

Mehrwertsteuerrechtliche Probleme bei Holdinggesellschaften

Analyse der Lösungsansätze in der Schweiz und in der Europäischen Union

Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner/Günter Schäuble, dipl. Steuerexperte



Dr ès sc. pol. Peter Baumgartner, Direktor der Vereinigung Schweiz. Industrie-Holdinggesellschaften (Industrie-Holding), Bern



Günter Schäuble, dipl. Steuerexperte, Group Tax Director, Schindler Management AG, Ebikon

1	Einleitung	6	Finanzierung von Tochtergesellschaften durch die Holdinggesellschaft
2	Wesentliche Aspekte des Mehrwertsteuersystems der EU	6.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
2.1	Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer	6.2	Praxis in der Schweiz
2.2	Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs	7	Kauf von Beteiligungen
3	Unterschiede des schweizerischen Mehrwertsteuersystems	7.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
3.1	Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer	7.2	Praxis in der Schweiz
3.2	Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs	8	Verkauf von Beteiligungen
3.2.1	Nicht-Umsätze	8.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
3.2.2	Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung	8.2	Praxis in der Schweiz
3.2.3	Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer	9	Dividendenerträge
3.2.4	Pauschalvariante 2: Kürzung des Vorsteuerabzugs anhand des Gesamtumsatzes	9.1	Mehrwertsteuerrecht der EU
3.2.5	Praxisänderung ab 1. Juli 2005	9.2	Praxis in der Schweiz
3.2.6	Aktivenschlüssel	9.2.1	Qualifikation des Vorgangs
3.2.7	Andere Vorgehensmöglichkeiten	9.2.2	Direkt zuordenbare Vorsteuern
4	Mehrwertsteuerpflicht einer Holdinggesellschaft	9.2.3	Gemischte Verwendung
4.1	Mehrwertsteuerrecht der EU	10	Schlussfolgerung
4.2	Praxis in der Schweiz		Literatur
5	Finanzierung der Holdinggesellschaft		Materialien, Praxisanweisungen, Richtlinien
5.1	Mehrwertsteuerrecht der EU		Urteile des Europäischen Gerichtshofs
5.2	Praxis in der Schweiz		
5.2.1	Qualifikation des Vorgangs		
5.2.2	Direkt zuordenbare Vorsteuern		
5.2.3	Gemischte Verwendung		

1 Einleitung

Im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Holdinggesellschaften stellen sich verschiedene mehrwertsteuerliche Probleme, deren sachgerechte Lösung in der Praxis immer wieder zu Kontroversen Anlass gibt¹. Im Zentrum steht insbesondere die Frage, ob Dividendenerträge, Erlöse aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseinnahmen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung führen können. Im Folgenden werden die in der Schweiz und der Europäischen Union (EU) zur Anwendung gelangenden Lösungen analysiert. Dies mit dem Ziel, im Hinblick auf die in der Schweiz anstehende Reform des Mehrwertsteuerrechts Stärken und Schwächen der gewählten Lösungen aufzuzeigen und damit der Diskussion über mögliche Verbesserungen einen Input zu geben.

Das schweizerische Mehrwertsteuersystem ist über weite Strecken vom Mehrwertsteuersystem der EU und dem ihrer Mitgliedstaaten abeleitet. Damit wurde gemäss dem schweizerischen Bundesgericht «nicht zuletzt bezweckt, dass die Wettbewerbsfähigkeit der schweizerischen Wirtschaft gestärkt werde. (...) Die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten haben deshalb exemplarische Bedeutung für die Schweiz und bilden eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle bei der Interpretation des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts, wenn es darum geht, die Zielsetzungen der Harmonisierung, wie sie dem schweizerischen Verfassungsgeber vorgeschwebt haben, zu erreichen»². Zwischen dem schweizerischen Mehrwertsteuersystem und demjenigen der EU bestehen allerdings gerade in für Holdinggesellschaften relevanten Bereichen gewisse konzeptionelle sowie umsetzungstechnische Unterschiede. Damit stellt sich insbesondere die Frage, ob die schweizerischen Lösungen gegenüber den in der EU zur Anwendung gelangenden Lösungen zu Standortnachteilen führen.

Der nachfolgende Beitrag versucht, ausgewählte Probleme, die sich im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Holdinggesellschaften stellen, unter dem Aspekt der Systematik der Mehrwertsteuer in der EU und in der Schweiz zu analysieren. So wird namentlich auf die Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung eingegangen sowie auf die Frage, wann eine Holdinggesellschaft überhaupt mehrwertsteuerpflichtig ist. Sodann werden einzelne Vorgänge wie Finanzierungen, Kauf und Verkauf von Beteiligungen sowie Vereinnahmung von Dividenden analysiert. Am Schluss des

Artikels erfolgt eine kurze Würdigung der gewählten Lösungen.

2 Wesentliche Aspekte des Mehrwertsteuersystems der EU

2.1 Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer

Art. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie³ (im Folgenden MWST-RL) bestimmt, welche wirtschaftlichen Vorgänge in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, unterliegen der Mehrwertsteuer⁴. Als Steuerpflichtiger gilt grundsätzlich, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt⁵. Da aufgrund von Art. 2 Nr. 1 MWST-RL nur diejenigen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, die ein Steuerpflichtiger *als solcher* ausführt, ist bei jedem wirtschaftlichen Vorgang jeweils anhand der Umstände des konkreten Einzelfalls zu prüfen, ob dieser eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere auch eine Leistung, welche die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst⁶. Zudem fällt gemäss der ständigen Rechtsprechung des EuGH auch eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit unter diesen Begriff, sofern die Erweiterung in Bezug auf die steuerbare Tätigkeit nicht als Hilfsumsatz anzusehen ist⁷. Stellt der fragliche Vorgang keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, fällt er nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Solche Vorgänge haben sachgerechterweise keine Auswirkungen auf eine allfällige Kürzung des Vorsteuerabzugs⁸.

3 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

4 Art. 2 Nr. 1 MWST-RL.

5 Art. 4 Abs. 1 MWST-RL.

6 Art. 4 Abs. 2 Satz 2 MWST-RL.

7 Vgl. EDM, Rz 66; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 27; RÉGIE DAUPHINOISE, Rz 18.

8 Vgl. diesbezüglich Abschn. 3.2.1.

1 Vgl. bspw. Bericht des Bundesrates, Ziff. 5.1.2.8.

2 BGE 124 II 193 E 6a.

2.2 Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs

Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze, ist er grundsätzlich befugt, die auf diesen Gegenständen und Dienstleistungen lastenden Vorsteuern abzuziehen⁹. Werden Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt¹⁰. Dieser sog. Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung ergibt sich aus einem Bruch:

- Im Zähler steht der für jedes Jahr ermittelte Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;
- im Nenner steht der für jedes Jahr ermittelte Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer¹¹.

Die Kürzung des Vorsteuerabzugs erfolgt folglich anhand eines Umsatzschlüssels. Zu beachten ist allerdings, dass Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte nicht in den Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, einbezogen werden¹². Die Berechnung des Vorsteuerabzugs würde nämlich verfälscht, wenn sämtliche Erträge aus Finanzgeschäften des Steuerpflichtigen, die einen Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit aufweisen, zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen würden, auch wenn die Erzielung dieser Erträge keine oder eine jedenfalls nur sehr begrenzte Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist¹³. Ein Umsatz im Bereich der Finanzgeschäfte ist insbesondere dann als Hilfsumsatz zu qualifizieren, wenn dafür nur in sehr geringem Umfang Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden, die der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁴. Zwar kann der Umfang der durch Finanzgeschäfte erzielten Einkünfte ein Indiz dafür sein, dass diese Umsätze nicht als Hilfsumsätze anzusehen sind¹⁵. Doch reicht der Umstand, dass die Einkünfte aus diesen Geschäften höher sind als die

Einkünfte aus der Haupttätigkeit des Unternehmens allein nicht aus, um ihre Qualifikation als Hilfsumsätze auszuschliessen¹⁶.

3 Unterschiede des schweizerischen Mehrwertsteuersystems

3.1 Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer

Das schweizerische Mehrwertsteuersystem hat gerade in für Holdinggesellschaften relevanten Bereichen einen weiter gefassten Anwendungsbereich als das europäische. Sofern eine steuerpflichtige Person einen Umsatz iSd MWSTG, namentlich einen steuerbaren, steuerbefreiten oder von der Steuer ausgenommenen Umsatz, tätigt, fällt dieser wirtschaftliche Vorgang in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Im Unterschied zum europäischen Mehrwertsteuersystem ist folglich im Allgemeinen unwesentlich, ob dieser Vorgang als wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu qualifizieren ist¹⁷. Verkauft bspw. eine gemischte Holdinggesellschaft, deren Steuerpflicht zu bejahen ist, Aktien und sonstige Wertpapiere, ohne damit eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen zu verfolgen, liegt gemäss der Rechtsprechung des EuGH keine wirtschaftliche Tätigkeit vor¹⁸. Diese Umsätze fallen somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Nach Ansicht der ESTV fallen sie demgegenüber in den Anwendungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer¹⁹. Aus systematischer Sicht hat dieser Unterschied wesentliche Auswirkungen: Fällt ein wirtschaftlicher Vorgang in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, ist er grundsätz-

9 Art. 17 Abs. 2 MWST-RL.

10 Art. 17 Abs. 5 MWST-RL.

11 Art. 19 Abs. 1 MWST-RL.

12 Art. 19 Abs. 2 Satz 2 MWST-RL.

13 Vgl. EDM, Rz 76; RÉGIE DAUPHINOISE, Rz 21.

14 Vgl. EDM, Rz 78.

15 Vgl. EDM, Rz 78.

16 Vgl. EDM, Rz 78.

17 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 172, halten zwar fest, dass in der Literatur (zum europäischen Mehrwertsteuerrecht, Anm. der Verfasser) für eine umsatzsteuerliche Leistung verlangt werde, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege. Aufgrund dieses Kriteriums sei bspw. vom EuGH entschieden worden, dass der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden können (Rz 175). Diese Erwägung kann u. E. allerdings nicht direkt auf das schweizerische Mehrwertsteuersystem übertragen werden. Die ESTV ist bspw. der Auffassung, dass Dividendenerträge wie von der Steuer ausgenommene Umsätze zu betrachten seien, sofern der Geschäftszweck «u. a. im Halten von Beteiligungen» besteht (vgl. Abschn. 9.2.1). CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 156 f., ist jedoch insofern zustimmen, als Umsätze, die von einer steuerpflichtigen Person privat erfolgen – wie bspw. der Verkauf eines ausschliesslich privat genutzten Sekretärs durch einen Bäckermeister –, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (vgl. diesbezüglich auch GUILLAUME, Art. 5 Rz 15).

18 Vgl. EDM, Rz 62.

19 Vgl. SB Nr. 06, Ziff. 1.2.2.3.

lich auch ins System der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung einzubeziehen.

3.2 Vorsteuerabzug und Kürzung des Vorsteuerabzugs

3.2.1 Nicht-Umsätze

Gemäss Art. 38 Abs. 4 MWSTG berechtigen von der Steuer ausgenommene Umsätze, nicht als Umsätze geltende oder private Tätigkeiten sowie Umsätze in Ausübung hoheitlicher Tätigkeit nicht zum Vorsteuerabzug. Die ESTV bezeichnet «nicht als Umsätze geltende (...) Tätigkeiten» als Nicht-Umsätze²⁰. Eine grammatikalische Auslegung von Art. 38 Abs. 4 MWSTG wirft allerdings die Frage auf, ob auch Nicht-Umsätze, die keine Tätigkeit darstellen, darunter subsumiert werden können. Dividendenerträge sind bspw. nicht als Tätigkeit zu qualifizieren²¹. Aufgrund der Entstehungsgeschichte von Art. 38 Abs. 4 MWSTG dürfte allerdings davon auszugehen sein, dass auch Nicht-Umsätze, die keine Tätigkeit darstellen, wie Dividendenerträge darunter subsumiert werden können²². Nicht-Umsätze fallen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Sie berechtigen daher auch nicht zum Vorsteuerabzug²³. Vorsteuern aus Leistungsbezügen, die direkt diesen Nicht-Umsätzen zugeordnet werden können, sind deshalb nicht abzugsfähig.

Die ESTV ist der Auffassung, dass diese Nicht-Umsätze u. U. auch zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung²⁴ führen können²⁵. Diese Auffassung ist jedoch umstritten²⁶. Nach einer Auffassung, wie sie in den Materialien vertreten wird, kommt eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nur in Frage, wenn und soweit vorsteuerbelastet bezogene Leistungen für sie verwendet werden²⁷. Nach anderer Auffassung dürfen Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, auch nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung führen²⁸. Dies wird u. a. damit begründet, dass Nicht-Umsätze in der Regel

keine Kosten generieren²⁹. Dieser Auffassung ist u. E. zuzustimmen, da damit eine Übereinstimmung mit dem Mehrwertsteuerrecht der EU erzielt werden kann. Da der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht zum Steuerträger werden soll, sollte ihm der Vorsteuerabzug zudem möglichst nicht verweigert werden³⁰.

3.2.2 Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen³¹. Anders als in der EU wird in der Schweiz auf Gesetzesstufe nicht statuiert, welche Methode zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung heranzuziehen ist. Art. 41 Abs. 1 MWSTG bestimmt diesbezüglich einzig, der «Vorsteuerabzug sei nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen». Die Aufteilung muss allerdings sachgerecht erfolgen³². Die ESTV hält fest, dass die Vornahme der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung nach dem effektiven Verwendungszweck für die Steuerpflichtigen zum Teil einen grossen Arbeitsaufwand erfordert und aufgrund der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der denkbaren Situationen, die zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führen, sehr komplex ist³³. Deshalb gewährt sie gestützt auf Art. 58 Abs. 3 MWSTG die Möglichkeit, die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen³⁴.

3.2.3 Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer

Die ESTV schlägt in der Praxis eine Kürzung, basierend auf einem Umsatzschlüssel, vor. Bei der Pauschalvariante 1 kann die Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen voll in Abzug gebracht werden, sofern diese Bezüge einer steuerbaren Tätigkeit zugeordnet werden können³⁵. Die Vorsteuer, die auf den übrigen Betriebsaufwendungen und Investitionen lastet, kann nur zu einem bestimmten Prozentsatz geltend gemacht werden, der folgendem Bruch entspricht:

20 Vgl. SB Nr. 06, Ziff. 1.1.6 sowie 1.2.2.

21 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

22 Vgl. Bericht WAK-N, S. 776 f.

23 Art. 38 Abs. 4 MWSTG.

24 Vgl. Abschn. 3.2.2.

25 Vgl. SB Nr. 06, Ziff. 1.1.6 sowie 1.2.2.

26 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 154.

27 Vgl. Bericht WAK-N, S. 776; CLAVADETSCHER, Art. 41 Rz 7.

28 Vgl. PROD'HOM, pratique, S. 125 f.; PROD'HOM, shares, S. 1290.

29 Vgl. PROD'HOM, shares, S. 1290.

30 Vgl. CLAVADETSCHER, Art. 41 Rz 20.

31 Art. 41 Abs. 1 MWSTG.

32 Vgl. CLAVADETSCHER, Art. 41 Rz 38.

33 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.

34 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.

35 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 4.2.

- Im Zähler steht der steuerbare Umsatz;
- im Nenner steht der massgebende Gesamtumsatz (steuerbare Umsätze, von der Steuer ausgenommene Umsätze sowie Nicht-Umsätze; allerdings sind gewisse ausgenommene Umsätze und Nicht-Umsätze nicht in den massgebenden Gesamtumsatz einzu-beziehen³⁶⁾³⁷.

Die Vorsteuer auf Aufwendungen und Investitionen, die ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten verwendet werden, kann nicht in Abzug gebracht werden³⁸.

Wie bereits erwähnt, führen bei diesem Umsatzschlüssel im Unterschied zur EU teilweise auch Nicht-Umsätze zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Zudem kennt das schweizerische Mehrwertsteuersystem keine Hilfsumsätze. Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte führen somit grundsätzlich ebenfalls zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Die ESTV sieht «im Sinne eines Entgegenkommens» allerdings gewisse Mechanismen vor, die bei bestimmten Tatbeständen eine Kürzung des Vorsteuerabzugs verhindern. Sofern es sich bei der Gewährung von Krediten oder beim Handel mit Wertpapieren bspw. um eine Nebentätigkeit handelt, müssen die damit erzielten Umsätze nicht im massgebenden Gesamtumsatz berücksichtigt werden, und die Kürzung des Vorsteuerabzugs kann pauschal mit 0,02 % dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze erfolgen³⁹. Unter Nebentätigkeit wird eine Aktivität verstanden, die nicht dem hauptsächlichen Geschäfts- resp. Unternehmenszweck entspricht⁴⁰. Im Sinne einer Vermutung liegt eine Nebentätigkeit dann vor, wenn die ausschliesslich mit dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen nicht mehr als 10 % des jährlichen Gesamtumsatzes betragen und die Tätigkeit nicht auch für Dritte erbracht wird⁴¹. Aus einem Beispiel in der SB Nr. 06 ergibt sich allerdings, dass die ESTV der Auffassung ist, dass diese Mechanismen für Holdinggesellschaften nicht anwendbar sind, da bei Holdinggesellschaften das Halten von Beteiligungen einen Geschäftszweck darstellt⁴². Dies erstaunt, da in den

Bereichen der Gewährung von Krediten und dem Handel mit Wertpapieren nicht auf den Geschäftszweck abgestellt wird⁴³.

3.2.4 Pauschalvariante 2: Kürzung des Vorsteuerabzugs anhand des Gesamtumsatzes

Bei der Pauschalvariante 2 findet im Unterschied zur Pauschalvariante 1 keine direkte Zuordnung statt. Bei dieser Variante wird die gesamte Vorsteuer anhand des oben dargestellten Umsatzschlüssels gekürzt⁴⁴.

3.2.5 Praxisänderung ab 1. Juli 2005

Die ESTV hat erkannt, dass der Umsatzschlüssel der Pauschalvariante 2 insbesondere bei Holdinggesellschaften in der Regel nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führt⁴⁵. Deshalb kann seit 1. Juli 2005 die Kürzung des Vorsteuerabzugs für gemischt verwendete Gegenstände und Dienstleistungen generell mit 0,02 % dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze sowie Nicht-Umsätze vorgenommen werden, sofern sich daraus kein offensichtlicher Steuervorteil oder -nachteil ergibt⁴⁶. Diese Vereinfachung kann grundsätzlich auch zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Nebentätigkeiten angewandt werden – und zwar auch in Fällen, in denen die Umsätze aus Nebentätigkeiten mehr als 10 % des jährlichen Gesamtumsatzes betragen⁴⁷.

3.2.6 Aktivenschlüssel

Die ESTV akzeptiert in der Praxis zudem eine speziell für gemischte Holdinggesellschaften zugeschnittene Methode zur annäherungsweise Ermittlung der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, die auf einem Aktivenschlüssel basiert:

- In einem ersten Schritt wird das durchschnittliche Vermögen, welches für das Halten von Beteiligungen, die Gewährung von Krediten usw. eingesetzt wird, ermittelt;
- in einem zweiten Schritt wird angenommen, dass die eigenen Vermögensverwaltungsleistungen der Holdinggesellschaft grundsätzlich 3 ‰ des durchschnittlichen Vermögens betragen;
- in einem dritten Schritt wird angenommen, dass der vorsteuerbelastete Anteil der Vermögensverwal-

36 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.

37 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 4.2.

38 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 4.2.

39 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3 lit. d. iVm Ziff. 1.3.2 sowie 1.3.4 lit. b/aa.

40 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.3.

41 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.3.

42 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 8.6.2: «Da bei der Gamma AG das Halten von Beteiligungen einen Geschäftszweck darstellt, kommen die Vereinfachungen gemäss den vorstehenden Ziff. 1.2.2.2 bis 1.2.2.4, 1.2.2.7 sowie 1.3.2 nicht zur Anwendung.»

43 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3.

44 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 5.

45 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 Ziff. 2.8.

46 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 Ziff. 2.8.

47 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 Ziff. 2.8.

tungsleistungen 15 % beträgt (Erfahrungswert der ESTV);

- in einem vierten Schritt wird die Vorsteuerkorrektur zum Normalsatz vom gemäss drittem Schritt berechneten Wert vorgenommen⁴⁸.

3.2.7 Andere Vorgehensmöglichkeiten

Die ESTV hält fest, dass der Steuerpflichtige selbst für die Vornahme einer korrekten, sachgerechten Kürzung des Vorsteuerabzugs verantwortlich ist, da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt⁴⁹. Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich auch andere Methoden zur Kürzung des Vorsteuerabzugs anwenden, sofern diese zu einem sachgerechten Ergebnis führen, detailliert dokumentiert sind und Plausibilitätsprüfungen durchgeführt werden⁵⁰.

Beispiel 1:

Vorsteuerabzug bei einer gemischten Holding (Unternehmenszweck sowohl Produktionsbetrieb als auch Halten von Beteiligungen) (Beispiel gemäss SB Nr. 06 Ziff. 8.6)

Sachverhalt

Die Gamma AG ist eine so genannte gemischte Holding. Sie besitzt im Ausland verschiedene Tochtergesellschaften. In der Schweiz produziert sie hauptsächlich für den inländischen Markt. Das Fabrikations-Know-how stellt sie mittels Lizenzverträgen und technischen Unterstützungsverträgen den ausländischen Tochtergesellschaften zur Verfügung. Auch in allen Belangen der Geschäftsführung werden die Tochtergesellschaften unterstützt.

Angaben der Gamma AG zu den Umsätzen (in CHF, exkl. MWST) sowie zur Vorsteuer und zum Vermögen (in CHF):

Lizenzentnahmen Tochtergesellschaften Ausland	3 000 000
Management fees Tochtergesellschaften Ausland	7 000 000
Lieferung von Gegenständen	390 000 000
Total steuerbare Umsätze	400 000 000
	80,00 %

Dividendeneinnahmen Tochtergesellschaften Ausland	44 000 000
Verkauf Beteiligung Ausland (Verkaufspreis)	45 000 000
Zinseinnahmen und Dividenden (konzernfremd)	4 000 000
Zinseinnahmen Tochtergesellschaften Ausland	7 000 000
Total von der Steuer ausgenommene Umsätze resp. Nicht-Umsätze	100 000 000
	20,00 %
Gesamtumsatz	500 000 000
	100,00 %

Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen (Konto 1170, ausschliesslich für steuerbare Zwecke) 1 200 000

Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand (Konto 1171, für steuerbare Zwecke oder gemischt verwendet) 1 800 000

Durchschnittliches Vermögen der Gamma AG, das im Zusammenhang mit den nicht steuerbaren Umsätzen steht (z. B. flüssige Mittel, Festgelder, Darlehen, Beteiligungen) 350 000 000

Pauschalvariante 1 (nicht sachgerecht)

Konto 1170: vollständiger Vorsteuerabzug
Konto 1171: 80 % steuerbare Umsätze => Kürzung des Vorsteuerabzugs um 20 %

Vorsteuerabzug 2 640 000
88,00 %

Pauschalvariante 2 (nicht sachgerecht)

80 % steuerbare Umsätze => Kürzung des Vorsteuerabzugs um 20 %

Vorsteuerabzug 2 400 000
80,00 %

Praxisänderung ab 1. Juli 2005

Konto 1170: vollständiger Vorsteuerabzug
Konto 1171: Kürzung des Vorsteuerabzugs um 0,02 % von 100 000 000

Vorsteuerabzug 2 980 000
99,33 %

Aktivenschlüssel

Kürzung des Vorsteuerabzugs um 3 % von 15 % von 7,6 % von 350 000 000

Vorsteuerabzug 2 988 030
99,60 %

EU-Mehrwertsteuerrecht

Keine Kürzung des Vorsteuerabzugs, da entweder Umsätze, die nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen, oder Hilfsumsätze

Vorsteuerabzug 3 000 000
100,00 %

48 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 8.6.2.

49 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.4.

50 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.5.4.

Beispiel 2:

Vorsteuerabzug bei einer Holding, die das Holdingvermögen selbst verwaltet und die Managementdienstleistungen selbst erbringt
(Beispiel gemäss SB Nr. 06 Ziff. 8.7)

Sachverhalt

Die Beta-Holding AG ist in der Schweiz domiziliert; sie beschäftigt 20 Personen und besitzt im Ausland mehrere Tochtergesellschaften. Das Personal der Beta-Holding AG verwaltet das Holdingvermögen, beschafft die finanziellen Mittel für den Gesamtkonzern und unterstützt die ausländischen Tochtergesellschaften in ihrer Geschäftsführung. Die Beta-Holding AG verlangt für ihre Dienstleistungen von den Tochtergesellschaften Management fees.

Angaben der Beta-Holding AG zum Umsatz (in CHF, exkl. MWST) und zur Vorsteuer (in CHF):

Management fees	2 000 000	2,00 %
Dividendeneinnahmen, Zinseinnahmen	98 000 000	98,00 %
Total Umsatz	100 000 000	100,00 %

Total angefallene Vorsteuer 70 000

Pauschalvariante 2 (nicht sachgerecht)

2 % steuerbare Umsätze =>

Kürzung des Vorsteuerabzugs um 98 %
Vorsteuerabzug

1 400
2,00 %

Praxisänderung ab 1. Juli 2005

Kürzung des Vorsteuerabzugs um 0,02 %
von 98 000 000

Vorsteuerabzug

50 400
72,00 %

Weitere Methode zur annäherungsweise Ermittlung

(vgl. SB Nr. 06 Ziff. 8.7.2)

Annäherungsweise Ermittlung des vorsteuerbelasteten Aufwandes gemäss Erfahrungswert der ESTV:

15 % von 2 000 000 (steuerbare Dienstleistungen) = 300 000

7,6 % Mehrwertsteuer auf 300 000 = 22 800

Vorsteuerabzug

22 800
32,57 %

EU-Mehrwertsteuerrecht

Keine Kürzung des Vorsteuerabzugs, da entweder Umsätze, die nicht in den Anwendungsbereich der MWST fallen, oder Hilfsumsätze

Vorsteuerabzug

70 000
100,00 %

4 Mehrwertsteuerpflicht einer Holdinggesellschaft

Bevor die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung ausgewählter Vorgänge bei Holdinggesellschaften aufgezeigt werden kann, muss als Vorfrage geprüft werden, unter welchen Voraussetzungen eine Holdinggesellschaft mehrwertsteuerpflichtig wird. Die Mehrwertsteuerpflicht ist nämlich notwendige Voraussetzung, damit der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann⁵¹.

4.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Im EU-Mehrwertsteuerrecht wird die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 4 Abs. 1 MWST-RL grundsätzlich durch das selbständige Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit begründet. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nicht mehrwertsteuerpflichtig⁵². Dies wird damit begründet, dass der blosserwerb und das blosserhalten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen⁵³. Der blosserwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss des blossen Innehabens dieses Gegenstandes ist⁵⁴.

Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Holdinggesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionärin oder Gesellschafterin zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaften einhergeht, an denen die Beteiligung besteht⁵⁵. Solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften sind demnach als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschliessen, die der Mehrwertsteuer unterliegen⁵⁶. Beispiele für solche Tätigkeiten sind die Erbringung von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen⁵⁷. Einfache Eingriffe einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften, die nicht die Ausübung von Tätigkeiten einschliessen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, sind nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen⁵⁸.

51 Vgl. Art. 38 Abs. 1 MWSTG; Art. 17 Abs. 2 MWST-RL.

52 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 18; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 17; POLYSAR, Rz 17; SOFITAM, Rz 12; WELTHGROVE, Rz 13.

53 Vgl. BBL, Rz 38; CIBO PARTICIPATIONS, Rz 19; EDM, Rz 57; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 17; HARNAS & HELM, Rz 15; KRETZTECHNIK, Rz 19; POLYSAR, Rz 13; SOFITAM, Rz 12; WELTHGROVE, Rz 14.

54 Vgl. BBL, Rz 38; CIBO PARTICIPATIONS, Rz 19; EDM, Rz 57; HARNAS & HELM, Rz 15; KRETZTECHNIK, Rz 19; POLYSAR, Rz 13; WELTHGROVE, Rz 14.

55 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 20; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 18; POLYSAR, Rz 14; WELTHGROVE, Rz 15.

56 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 21; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 19; WELTHGROVE, Rz 16.

57 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 21; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 19.

58 Vgl. WELTHGROVE, Rz 17.

Eine wirtschaftliche Tätigkeit kann ferner dann vorliegen, wenn die Tätigkeit über den blossen Erwerb und das Halten von Beteiligungen hinausgeht und der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient⁵⁹. Bezweckt eine Holdinggesellschaft bspw., beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung anzulegen, ist sie mehrwertsteuerpflichtig⁶⁰.

4.2 Praxis in der Schweiz

Eine Holdinggesellschaft wird in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig, sofern sie eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und ihre steuerbaren sowie steuerbefreiten Umsätze jährlich gesamthaft CHF 75 000 übersteigen⁶¹. Von der Steuer ausgenommene Umsätze werden nicht in die Berechnung der Umsatzgrenze einbezogen, es sei denn, es wurde für deren Versteuerung optiert⁶². Für die Beurteilung der Mehrwertsteuerpflicht einer Holdinggesellschaft ist demnach in erster Linie entscheidend, ob sie steuerbare sowie steuerbefreite Umsätze tätigt.

Gemischte Holdinggesellschaften erbringen gegenüber Beteiligungsgesellschaften oftmals von der Steuer ausgenommene Umsätze wie Gewährung von Darlehen⁶³, Gewährung von Garantien (z. B. Finanzgarantien oder Performance- sowie Bid-Bonds⁶⁴), Treasury-Aktivitäten⁶⁵ sowie Umsätze mit Wertpapieren⁶⁶. Daneben erbringen sie meist auch steuerbare Umsätze wie Management- oder Beratungsdienstleistungen⁶⁷ oder Gewährung von Lizenzen⁶⁸. Sofern diese steuerbaren Umsätze jährlich gesamthaft CHF 75 000 übersteigen, ist eine gemischte Holdinggesellschaft grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig. Das Erfordernis der gewerblichen Tätigkeit wird in diesen Fällen regelmässig erfüllt sein.

59 Vgl. BBL, Rz 43; EDM, Rz 59; KRETZTECHNIK, Rz 20.

60 Dies wurde im Urteil BBL, Rz 44, für eine SICAV explizit festgehalten (vgl. O'DONNELL/GRENÇON, S. 59).

61 Art. 21 Abs. 1 MWSTG. Vgl. jedoch Art. 25 Abs. 1 lit. a MWSTG, wonach Unternehmen mit einem steuerbaren Jahresumsatz bis zu CHF 250 000 von der Steuerpflicht ausgenommen sind, sofern die nach Abzug der Vorsteuern verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als CHF 4000 betragen würde.

62 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1097; SCHAFROTH/ROMANG, Art. 21 Rz 33. Für die gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWSTG ausgenommenen Umsätze besteht indessen kein Optionsrecht (Art. 26 Abs. 1 MWSTG).

63 Art. 18 Ziff. 19 lit. a MWSTG.

64 Art. 18 Ziff. 19 lit. b MWSTG.

65 Art. 18 Ziff. 19 lit. c MWSTG.

66 Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG.

67 Art. 5 lit. b MWSTG iVm Art. 7 Abs. 1 MWSTG.

68 Art. 5 lit. b MWSTG iVm Art. 7 Abs. 2 lit. a MWSTG.

5 Finanzierung der Holdinggesellschaft

5.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Für das EU-Mehrwertsteuerrecht hat der EuGH entschieden, dass es sich bei der Ausgabe von Aktien weder um eine Lieferung von Gegenständen noch um eine Dienstleistung gegen Entgelt gemäss Art. 2 Nr. 1 MWST-RL handelt⁶⁹. Ein solcher Vorgang fällt somit unabhängig davon, ob er aus Anlass der Börseneinführung der betreffenden Gesellschaft ausgeführt wird, nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer⁷⁰. Dies wird u. a. damit begründet, dass eine Gesellschaft bei der Ausgabe von Aktien das Ziel des Erwerbs von Kapital verfolgt und nicht etwa die Erbringung einer Dienstleistung⁷¹. Aus Sicht des Anteilseigners stellt die Zahlung der zur Kapitalerhöhung erforderlichen Beträge keine Gegenleistung dar, sondern eine Investition oder Kapitalanlage⁷².

Kosten für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien sind Teil der allgemeinen Kosten eines Unternehmens⁷³. Mittels der Ausgabe von Aktien wird das Kapital zugunsten der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens im Allgemeinen gestärkt⁷⁴. Somit hängen solche Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen⁷⁵. Folglich besteht ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer, die auf diesen Dienstleistungen lastet, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die das Unternehmen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit ausführt, um besteuerte Umsätze handelt⁷⁶. Ansonsten ist eine Kürzung des Vorsteuerabzugs mittels des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

5.2 Praxis in der Schweiz

5.2.1 Qualifikation des Vorgangs

Die ESTV ist der Auffassung, dass die Ausgabe von Anleiheobligationen, Aktien und Ähnlichem als Beschaffung von Kapital mittels der Ausgabe von Wertpapieren zu qualifizieren ist und somit ein von der Steuer ausgenommener Umsatz mit Wertpapieren gemäss Art. 18 Ziff.

69 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 27.

70 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 27.

71 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 26.

72 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 26.

73 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 36.

74 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 36.

75 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 36.

76 Vgl. KRETZTECHNIK, Rz 38.

19 lit. a MWSTG vorliegt⁷⁷. Diese Auffassung wird in der Lehre aufgrund der nachfolgend dargestellten Erwägungen zu Recht bestritten. Die Ausgabe von Aktien kann nicht als Umsatz – und damit auch nicht als ausgenommener Umsatz – qualifiziert werden, da kein Leistungsaustausch stattfindet⁷⁸. Die Kapitalgeber erhalten für ihre Kapitaleinlage keine Gegenleistung, sondern lediglich ein Wertpapier, das ihre Kapitaleinlage bestätigt⁷⁹. Durch die Kapitaleinlage wird folglich kein Wertpapier umgesetzt, sondern gewissermassen erst geschaffen⁸⁰.

5.2.2 Direkt zuordenbare Vorsteuern

Aufgrund der Qualifikation als ausgenommener Umsatz hat die ESTV die Auffassung vertreten, dass die im Zusammenhang mit der Ausgabe der Wertpapiere anfallende Vorsteuer (Beratung, Druck der Emissionsprospekte, Druck der Obligationen und Aktien usw.) nicht abgezogen werden könne⁸¹. Auch dies wurde in der Lehre kritisiert⁸². Es ist bspw. nicht einzusehen, weshalb im Zusammenhang mit der Gründung und Finanzierung eines Unternehmens anfallende Vorsteuern per se nicht abzugsfähig sein sollen, da diese Vorgänge im Rahmen des Unternehmenszwecks erfolgen⁸³. Soweit dieser Unternehmenszweck eine steuerbare Tätigkeit umfasst, stellt der verweigerte Vorsteuerabzug eine systemwidrige Finanzierungssteuer dar⁸⁴.

Per 1. Januar 2005 hat die ESTV ihre Praxis dahingehend geändert, dass Kosten bei Kapitalerhöhungen und Fremdkapitalbeschaffungen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug zugelassen sind, sofern sie im Rahmen der steuerbaren Geschäftstätigkeit anfallen und zudem in der Buchhaltung verbucht werden⁸⁵. Diese Praxisänderung ist zu begrüssen, da damit im Ergebnis eine Angleichung an die Praxis in der EU erfolgt.

5.2.3 Gemischte Verwendung

Obwohl es sich gemäss der Auffassung der ESTV bei der Aufnahme von Kapital um einen ausgenommenen Umsatz handeln soll, hält sie fest, dass dieser ausgenommene Umsatz beim Herausgeber im für die Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs massgebenden Umsatz bei der gemischten Verwendung nicht zu berücksichtigen sei⁸⁶. Diese Auffassung erscheint aus systematischer Sicht nicht sachgerecht. Im Ergebnis ist sie indessen zu begrüssen, da damit eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vermieden wird.

6 Finanzierung von Tochtergesellschaften durch die Holdinggesellschaft

6.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Gewährt eine Holdinggesellschaft ihren Tochtergesellschaften Darlehen, ist dies gemäss der Rechtsprechung des EuGH dann als wirtschaftliche Tätigkeit in Gestalt der Nutzung dieses Kapitals zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen in Form von Zinsen zu qualifizieren, wenn sie nicht nur gelegentlich ausgeübt wird und sich nicht wie die eines privaten Anlegers auf die Verwaltung von Anlagen beschränkt, sondern im Rahmen eines Unternehmensziels oder zu einem geschäftlichen Zweck erfolgt, der insbesondere durch das Interesse an der Rentabilisierung des investierten Kapitals geprägt ist⁸⁷. Erbringt die Holdinggesellschaft gegenüber ihren Tochtergesellschaften Dienstleistungen, stellt die Gewährung von Darlehen grundsätzlich keine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser Dienstleistungen dar, da die Gewährung von Darlehen weder notwendig noch unmittelbar mit den erbrachten Dienstleistungen verbunden ist⁸⁸.

Im Urteil *Floridienne und Berginvest* hat der EuGH festgehalten, dass eine Holdinggesellschaft, die Dividenden, welche sie von ihren Tochtergesellschaften bezieht, lediglich als Darlehen an diese Tochtergesellschaften anlegt, keine wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt⁸⁹. Die Zinsen aus solchen Darlehen müssten vielmehr als Ertrag des blossen Innehabens eines Gegenstands angesehen

77 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.2.

78 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 451 (Fn 555) sowie Rz 821; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

79 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

80 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

81 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.2.

82 Vgl. PROD'HOM, pratique, S. 119; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

83 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 821; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

84 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 52.

85 Vgl. Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4.

86 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.2.

87 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 28.

88 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 29.

89 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 30.

werden⁹⁰. Damit fallen diese Zinsen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und müssen für die Kürzung des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt bleiben⁹¹.

Im Urteil EDM hat der EuGH entschieden, dass die jährliche Gewährung verzinslicher Darlehen durch eine Holdinggesellschaft an ihre Beteiligungsgesellschaften eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt⁹². Nicht entscheidend ist es, ob diese Darlehen als wirtschaftliche Unterstützung der Beteiligungsgesellschaften, als Anlage von Finanzüberschüssen oder aus anderen Gründen gewährt werden⁹³. In diesem Fall fallen die Zinsen grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Sofern die Gewährung von Darlehen allerdings als Hilfsumsatz zu qualifizieren ist, sind die Zinsen nicht in die Kürzung des Vorsteuerabzugs einzubeziehen⁹⁴. Die jährliche Gewährung verzinslicher Darlehen durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften ist als Hilfsumsatz zu qualifizieren, soweit für diese Geschäfte nur in sehr geringem Umfang Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, verwendet werden⁹⁵.

Gewährt eine gemischte Holdinggesellschaft ihren Tochtergesellschaften Darlehen, führen die Zinsen grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs, da der Vorgang entweder nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt oder als Hilfsumsatz zu qualifizieren ist.

6.2 Praxis in der Schweiz

Die Gewährung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber sind gemäss Art. 18 Ziff. 19 lit. a MWSTG in der Schweiz von der Steuer ausgenommen⁹⁶. Deshalb sind die Zinseinnahmen (Entschädigung für die Kreditgewährung) und allfällige Kommissionen, nicht aber die Aus- resp. Rückzahlung der Kredite, gemäss der ESTV grundsätzlich beim massgebenden Umsatz zur Berechnung der Kürzung des Vor-

steuerabzugs bei gemischter Verwendung einzubeziehen⁹⁷.

Gewährt eine gemischte Holdinggesellschaft ihren Tochtergesellschaften Darlehen, führen die Zinsen anders als in der EU grundsätzlich zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Seit 1. Juli 2005 findet allerdings nur noch eine geringe Kürzung statt⁹⁸.

7 Kauf von Beteiligungen

7.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Beim Kauf einer Beteiligung entstehen einer Holdinggesellschaft oftmals Kosten für im Zusammenhang mit diesem Kauf erworbene Dienstleistungen. Der EuGH hat entschieden, dass zwischen diesen Kosten und einem oder mehreren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht⁹⁹. Diese Kosten sind vielmehr Teil der allgemeinen Kosten und hängen deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zusammen¹⁰⁰. Demnach sind diese Kosten insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als die Holdinggesellschaft steuerbare Umsätze aufweist. Tätigt eine Holdinggesellschaft sowohl Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist eine Kürzung des Vorsteuerabzugs mittels des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Der EuGH hat damit implizit klargestellt, dass die Tatsache, dass die Kosten für den Erwerb von Beteiligungen auch dem nichtunternehmerischen Bezug von Dividenden dienen, unbeachtlich ist und insoweit keine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.

7.2 Praxis in der Schweiz

Die ESTV ist der Auffassung, dass Vorsteuern auf Kosten, die anlässlich des Kaufs einer Beteiligung entstanden sind, nicht abzugsfähig sind, da der Kauf einer solchen Beteiligung zur Erzielung von Dividendenerlösen erfolgt, die als Nicht-Umsätze zu qualifizieren sind¹⁰¹.

90 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 30. Eine ähnliche Begründung findet sich auch im Urteil HARNAS & HELM, Rz 18.

91 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 32.

92 Vgl. EDM, Rz 70.

93 Vgl. EDM, Rz 68.

94 Vgl. EDM, Rz 74.

95 Vgl. EDM, Rz 78.

96 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3.

97 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.3.

98 Beispiel: Bei einem Darlehen in der Höhe von CHF 100 000 000 zu 4 % Zins p. a. betragen die jährlichen Zinseinnahmen CHF 4 000 000. Diese Zinseinnahmen führen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs von CHF 800 (0.02 % von CHF 4 000 000).

99 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 32.

100 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 33.

101 Praxiserfahrung.

Gemäss Prod'hom¹⁰² sollten entsprechende Vorsteuern jedoch abzugsfähig sein, sofern der Kauf der Beteiligung erstens aus einem geschäftlichen Zweck erfolgt (bspw. Nutzung von Synergien), zweitens die Absicht besteht, in die Verwaltung der Beteiligung einzugreifen, und die Kosten drittens als geschäftsmässiger Aufwand verbucht werden. Dieser Auffassung kann grundsätzlich zugestimmt werden¹⁰³.

8 Verkauf von Beteiligungen

8.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Der EuGH hat entschieden, dass der blosse Verkauf von Aktien und sonstigen Wertpapieren keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt und somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt¹⁰⁴. Da, wie bereits erwähnt, der blosse Erwerb und das blosse Halten von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, muss dasselbe auch für die Veräusserung solcher Beteiligungen gelten¹⁰⁵. Der Verkauf von Beteiligungen stellt erst dann eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, wenn damit eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen erfolgt, wie bspw. Umsätze bei Wertpapiergeschäften im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit¹⁰⁶. Für die Qualifikation als wirtschaftliche Tätigkeit kann es weder auf den Umfang eines Aktienverkaufs noch auf die Hinzuziehung von Beratungsgesellschaften im Rahmen eines solchen Verkaufs ankommen¹⁰⁷.

Der blosse Verkauf von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft fällt grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Folglich führt dieser Umsatz zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs.

8.2 Praxis in der Schweiz

Verkauft eine Holdinggesellschaft Beteiligungen, ist dies gemäss Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG als ausgenommen Umsatz zu qualifizieren und führt entsprechend zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs¹⁰⁸. Im Sinne eines Entgegenkommens seitens der ESTV sind die Einnahmen aus dem Verkauf von Beteiligungen bei der Kür-

zung des Vorsteuerabzugs allerdings nicht zu berücksichtigen, sofern es sich bei diesem Verkauf um einen einmaligen Geschäftsvorfall handelt¹⁰⁹. Besteht der Geschäftszweck «u. a. auch im Halten von Beteiligungen», sind Umsätze aus dem Verkauf von Beteiligungen jedoch gemäss der Auffassung der ESTV bei der Kürzung des Vorsteuerabzugs jeweils einzubeziehen¹¹⁰. Der Verkauf von Beteiligungen durch eine Holdinggesellschaft führt somit zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs.

Es wäre wünschenswert, dass die Praxis der ESTV, nach der bei einer geringen Anzahl von Beteiligungsverkäufen der Einbezug in die Vorsteuerkürzung unterbleibt, auch auf Holdinggesellschaften angewandt wird, so dass Umsätze im Zusammenhang mit dem Verkauf von Beteiligungen bei Holdinggesellschaften nicht in jedem Fall zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen. Zumindest bei konzerninternen Umstrukturierungen ist eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nicht angebracht. Holdinggesellschaften erzielen bei konzerninternen Verkäufen mitunter sehr hohe Umsätze aus dem Verkauf von Beteiligungen, für die in der Regel keine oder allenfalls nur geringe vorsteuerbelastete Dienstleistungen von externen Beratern bezogen werden. Wird der gesamte Umsatz in die Kürzung des Vorsteuerabzugs einbezogen, kann dies zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen¹¹¹.

9 Dividendenerträge

9.1 Mehrwertsteuerrecht der EU

Im EU-Mehrwertsteuerrecht stellen Dividenden gemäss ständiger Rechtsprechung des EuGH kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit dar und fallen somit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer¹¹². Die sich aus dem Halten von Beteiligungen ergebenden Dividenden liegen damit ausserhalb des Systems des Vorsteuerabzugs¹¹³. Diese Auffassung folgt aus bestimmten Merkmalen von Dividenden. Zunächst setzt eine Dividendenausschüttung im Regelfall ausschüttungsfähige Gewinne voraus und ist somit von der Ertragsbilanz der

102 Vgl. PROD'HOM, shares, S. 1293 f.

103 Vgl. Abschn. 9.

104 Vgl. EDM, Rz 62.

105 Vgl. BBL, Rz 38; EDM, Rz 57; KRETZTECHNIK, Rz 19; WELLCOME TRUST, Rz 33.

106 Vgl. BBL, Rz 41; EDM, Rz 59; KRETZTECHNIK, Rz 20.

107 Vgl. EDM, Rz 61; WELLCOME TRUST, Rz 37.

108 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.7.

109 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.7.

110 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.7.

111 Beispiel: Bei einem Verkaufspreis von CHF 500 000 000 beträgt die Kürzung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich CHF 100 000 (0.02 % von CHF 500 000 000).

112 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 41; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 21; SOFITAM, Rz 13.

113 Vgl. FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 21; SOFITAM, Rz 13.

Gesellschaft abhängig¹¹⁴. Ferner bestimmt sich die jeweilige Höhe der Dividende nach der Art der Beteiligung, insbesondere der Art der Aktien, und nicht etwa nach der Identität des Inhabers einer Beteiligung¹¹⁵. Schliesslich stellen Dividenden ihrem Wesen nach den Ertrag der Beteiligung an einer Gesellschaft dar und sind Ausfluss des blossen Innehabens eines Gegenstands¹¹⁶. Aufgrund der Tatsache, dass die Höhe der Dividende teilweise vom Zufall abhängig ist und dass der Anspruch auf die Dividende lediglich Folge einer Beteiligung ist, besteht zwischen einer Dividende und einer allfälligen Dienstleistung der Holdinggesellschaft kein unmittelbarer Zusammenhang, der die Dividende als Gegenleistung für die Dienstleistung ausweisen würde¹¹⁷. Erbringt eine Holdinggesellschaft gegenüber ihren Beteiligungen administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen, die ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen, können die von den Beteiligungen ausgeschütteten Dividenden somit grundsätzlich nicht als Gegenleistung für diese Dienstleistungen angesehen werden.

Dividenden sind bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt zu lassen, da andernfalls der Zweck der völligen Neutralität, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiert, vereitelt würde¹¹⁸.

9.2 Praxis in der Schweiz

9.2.1 Qualifikation des Vorgangs

Dividendenerträge stellen grundsätzlich keinen Umsatz iSd MWSTG, sondern eine Gewinnausschüttung an den Aktionär (Miteigentümer) dar¹¹⁹. Somit sind Dividendenerträge im für die Kürzung des Vorsteuerabzugs massgebenden Umsatz grundsätzlich nicht zu berücksichtigen¹²⁰. Besteht der Geschäftszweck jedoch «u. a. im Halten von Beteiligungen», sind nach der Auffassung der ESTV Dividendenerträge wie von der Steuer ausge-

nommene Umsätze zu betrachten und für die Berechnung der Kürzung des Vorsteuerabzugs einzubeziehen¹²¹.

Diese Auffassung wird in der Lehre zu Recht kritisiert. Dividenden stellen weder im Sinne der MWST noch aus handelsrechtlicher Sicht Umsätze dar, da sie ohne Gegenleistung vereinnahmt werden¹²². Dividenden können zudem nicht mit Zinsen verglichen werden, da der Eigenkapitalgeber im Unterschied zum Fremdkapitalgeber keinen unbedingten und verbindlichen Anspruch auf Auszahlung einer Dividende hat¹²³. Er hat lediglich die unbestimmte Möglichkeit, am Gewinn der Gesellschaft zu partizipieren. Zugleich trägt er jedoch das Verlustrisiko mit. Selbst wenn es sich bei Dividenden um Umsätze handeln würde, liessen sich diese Umsätze weder unter eine der Ausnahmen von Art. 18 Ziff. 19 MWSTG noch unter eine der übrigen Ziffern des abschliessenden Ausnahmekatalogs von Art. 18 MWSTG subsumieren¹²⁴. Die Auffassung der ESTV, wonach Dividenden als ausgenommene Umsätze zu betrachten seien, verstösst somit gegen das MWSTG¹²⁵. Das Abstellen auf den statutarischen Geschäftszweck ist ferner kein taugliches Anknüpfungskriterium, da das Halten von Beteiligungen gleich wie der Erwerb von Immobilien als Nebenzweck in vielen Statuten standardmässig aufgeführt wird¹²⁶.

Dieser Argumentation ist u. E. zu folgen. Eine Qualifikation von Dividenden als ausgenommene Umsätze rein aufgrund des Geschäftszwecks ist sachwidrig¹²⁷.

9.2.2 Direkt zuordenbare Vorsteuern

Die Vorsteuer auf den Bezügen, die ausschliesslich zur Erzielung von Dividendenerträgen anfallen, kann grundsätzlich nicht abgezogen werden¹²⁸.

9.2.3 Gemischte Verwendung

Bei Holdinggesellschaften ist davon auszugehen, dass ihr Geschäftszweck «u. a. im Halten von Beteiligungen» besteht. Demnach sind nach der Auffassung der ESTV Dividendenerträge in die Berechnung der Kürzung des

114 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 42; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 22.

115 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 42; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 22.

116 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 42; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 22.

117 Vgl. CIBO PARTICIPATIONS, Rz 43; FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Rz 23.

118 Vgl. SOFITAM, Rz 14.

119 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

120 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

121 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

122 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

123 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

124 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 823 sowie Fn 853; PROD'HOM, shares, S. 1288 f.; ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

125 Vgl. ROBINSON/OBERHEID, Art. 18 Rz 53.

126 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1423; PROD'HOM, shares, S. 1288.

127 Vgl. CLAVADETSCHER, Art. 38 Rz 17.

128 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung einzubeziehen¹²⁹.

Diese Auffassung ist aufgrund der oben angeführten Erwägungen abzulehnen. Dividendenerträge sollten u. E. wie in der EU als Nicht-Umsätze qualifiziert werden, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und somit ausserhalb des Systems des Vorsteuerabzugs stehen. Die Praxis der ESTV führt für schweizerische Holdinggesellschaften zu nicht sachgerechten Ergebnissen und im Vergleich mit europäischen Holdinggesellschaften zu Nachteilen¹³⁰.

10 Schlussfolgerung

Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dividendenerträgen, Erlösen aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseneinnahmen bei Holdinggesellschaften erscheint in der EU aus systematischer Sicht sachgerecht und ist zudem wirtschaftsfreundlich. Zu beachten ist allerdings, dass die Begriffe «wirtschaftliche Tätigkeit» sowie «Hilfsumsatz» Ermessensspielraum beinhalten, was mitunter zu Auslegungsstreitigkeiten führen kann¹³¹.

In der Schweiz ist die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dividendenerträgen, Erlösen aus dem Verkauf von Beteiligungen, von Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Kauf von Beteiligungen und Zinseneinnahmen bei Holdinggesellschaften aus systematischer Sicht, wie aufgezeigt worden ist, zu bemängeln. Die ESTV hat sich bemüht, einige grobe systematische Verwerfungen durch Praxisänderungen zu glätten. Positiv zu werten ist diesbezüglich die per 1. Juli 2005 eingeführte Praxisänderung, wonach die Kürzung des Vorsteuerabzugs für gemischt verwendete Gegenstände und Dienstleistungen grundsätzlich mit 0,02 % dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze sowie Nicht-Umsätze vorgenommen werden kann. Dies hat die Problematik der Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung im Zusammenhang mit Dividendenerträgen, Erlösen aus dem Verkauf von Beteiligungen und Zinseneinnahmen etwas entschärft. Das Grundproblem konnte dadurch indessen nicht behoben werden, da sich die ESTV bisher noch nicht zu konzeptionell klaren Lösungen durchringen konnte.

Die Praxis der ESTV ist immer noch weniger wirtschaftsfreundlich als das Mehrwertsteuerrecht der EU. Dies kann für schweizerische Holdinggesellschaften zu Standortnachteilen führen.

Besonders erwünscht wäre, dass die ESTV ihre gesetzeswidrige Qualifikation von Dividendenerträgen bei Holdinggesellschaften als ausgenommene Umsätze aufgeben würde. Es bleibt zu hoffen, dass anlässlich der anstehenden Reform des Mehrwertsteuerrechts sachgerechte und EU-konforme Lösungen für die in diesem Beitrag dargestellten Probleme im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Holdinggesellschaften gefunden werden.

Literatur

- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003
- CLAVADETSCHER DIEGO, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- GUILLAUME PIERRE-ALAIN, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- O'DONNELL KEITH/GRENÇON LAURENT, Top court decides on value-added tax and investment, A European Court of Justice ruling on value-added tax and investment funds in October 2004 has created opportunities for VAT deductions, *International Tax Review*, December/January 2005, S. 58 - 60
- PROD'HOM PER, La TVA en pratique (Jurisprudence, commentaires et cas pratiques), Genève 2005 (zit.: pratique)
- The VAT issues regarding the holding and sale of shares, A critical approach under the VAT Ordinance and the new VAT Act, *ST 2000*, S. 1287 - 1296 (zit.: shares)
- ROBINSON PHILIP/OBERHEID CRISTINA, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- SCHAFROTH GERHARD/ROMANG DOMINIK, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000

129 Vgl. SB Nr. 06 Ziff. 1.2.2.4.

130 Beispiel: Dividendenerträge von CHF 100 000 000 führen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs von grundsätzlich CHF 20 000 (0,02 % von CHF 100 000 000).

131 Vgl. diesbezüglich die zitierten Urteile des EuGH.

Materialien, Praxisanweisungen, Richtlinien

Bericht des Bundesrates, Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer)

Bericht WAK-N, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats: Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling), 28. August 1996, BBl 1996 V S. 713 ff.

MWST-RL, Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage

Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 (Nr. 610.526-01/d)

Praxisänderungen ab 1. Juli 2005 (Nr. 610.526-02/d)

SB Nr. 06, Spezialbroschüre Nr. 06 – Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (Nr. 610.530-06) (September 2000, gültig ab 1.1.2001)

Urteile des Europäischen Gerichtshofs

BBL, Urteil des EuGH vom 21. Oktober 2004 in der Rechtssache C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) gegen État belge

CIBO PARTICIPATIONS, Urteil des EuGH vom 27. September 2001 in der Rechtssache C-16/00, Cibo Participations SA gegen Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais

EDM, Urteil des EuGH vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) gegen Fazenda Pública, Ministério Público

FLORIDIENNE UND BERGINVEST, Urteil des EuGH vom 14. November 2000 in der Rechtssache C-142/99, Floridienne SA, Berginvest SA gegen État belge

HARNAS & HELM, Urteil des EuGH vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C-80/95, Harnas & Helm CV gegen Staatssecretaris van Financiën

KRETZTECHNIK, Urteil des EuGH vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-465/03, Kretztechnik AG gegen Finanzamt Linz

POLYSAR, Urteil des EuGH vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV gegen Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen

RÉGIE DAUPHINOISE, Urteil des EuGH vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-306/94, Régie dauphinoise, Cabinet A. Forest SARL gegen Ministre du Budget

SOFITAM, Urteil des EuGH vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91, Sofitam SA gegen Ministre du Budget

WELLCOME TRUST, Urteil des EuGH vom 20. Juni 1996 in der Rechtssache C-155/94, Wellcome Trust Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise

WELTHGROVE, Urteil des EuGH vom 12. Juli 2001 in der Rechtssache C-102/00, Welthgrove BV gegen Staatssecretaris van Financiën