



Neues aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung in Mehrwertsteuersachen

Ein Beitrag von Rainer Palm, Rechtsanwalt
Stand : Juni 2006

Missbrauchsbekämpfung und die Grenzen der legalen Steuervermeidung im Mehrwertsteuerrecht

Die Mehrwertsteuer war, als sie in den siebziger Jahren in Europa eingeführt wurde eine Art Revolution im Steuerwesen. Nie zuvor hatte es eine solche gut durchdachte Steuer gegeben, die garantiert, dass im Endpreis an der Ladentheke nur die genau festgelegte Steuer enthalten ist. Keine Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung und keine kumulierte Steuer sind dabei möglich.

Das Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer und das damit verbundene System der Abführung und Rückforderung ist zwar kompliziert und aufwendig, aber im Zeitalter allgegenwärtiger Computer ist dies ein leicht überwindbares Hindernis.

Auf Grund der Tatsache, dass es gewisse Umsätze gibt, die mehrwertsteuerfrei sind und dass ein Teil der Mehrwertsteuerpflichtigen nur bedingt der MWSt unterworfen sind bzw. auch nur teilweise die MWSt zurückfordern können, wird immer wieder versucht, durch mehr oder weniger kreative Lösungen, weniger oder sogar keine MWSt. zu zahlen.

Neben der völlig illegalen und für den Fiskus sogar desaströsen Praxis des Mehrwertsteuerkarusells gibt es eine Reihe von anderen Systemen, die erfunden wurden, um die Steuer zu mindern oder zu umgehen.

Belgien hat darauf reagiert, in dem es eine Anti-Missbrauchsbestimmung in die Mehrwertsteuergesetzgebung aufgenommen hat.

Diese Bestimmung sieht vor, dass die juristische Qualifizierung die die Parteien einer Handlung oder einer Reihe von Handlungen, die zur Erreichung eines Zieles getätigt werden, dem Fiskus nicht entgegenhaltbar ist, wenn diese Qualifizierung die Vermeidung von Steuern bezweckt.

Sollte ein Unternehmen durch eine Reihe von Handlungen tatsächlich eine Steuerersparnis bezwecken, so ist es ratsam, im Zweifelsfalle auf das Rulingverfahren zurückzugreifen. Damit wird der Sachverhalt vorab der Steuerverwaltung vorgelegt, die dann entscheidet, ob es sich um eine legale oder verbotene Praktik handelt, und ob Steuer gezahlt werden muss oder nicht, bzw. wie viel.

Mit dieser Anti-Missbrauchsbestimmung ist Belgien aber wahrscheinlich um einiges über das Ziel hinausgeschossen.

Inzwischen hat nämlich der Europäischen Gerichtshof (EuGH) in zwei Fällen ein Grundsatzurteil gefällt.

Es handelte sich um zwei Vorfragen von britischen Gerichten an den EuGH (Rechtssache C-255/02 in Sachen Halifax und C-223/03 in Sachen University of Huddersfield).

In beiden Fällen hatten die betroffenen „Unternehmen“ (eine Bank bzw. eine Universität) Investitionen im Immobilienbereich zu tätigen. Da sie selbst nicht oder nur teilweise der Mehrwertsteuer unterworfen sind, und somit nicht die Steuer auf die Arbeiten hätten absetzen können, fanden sie einen kreativen Weg, die Handlungen so auszuführen, dass letztlich keine MWSt. anfallen würde.

Im ersten Fall wurde über Tochterunternehmen ein Bauauftrag gegeben und die Finanzierung durch ein anderes Unternehmen, das zur Firmengruppe gehört, geleistet. Die MWSt. wurde so gezahlt und wieder zurückerstattet.

Die so errichteten Gebäude wurden über Mietverträge an die Bank zurückvermietet. Da Mietverträge nicht der MWSt. unterworfen sind (zumindest in diesen Fällen in Großbritannien), wurde letztendlich keine Mehrwertsteuer auf diese Umsätze gezahlt.

Im Fall der Universität, die auf Grund des Status als Schuleinrichtung nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, ging es darum, zwei alte Mühlen zu renovieren. Die Idee der Universität war es, das Gebäude für einen symbolischen Betrag an eine Art Stiftung zu vermieten, welche sie nach der Renovierung wieder an die Universität zurückvermietete. Da für diese Handlung für die Anwendung der MWSt. optiert wurde, unterlagen die Mietverträge der Mehrwertsteuerbesteuerung.

Zur Bezahlung der Arbeiten, stellte ein Tochterunternehmen der Universität eine Rechnung über die gesamten Baukosten aus. Die Universität forderte daraufhin die Rückerstattung der MWSt. von dieser Rechnung beim britischen Fiskus.

Zuerst wurde diese auch gewährt, aber es stellte sich heraus, dass die Vermietung der Gebäude kurzfristig wieder eingestellt werden sollte, was zur Folge gehabt hätte, dass keine weitere MWSt. mehr auf die Nutzung der Gebäude gezahlt worden wäre. Daraufhin verlangte die britische Steuerverwaltung die Mehrwertsteuer wieder zurück.

In beiden Fällen wurden die Gerichte befasst und in beiden Fällen wurde eine Vorfrage an den Europäischen Gerichtshof gestellt. Dieser antwortete wie folgt :

Als erstes stellte der EuGH fest, dass die Leistungen (ob Lieferungen oder Dienstleistungen), die durch Mehrwertsteuerpflichtige erbracht werden der Mehrwertsteuer unterliegen. Dies ist völlig unabhängig vom Ziel des Umsatzes. Egal ob eine Handlung einen wirtschaftlichen Zweck hat, egal ob sie ausschließlich oder nur teilweise die Erlangung eines Steuervorteils zum Ziel hat : Lieferungen und Dienstleistungen, die durch eine Person erbracht werden und die für diese Person eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, sind mehrwertsteuerpflichtig.

Der EuGH sagt aber auch in den beiden hiervor zitierten Urteilen, dass die Abzugsfähigkeit Grenzen hat.

Der Gerichtshof erinnert in seiner Entscheidung daran, dass das grundsätzlich im Gemeinschaftsrecht geltende Verbot missbräuchlicher Praktiken auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer Anwendung findet. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen sei nämlich ein Ziel, das von der sechsten Richtlinie in Mehrwertsteuersachen anerkannt sei.

Dies heißt aber keineswegs, dass es dem Steuerpflichtigen verboten ist, im Falle zweier Möglichkeiten, einen Umsatz zu tätigen, die Variante zu wählen, die eine niedrigere Besteuerung nach sich zieht.

Der EuGH definiert die Kriterien für eine Verweigerung der Abzugsfähigkeit wie folgt :

- Zum ersten muss eine missbräuchliche Praxis vorliegen. Dies beinhaltet, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Mehrwertsteuerbestimmungen, einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen.
- Zweitens muss aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Denn das Missbrauchsverbot ist nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.

Der Gerichtshof öffnet den Steuerbehörden auch die Tür zur Rückforderung der im Vorfeld zu Unrecht erstatteten Beträge.

Wie ist die neue belgische Anti-Missbrauchsbestimmung im Lichte dieser EuGH-Urteile zu bewerten?

Zwar hat die belgische Regierung bei der Vorlage des Gesetzesvorschlags auf die beiden schwebenden Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof hingewiesen und auch angekündigt, dass die Gesetzgebung wenn notwendig auch noch entsprechend angepasst würde, es stellt sich aber grundlegend die Frage, ob eine belgische Gesetzgebung überhaupt notwendig war.

Der EuGH hat klar gestellt, dass es den Steuerbehörden nicht obliegt nachzuprüfen, mit welchem Ziel die Umsätze getätigt wurden. Erst beim Rückerstattungsverfahren kommt diese Frage zumindest teilweise ins Spiel.

Somit ist das Anti-Missbrauchsgesetz unnötig und nach der Rechtsprechung des EuGH auch unbrauchbar, da diese Gesetzgebung von der Verwaltung verlangt, dass sie den Beweis erbringt, dass eine andere rechtliche Wertung (juristische Qualifizierung) der Geschäfte möglich ist und dass die vom Steuerpflichtigen gewählte Qualifizierung nur oder zumindest teilweise mit dem Ziel getätigt wurde, Steuern zu umgehen.

Der EuGH hat einen ganz anderen Ansatz : solange die gewählte rechtliche Konstruktion nicht auf einen Missbrauch hinweist, ist der Mehrwertsteuerabzug zu gewähren, egal ob dabei auch Steuerersparnisse beabsichtigt wurden oder nicht.

Im Lichte der Urteile des EuGH betrachtet sind die belgischen Anti-Missbrauchsbestimmung nicht anwendbar und schießen über das vom Gerichtshof definierte Ziel hinaus. Die Zukunft und vor allem die Rechtspraxis wird zeigen, inwiefern diese Bestimmungen überhaupt Anwendung finden werden.