor<sup>55</sup>.

Gegenstand des Ersuchens um Vorabentscheid ist im Wesentlichen die Frage, ob Einzel-Videokabinen eines Sex-Kinos als «Kino» im Sinne von Anhang H Kategorie 7 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>56</sup> angesehen werden können.

#### **2 Aus den Entscheidungsgründen**

##### *Grammatikalisch-systematische Auslegung des Gemeinschaftsrechts*

Seinem Wortlaut nach bezieht sich Anhang H Kategorie 7 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>57</sup> nach Ansicht des EuGH auf die «Eintrittsberechtigung» zu verschiedenen darin aufgezählten kulturellen Ereignissen und Einrichtungen<sup>58</sup>, zu denen u. a. «Kinos» gehören. Da die 6. Richtlinie keine Definition der in Anhang H Kategorie 7 genannten Wendung «Eintrittsberechtigung für Kinos» enthalte, sei diese Wendung im Lichte ihres Zusammenhangs innerhalb der 6. Richtlinie auszulegen<sup>59</sup>.

Insoweit sei festzuhalten, dass die EU-Mitgliedstaaten nach Art. 12 Abs. 3 Bst. a der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>60</sup> neben dem grundsätzlich anzuwendenden Normalsatz einen oder zwei ermässigte Sätze anwenden können, wobei die Anwendung der ermässigten Sätze auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der im Anhang H der Richtlinie genannten Kategorien beschränkt ist. Nach ständiger Rechtsprechung seien jedoch Bestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, eng auszulegen<sup>61</sup>. Daraus folge, dass die Wendung «Eintrittsberechtigung für Kinos» nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung auszulegen sei<sup>62</sup>.

### *Gemeinsame Inanspruchnahme durch ein Publikum*

Wie die belgische Regierung und die Europäische Kommission betont haben, hätten die in Anhang H Kategorie 7 Abs. 1 der 6. MWST-Richtlinie 77/388/EWG<sup>63</sup> im Einzelnen aufgezählten Ereignisse und Einrichtungen insbesondere gemeinsam, dass sie der Öffentlichkeit aufgrund vorhergehender Bezahlung eine Eintrittsberechtigung gewähren, die alle zahlenden Personen berechtigt, gemeinsam die diesen Ereignissen und Einrichtungen eigenen kulturellen Leistungen wie auch die ihnen eigene Unterhaltung in Anspruch zu nehmen. Diese für die aufgezählten kulturellen Ereignisse und Einrichtungen wesentliche Elemente seien bei der Nutzung einer Einzel-Videokabine eines Sexkinos nicht gegeben.

### **3 Anmerkung**

Nach Art. 98 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG können die EU-Mitgliedstaaten u. a. die Eintrittsberechtigung für die in Anhang III Nr. 7 genannten kulturellen Ereignisse und

Einrichtungen dem ermässigten Steuersatz unterstellen. Darunter fällt nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut auch die Eintrittsberechtigung für «Kinos».

Das belgische Erotic Center betrieb im vorgestellten Urteil ein sog. Sex-Kino mit von innen verschliessbaren Einzel-Videokabinen. Nach dem Einwurf von Münzen konnten die Nutzer auf Bildschirmen verschiedene Sexfilme abrufen und während der bezahlten Nutzungsdauer auch beliebig zwischen den Filmen wechseln. Während die belgische Steuerverwaltung die Ansicht vertrat, es handle sich bei den Nutzungsentgelten für die Einzelkabinen um zum Normalsatz steuerbaren Einnahmen aus einem «Vergnügungsautomaten», war Erotic Center

<sup>52</sup> Noch nicht in Slg. veröffentlicht.

<sup>53</sup> Seit 1.1.2007: Anhang III Nr. 7 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>54</sup> Seit 1.1.2007: Anhang III Nr. 7 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>55</sup> Hof van beroep te Gent (Belgien), Vorabentscheidungsersuchen v. 8.1.2009, ABL. EU, C 82 v. 4.4.2009, 11.

<sup>56</sup> Seit 1.1.2007: Anhang III Nr. 7 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>57</sup> Seit 1.1.2007: Anhang III Nr. 7 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>58</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 23.10.2003 – Rs. C-109/02 (*Kommission/Deutschland*), Slg. 2003, I-2691, Rz. 25.

<sup>59</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 18.1.2001 – Rs. C-83/99 (*Kommission/Spanien*), Slg. 2001, I-445, Rz. 17.

<sup>60</sup> Seit 1.1.2007: Art. 98 Abs. 1 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

<sup>61</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 18.1.2001 – Rs. C-83/99 (*Kommission/Spanien*), Slg. 2001, I-445, Rz. 18 und 19.

<sup>62</sup> Vgl. ebenda, Rz. 20 und Urteil v. 23.10.2003 – Rs. C-109/02 (*Kommission/Deutschland*), a. a. O., Rz. 23.

<sup>63</sup> Seit 1.1.2007: Anhang III Nr. 7 der MWST-System-Richtlinie 2006/112/EG.

der Auffassung, dass die Nutzungsentgelte dem ermässigten Steuersatz unterliegen, weil dem Nutzer Eintrittsberechtigung für ein «Kino» gewährt werde.

Wie der EuGH in *Erotic Center* überzeugend darlegt, haben die zum ermässigten Steuersatz besteuerten kulturellen Ereignisse und Einrichtungen gemein, dass der Eintritt grundsätzlich vorab gezahlt wird und sie gegenüber einem Publikum dargeboten bzw. von den zahlenden Personen gemeinsam in Anspruch genommen werden. Dies unterscheidet die zum ermässigten Steuersatz steuerbare Eintrittsberechtigung für ein «Kino» und die weiteren genannten kulturellen Ereignisse und Einrichtungen vom «ein-samen Vergnügen» des Besuchs einer Video-Einzelkabine eines Sex-Kinos.

Bei Verlagerung des Ausgangssachverhalts in *Erotic Center* in die Schweiz wäre die Abgrenzungsfrage nicht für die *Steuersatzermittlung*, Normalsatz oder reduzierter Satz, von Bedeutung, sondern es stünde die Anwendbarkeit der *Steuerausnahme* des Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 Bst. a MWSTG in Rede. Da der Wortlaut der Ausnahmebestimmungen bereits ausdrücklich eine Filmvorführung gegenüber einem «Publikum» verlangt, erscheint die bisherige Verwaltungspraxis der Eidg. Steuerverwaltung, wonach das Entgelt für den Besuch einer Einzel-Videokabine mit Münzeinwurf dem Normalsatz unterliegt, im Ergebnis zutreffend<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> Vgl. ESTV, Branchen-Broschüre Nr. 22 – Kultur (gültig bis 31.12.2009), Ziff. 8.2.2.