

Zur Bedeutung der neuen EU-Mehrwertsteuer-system-Richtlinie für das Mehrwertsteuerrecht in der Schweiz*

Prof. Dr. rer. pol. Dieter Dziadkowski



Prof. Dr. rer. pol. Dieter Dziadkowski, München; Universitätsprofessor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung; bis 1999 Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts und Mitglied der deutschen Ursprungslandkommission. Zuletzt Gründungsprofessor an der Technischen Universität Chemnitz, Lehrstuhl BWL I. Derzeit noch Tätigkeit als Gutachter (IFO usw.).

Inhalt

- 1 Einleitung
 - 2 Die Richtlinie über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem
 - 2.1 Zum die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie beherrschenden Neutralitätsprinzip
 - 2.2 Zur Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts
 - 3 Zusammenfassung und Ausblick
- Literatur
- Rechtsquellen
- Berichte und Mitteilungen

1 Einleitung

Seit dem 1.1.2007 gilt in der Europäischen Union (EU) die neue Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.¹ Allerdings wurde diese neue Richtlinie bereits vor dem Inkrafttreten wieder ergänzt. Am 19.12.2006 verabschiedete der Rat eine weitere Richtlinie, in der Bestimmungen bezüglich der Geltungsdauer der Mehrwertsteuerregelung für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen geändert wurden.²

Da die Europakompatibilität als Rechtsgrundsatz im Schweizer Recht verankert ist³ und sich der Verfassungsgeber die 6. MwSt-Richtlinie⁴ zum Vorbild nehmen wollte, muss auch der Nachfolgerin der 6. MwSt-Richtlinie hohe Aufmerksamkeit geschenkt werden. Die neue EU-Mehrwertsteuerrichtlinie sollte ebenfalls Vorbildcharakter besitzen. Bei der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) soll es sich nach dem Willen des Richtliniengebers jedoch lediglich um eine Neufassung des geltenden Gemeinschaftsrechts handeln, mit der grund-

* Dieser Beitrag ist Herrn Kollegen Klaus A. Vallender anlässlich seiner Emeritierung in freundschaftlicher Verbundenheit gewidmet. Gerne blicke ich auf die Zusammenarbeit in Vorstand und Wissenschaftlichem Beirat der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e. V., Regensburg/München, zurück.

1 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL).
 2 RL 2006/138/EG des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.
 3 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 39.
 4 RL 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (6. MwSt-RL). Hierzu LOHSE/PELTNER, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH; vgl. bereits LOHSE/PELTNER, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, Richtlinientext.

sätzlich keine Änderungen des geltenden Rechts verbunden sein sollen.⁵ Die Auslegung des geltenden Gemeinschaftsrechts im Zusammenhang mit den nationalen Vorschriften erweist sich allerdings als schwierig. Die Gerichte der Mitgliedstaaten sind vermehrt gezwungen, den Europäischen Gerichtshof (EuGH) in Vorabentscheidungsverfahren anzurufen, um Zweifel hinsichtlich der Richtlinienkonformität nationaler Vorschriften zu beseitigen. Die geltende Rechtslage kann in Teilbereichen daher noch nicht als abschliessend geklärt angesehen werden. Ein grosses Problem stellt die zum Teil fehlende Kongruenz in den verschiedenen Sprachfassungen⁶ des Gemeinschaftsrechts dar. Es erscheint zweifelhaft, ob die neue Richtlinie mit ihren zahlreichen Sprachfassungen, die nach der EU-Erweiterung notwendig wurden, diese Mängel beseitigen konnte.

Für die Schweiz ist vor allem bedeutsam, welche Wirkungen durch die gemeinschaftsrechtlichen Ortsbestimmungen zu den verschiedenen Leistungsarten entstehen. Da die Schweiz von Hochsteuerländern umgeben ist, können sich für die Steuerpflichtigen gewichtige Steuersatzunterschiede ergeben. Die Regelsteuersätze betragen zur Zeit in Frankreich 19,6 %, in Italien 20 %, in Österreich 20 % und in Deutschland 19 %. Die ermässigten Steuersätze und die stark ermässigten Steuersätze für bestimmte Lieferungen und Dienstleistungen liegen ebenfalls auf hohem Niveau im Verhältnis zur Mehrwertbesteuerung in der Schweiz.⁷

Nachstehend soll den Fragen nachgegangen werden, die die neue Mehrwertsteuersystem-Richtlinie grundsätzlich aufwirft. Insbesondere soll dargelegt werden, wie stark die Anwendung der Bestimmungen in den einzelnen Mitgliedstaaten von der Rechtsprechung des EuGH beeinflusst wird und welche Anforderungen an die Sprachkompetenz der Gerichtsbarkeit gestellt werden. Da die nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten nicht immer kongruent ausgestaltet sind, kann es zu Doppelbe-

lastungen oder zu Nichtbelastungen durch Mehrwertsteuer kommen. Ein Abkommen zur Vermeidung von Doppelbelastungen wird erwogen, ist aber noch nicht in Sicht. Bisher liegt lediglich ein Konsultationspapier der EU-Kommission vor, auf das am Ende des Beitrags eingegangen wird. Einen Schwerpunkt bildet ein Überblick über die Sichtweise des EuGH zur Bedeutung der Wettbewerbsbeeinträchtigung durch die Mehrwertsteuer.

2 Die Richtlinie über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Mit der neuen Richtlinie wird insbesondere die 6. MwSt-Richtlinie neu gefasst. Diese war seit 1977 vielfach geändert worden. Da gemeinschaftsrechtliche Regelungen auf dem Gebiet des Steuerrechts der Einstimmigkeit bedürfen, ist die Verabschiedung einer Richtlinie zur Mehrwertsteuer mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Aus diesem Grunde beschränkt sich die Neufassung im Wesentlichen auf eine neue Gliederung, Entzerrung des Textes, der bisher in 38 Artikeln komprimiert war, auf ein Volumen von 412 Artikeln sowie zahlreiche Änderungen im Rechtstext. Änderungen des geltenden Gemeinschaftsrechts sollen mit der Neufassung nicht verbunden sein.⁸ Einige wenige Rechtsänderungen sind in Art. 412 MwStSystRL aufgezählt. Die 1. und die 6. MwSt-Richtlinie werden aufgehoben (Art. 411 Abs. 1 MwStSystRL).⁹

Entgegen des Eindrucks, den die Bezeichnung der Richtlinie erweckt, handelt es sich bei der Neufassung nach wie vor in erheblichem Umfang um eine Übergangsregelung. So wird im Tit. XV – Schlussbestimmungen klargestellt, dass die Bestimmungen der Systemrichtlinie «für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten»¹⁰ weiterhin eine Übergangsregelung darstellen. Insoweit hat sich an der seit 1993 bestehenden Situation nichts geändert. Meine 1993 geäusserte Befürchtung, die mit der Binnenmarkt-Richtlinie¹¹ getroffenen Regelungen könnten zu einer «dauernden Übergangsregelung» werden,¹² hat sich nunmehr endgültig bestätigt. Art. 402 Abs. 1 MwStSystRL lautet:

5 MwStSystRL, 3. Erwägungsgrund.

6 Zur Sprachenvielfalt des auszulegenden Textes und der autonomen Terminologie des Gemeinschaftsrechts hinsichtlich der 6. MwSt-RL vgl. LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 75 ff.; HIDIEN, Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht; LOHSE, Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht; zur Auslegung bei Textdivergenzen im sekundären, nicht steuerlichen Gemeinschaftsrecht SCHWEITZER, Art. 248 EGV Rn 6 f. Zu Sprache und Übersetzung jüngst LUTTERMANN/LUTTERMANN, IFRS, Kultur und Internet: eine «Welt-sprache» der Rechnungslegung?, 436.

7 Mitteilung der Kommission, DOK/2108/2007. Die ermässigten Steuersätze betragen in Frankreich 5,5 bzw. 2,1 %, in Italien 10 bzw. 4 %, in Österreich 10 % und in Deutschland 7 %. Die stark ermässigten Steuersätze werden bei bestimmten Gütern des Grundbedarfs angewendet. Österreich kennt noch einen sog. Zwischensatz von 12 %. Luxussteuersätze sind derzeit in der EU nicht zulässig.

8 MwStSystRL, 3. Erwägungsgrund. Zur Neufassung der 6. EG-Richtlinie vgl. LIPPROSS, Umsatzsteuer, 39 ff.

9 1. MwSt-RL.

10 Tit. XV, Kap. 1, Art. 402 - 404 MwStSystRL.

11 RL 91/680/EWG des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen.

12 DZIADKOWSKI, «Dauernde Übergangsregelung» oder Neuregelung der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt?, 344.

«Die in dieser Richtlinie vorgesehene Regelung für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten ist eine Übergangsregelung, die von einer endgültigen Regelung abgelöst wird, die auf dem Grundsatz beruht, dass die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind.»

Der Rat hat nunmehr den Ewigkeitscharakter der Übergangsregelung bestätigt. Während Art. 281 der 6. MwSt-Richtlinie konkrete Zeitpunkte für die Vorlage einer endgültigen Regelung bestimmt hatte – ursprünglicher Termin war der 31.12.1996 –, legt sich der Rat in der neuen Richtlinie vom 28.11.2006 nicht mehr fest. Allerdings hatte er auch in der 6. MwSt-Richtlinie eine Klausel eingearbeitet, die eine ewige Verlängerung des Zeitpunkts ermöglichte. Der letzte Absatz in Art. 281 lautet:

«Die Übergangsregelung hat eine Geltungsdauer von vier Jahren und gilt folglich bis zum 31.12.1996. Die Geltungsdauer wird automatisch bis zum Inkrafttreten der endgültigen Regelung und auf jeden Fall um den Zeitraum verlängert, in dem der Rat noch nicht über die endgültige Regelung befunden hat.»

Obwohl seit Verabschiedung der Binnenmarkt-Richtlinie am 16.12.1991 bald zwei Jahrzehnte ins Land gegangen sein werden, ist in absehbarer Zeit nicht damit zu rechnen, dass sich die Mitgliedstaaten zu einer endgültigen Regelung durchringen können. Insbesondere ein Übergang vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip, wie es auch der deutschen Bundesregierung vorschwebte, erscheint unwahrscheinlich. Der damalige deutsche Bundesfinanzminister Theo Waigel berief am 11.11.1993 eine Ursprungslandkommission ein. Diese sollte ein Konzept erarbeiten, das zu einer endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und einem funktionsfähigen Clearing-Verfahren führen sollte.¹³ Obwohl der deutsche Vorschlag innerhalb der EU keine Gegenliebe fand, wird die Einführung des Ursprungslandprinzips immer noch als Fernziel formuliert.¹⁴

Wolfram Reiss steht einem Übergang zum Ursprungslandprinzip kritisch gegenüber. Er stellt fest, dass der Wechsel vom Bestimmungslandprinzip zum Ursprungslandprinzip «ein katastrophaler Rückschritt»¹⁵ wäre, weil im Handel und im Dienstleistungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten Wettbewerbsverzerrungen durch die Mehrwertsteuer hervorgerufen würden, die im Drittlandshandel – so z. B. auch mit der Schweiz – gerade vermieden werden. In der Binnenmarkt-Richtlinie hatte die EU am Bestimmungslandprinzip festgehalten.¹⁶ Zutref-

fend hat Reiss erkannt, «dass allein das Bestimmungslandprinzip das einer Umsatzsteuer auch im Binnenmarkt gemässe Prinzip ist, solange die EG kein föderaler Bundesstaat mit Steuerhoheit ist.»¹⁷ Warum in der neuen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie immer noch das Ziel «Übergang zum Ursprungslandprinzip» enthalten ist und gleichzeitig weiterhin die Übergangsregelung beibehalten wurde, ist das Geheimnis von Kommission und Rat.

In den Mitgliedstaaten sind notwendige Anpassungen an die neue Richtlinie zum 1.1.2008 vorzunehmen.¹⁸ Im Jahr 2007 können folglich Abweichungen zwischen dem Gemeinschaftsrecht und nationalen Regelungen auftreten. Für das deutsche Umsatzsteuerrecht ergeben sich nach Auffassung der Bundesregierung keine Rechtsänderungen, da die deutschen Vorschriften bereits den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen entsprechen. Ob dies stets der Fall ist, wird in Zweifelsfällen wiederum der EuGH entscheiden müssen. Die umfangreiche bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung nationaler Vorschriften belegt die immer wieder auftretenden Streitfragen.

An dieser Stelle ist noch darauf aufmerksam zu machen, dass nach der Protokollerklärung zur Mehrwertsteuersystem-Richtlinie trotz Aufhebung der bisherigen Regelungen – der 1. MwSt-Richtlinie, der 6. MwSt-Richtlinie und der jeweiligen Änderungsrechtsakte – die dazu ergangenen Begründungen in den Erwägungsgründen und die Protokollerklärungen weiterhin gelten.

Leider wurde die Chance nicht genutzt, notwendige Änderungen und Vereinfachungen im Rahmen der Neuregelung bzw. Neufassung vorzunehmen. Die umfangreichen Vorarbeiten der Europäischen Kommission und einiger Mitgliedstaaten haben keine Früchte getragen. Allerdings hat sich der ECOFIN-Rat auf seiner Tagung am 28.11.2006 erneut mit dem Mehrwertsteuerpaket¹⁹ beschäftigt. Neben der politischen Einigung, die mehrwertsteuerlichen Regelungen für bestimmte elekt-

13 Gutachten der Ursprungslandkommission. Hierzu WAIGEL, 25 Jahre Mehrwertsteuersystem – Rückblick und Ausblick.

14 Art. 402 Abs. 1 MwStSystRL.

15 Umfassend REISS, Umsatzsteuer, § 14 Rz 106.

16 Das Bestimmungslandprinzip wird allerdings in technisch komplizierter Form praktiziert. Hierzu bereits CAMENZIND, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer, 367 f.

17 REISS, Umsatzsteuer, § 14 Rz 105.

18 Aus der Sicht eines absehbaren Rechtsschutzes ist es bedenklich, dass sich die Verfahrensdauer eines Rechtsbehelfs nach Anrufung des EuGH regelmässig erheblich verlängert. Zum europarechtlichen Rechtsschutz siehe SEER, Rechtsschutz in Steuersachen, § 22 Rz 300 ff. Sehr informativ zum Verfahrensforgang von Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH in Mehrwertsteuersachen sind die Übersichten in den Jahresregistern der UR, so z. B. für 2006 (5., 73 f.).

19 Hierzu VELLEN, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen. Richtlinien- und Verordnungsvorschläge im sog. «Mehrwertsteuerpaket», 29. Im Rahmen der Vorbereitungen für neuere Massnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, zur Anwendung vom Normalsatz abweichender Mehrwertsteuersätze, zur Vermeidung einer Mehrwertsteuer-Doppelbelastung durch widersprüchliche nationale Regelungen in Mitgliedstaaten und anderer Bereiche ergeben sich immer wieder Abstimmungsschwierigkeiten.

ronisch erbrachte Dienstleistungen²⁰ bis zum 31.12.2008 zu verlängern, kam der ECOFIN-Rat überein, die Beratungen über das Mehrwertsteuerpaket fortzusetzen, um bis Juni 2007 eine umfassende Lösung auszuarbeiten, die auch verstärkte Massnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs umfassen soll.²¹ Bei Redaktionschluss lagen noch keine greifbaren Ergebnisse vor.

Die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs stand in letzter Zeit im Vordergrund der Diskussionen um Rechtsänderungen. Jedoch fanden Vorschläge aus Österreich und Deutschland innerhalb der EU bisher keine Einstimmigkeit.²² Bekanntlich entfaltet jede Steuersatz-Erhöhung neue Anreize zur Vornahme von betrügerischen Aktionen, insbesondere Aktivitäten zur Vorsteuererschleichung.²³ Die Europäische Kommission hat immer wieder auf die Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetrugs hingewiesen und Mitteilungen an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss gerichtet.²⁴ Der Rat²⁵ betonte jüngst, dass auf Gemeinschaftsebene dringend eine Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs festgelegt werden müsse, die die nationalen Bemühungen ergänzt. Der Rat ersuchte die Europäische Kommission, in enger Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die Komponenten einer solchen Strategie auszuarbeiten. Bislang hat sich gezeigt, dass insbesondere der Informationsaustausch zwischen Mitgliedstaaten sehr mühselig ist. Nach jedem Erweiterungs-

schrift, ob nach Süden, Norden oder nunmehr Osten, hat sich das babylonische Sprachengewirr in der Europäischen Union verstärkt. Der freie Handel ohne Grenzkontrollen hat die Handelsströme beflügelt, die mehrwertsteuerliche Behandlung allerdings massiv erschwert. So ergeben sich auch vielfältige Probleme bei der Anwendung des Gemeinschaftsrechts in den Mitgliedstaaten, weil die Sprachfassungen der nationalen Mehrwertsteuerregelungen (z. B. im UStG in Deutschland) nicht immer mit der des Gemeinschaftsrechts kongruent sind.²⁶ Dies liegt zum Teil daran, dass es sich im Gemeinschaftsrecht häufig um eigenständige Begriffe handelt, die die Auslegung der nationalen Vorschriften erschweren. In Zweifelsfällen versucht der EuGH, eine richtlinienkonforme Auslegung mit Hilfe des übergeordneten Neutralitätsprinzips zu bewältigen. Mit der Zeit ist durch die EuGH-Rechtsprechung ein case law entwickelt worden, das unter systematischen Aspekten nicht immer als zufriedenstellend gewertet werden kann.²⁷

Die Auslegung der neuen Richtlinie wird ebenfalls vor allem unter der Herrschaft des Neutralitätsprinzips stehen, zumal Rechtsänderungen gegenüber der 6. MwSt-Richtlinie vom Richtliniengeber nicht beabsichtigt sind. Aus der Vielzahl der Fragen zum EU-Mehrwertsteuerrecht und seiner Bedeutung für Drittstaaten sollen lediglich das die Auslegung des europäischen Mehrwertsteuerrechts beherrschende Neutralitätsprinzip und die Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts näher erörtert werden. Dabei ist zu beachten, dass die Bestimmungen eine Vielzahl autonomer gemeinschaftsrechtlicher Begriffe enthalten.

2.1 Zum die Auslegung der Mehrwertsteuer-richtlinie beherrschenden Neutralitätsprinzip

Das Mehrwertsteuerrecht der EU ist geprägt durch mehrere gemeinschaftsrechtliche Gebote und Verbote. Eine besondere Bedeutung kommt dem Mehrwertsteuer-Diskriminierungsverbot nach Art. 95 EWGV zu. Die Bestimmung lautet:

«Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.»²⁸

20 Hierzu bereits KELLER, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1999, 347.

21 Vgl. DZIADKOWSKI ET. AL., Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, insb. zur Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens in Deutschland und zu den Aufkommenslücken. S. auch WEBER, Das ifo-Modell zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs – Banken als Erfüllungsgehilfen des Fiskus?, 299 ff.

22 Es muss immer wieder darauf hingewiesen werden, dass in der EU das Einstimmigkeitsprinzip herrscht. Es gibt auf dem Gebiet des Steuerrechts keine Mehrheitsentscheidungen. Jede Neuregelung bedarf der Zustimmung aller 27 Mitgliedstaaten.

23 Vgl. u. a. MITTLER, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa; WIDMANN, Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels; KEMPER, Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung.

24 U. a. Mitteilung der Kommission zur Notwendigkeit der verbesserten Bekämpfung des Steuerbetrugs sowie Mitteilung der Kommission – Schlussfolgerungen des Rats der EU zur MwSt-Betrugsbekämpfung und zum MwSt-Paket.

25 MwSt-Betrugsbekämpfung und Vereinfachung von MwSt-Regelungen im MwSt-Paket waren die Schwerpunkte auf der Tagung der Wirtschafts- und Finanzminister im Juni 2007 (vgl. Mitteilung der Kommission – Schlussfolgerungen des Rats der EU zur MwSt-Betrugsbekämpfung und zum MwSt-Paket). Der Rat bekräftigte seine Absicht, das MwSt-Paket vor dem 31.12.2007 förmlich anzunehmen, damit das Paket spätestens am 1.1.2010 in Kraft treten kann.

26 Hierzu bereits LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht; jüngst KORF, Die Sprache der Umsatzsteuer, 364 f.

27 Vgl. die umfassenden Erläuterungen bei LOHSE/PELTNER, 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH.

28 Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWGV).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist Art. 95 nur auf Erzeugnisse anwendbar, die aus anderen Mitgliedstaaten eingeführt werden, und ggf. auf Erzeugnisse aus Drittstaaten (z. B. der Schweiz), die sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden. Daher ist die Bestimmung auf unmittelbar aus Drittländern eingeführte Erzeugnisse unanwendbar.²⁹ Der Grundsatz der Neutralität gilt als Auslegungskriterium für alle Mehrwertsteuer-Regelungen.³⁰ Während im Text des deutschen UStG der Begriff «Neutralität» nicht enthalten ist, kennt das schweizerische Mehrwertsteuerrecht seit jeher das Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsneutralität.³¹ Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität erfordert, dass die Wettbewerbsverhältnisse durch die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit nicht verändert werden. Insbesondere sind Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern.³²

Die gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuer-Richtlinien enthalten ebenfalls bereits seit der I. MwSt-Richtlinie – dort in der Präambel – verbindliche Normierungen des Neutralitätsprinzips.³³ Die Wettbewerbsneutralität wird zunächst im Sinne einer steuerlichen Gleichbehandlung dem Grunde nach gesehen. Weiterhin wird aber die Neutralität als Belastungsgleichbehandlung auch für grenzüberschreitende Umsätze vorgegeben.³⁴ Bei der Beurteilung von Zweifelsfragen durch den EuGH wird das Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer immer wieder herangezogen. In einer Vielzahl von Entscheidungen hat der EuGH zum Teil gegen den Wortlaut einzelner Bestimmungen den Neutralitätsgrundsatz bemüht. An dieser Stelle sollen nur drei Urteile des EuGH mit ihren Ergebnissen skizziert werden. Es handelt sich um Entscheidungen

- um den Wettbewerb zwischen öffentlich zugelassenen Spielbanken und illegalen Veranstaltern von Glücksspielen;
- zum Handel mit Betäubungsmitteln sowie
- zum Wettbewerb zwischen einem kommunalen und einem privaten Feuerbestattungsverein.

Die Entscheidungen des EuGH demonstrieren, wie weit der Spruchkörper mehrwertsteuerliche Konkurrenzwirkungen für entscheidungserheblich erachtet. Ausgangspunkt ist eine weitreichende Grenzziehung des relevanten Marktes. Umstritten sind häufig Inanspruchnahmen von Steuerbefreiungen in den unterschiedlichsten Berei-

chen. Das Gemeinschaftsrecht befreit in erheblichem Umfang bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten bzw. die entsprechenden Umsätze sowie nach Art. 135 MwStSystRL auch «andere Tätigkeiten». Nach Abs. 1 Bst. i dieser Vorschrift werden durch die Mitgliedstaaten befreit: «Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden». Deutschland hatte diese Bestimmung in der Weise umgesetzt, dass in § 4 Nr. 9b UStG «die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriesgesetz fallen, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind», als steuerfrei behandelt werden sollten. Sinn und Zweck war die Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch Rennwett- oder Lotteriesteuer bzw. Spielbankabgaben, die von den Ländern erhoben werden, sowie Mehrwertsteuer.

In einem Vorabentscheidungsverfahren, das klären sollte, wie die Bemessungsgrundlage aus illegalen Glücksspielumsätzen zu ermitteln ist, kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass diese Umsätze nach Art. 13 Teil B Bst. f der 6. MwSt-Richtlinie steuerfrei zu stellen seien. Zur Begründung führte der EuGH an, Befreiungstatbestände seien unter Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität anzuwenden. Dieses Erfordernis gelte auch für den Fall, dass die Mitgliedstaaten von ihrer Befugnis Gebrauch machen, die Bedingungen und Grenzen der Befreiung festzulegen. Mit der Einräumung dieser Befugnis habe der Gemeinschaftsgesetzgeber die Mitgliedstaaten nämlich nicht dazu ermächtigt, das Neutralitätsprinzip zu verletzen. Dieser Grundsatz verbiete auch eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Daraus ergebe sich, dass die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung nicht den erlaubten Glücksspielen vorbehalten dürfen und die unerlaubte Veranstaltung eines Glücksspiels – hier des Roulette-spiels – nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden darf, wenn die entsprechende Veranstaltung durch eine zugelassene öffentliche Spielbank steuerfrei ist.³⁵

Eine bemerkenswerte Rechtsprechung hat der EuGH zum Handel mit Betäubungsmitteln und anderen «verbotenen» Gegenständen entwickelt. Obwohl grundsätzlich alle Handelsumsätze sowie Dienstleistungseinnahmen unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Beurteilung – seien sie gesetzwidrig, sittenwidrig³⁶ oder aus anderem

29 EuGH, 13.7.1994 - Rs C-130/92 - OTO Spa, Slg. 1994, I-3281.

30 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 103.

31 So bereits Art. 20 Abs. 1 MWSTV. Grundlegend s. THEILE, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, zur Situation im Binnenmarkt.

32 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 30.

33 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 105 f.

34 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 108 f.

35 EuGH, 11.6.1998 - Rs C-283/95, Slg. 1998, I-3369 = UR 1998, 384, mit Anm. Lausterer = IStR 1998, 289, mit Anm. Dziadkowski.

36 DZIADKOWSKI, EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung «anrühiger» Tätigkeiten (u. a. zum Handel mit nachgeahmten Parfümeriewaren).

Grunde zivilrechtlich unwirksam – mit ihrer tatsächlich erbrachten Leistung gegen Entgelt steuerbar und ggf. auch steuerpflichtig sind, kommt der EuGH z. B. beim Handel mit Drogen und Falschgeld zu einem abweichenden Ergebnis. Der verbotene und strafbare Handel mit Betäubungsmitteln und anderen «verbotenen» Gütern ist nicht der Mehrwertbesteuerung zu unterwerfen. Der EuGH führt in seinen grundlegenden Urteilen vom 5.7.1988 hierzu aus:

«Der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität bei der Erhebung der Mehrwertsteuer verbietet tatsächlich eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Dies gilt jedoch nicht für die Lieferung von Erzeugnissen wie Betäubungsmitteln, die insoweit besondere Merkmale aufweisen, als sie ... schon nach ihrem Wesen in allen Mitgliedstaaten einem vollständigen Verbot unterliegen. In einer derartigen besonderen Situation, in der jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, kann die Freistellung von der Mehrwertbesteuerung den Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität nicht berühren.»³⁷

Andererseits hat der EuGH wiederum einen Wirt, der einem Händler im Coffeeshop einen Tisch zwecks Handels mit Cannabisprodukten vermietet, mit seinen Mieteinnahmen der Mehrwertsteuer unterworfen. In seinem Urteil vom 29.6.1999 hielt er die Anwendung seiner Betäubungsmittelrechtsprechung nicht für angebracht.³⁸ Auch verbotene Ausfuhren,³⁹ der Handel mit imitierten Parfümeriewaren⁴⁰ sowie die Veranstaltung ungenehmigter Glücksspiele⁴¹ sollen als steuerbare Leistungen beurteilt werden. Diese Differenzierung zwischen verbotenen, aber trotzdem relevanten Tätigkeiten und den verbotenen Geschäften, die lediglich Embargowaren oder Markenimitationen zum Gegenstand haben, ist schwer nachzuvollziehen. Wo liegt aber die Grenze zwischen dem «etwas Verbotenen» und dem «völlig Verbotenen»? Die EuGH-Rechtsprechung stiess in der deutschen Literatur auf nahezu einhellige Ablehnung,⁴² allerdings auch auf Zustimmung.⁴³

Inzwischen hat das vorstehend geschilderte Problem auch die Gerichtsbarkeit der Schweiz beschäftigt. Am 3.5.2007 hat das Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass auch Hanfladenbesitzer Mehrwertsteuer zahlen müssen. Umsätze aus dem illegalen Betäubungsmittel-

handel werden entgegen der EuGH-Auffassung wie legale Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen. Grundsätzlich unterstehen auch Umsätze aus einer strafbaren Handlung der Mehrwertbesteuerung. Eine Differenzierung zwischen legalen und illegalen Aktivitäten verbiete sich. Bei der Lieferung von Drogen werden wie bei einem legalen Geschäft Leistungen ausgetauscht. Dass der Kauf auf einem verbotenen Rechtsverhältnis beruht, sei nicht entscheidungserheblich. In der von systematischen Überlegungen getragenen Entscheidung analysiert das Gericht auch das vom EuGH bemühte Neutralitätsprinzip.⁴⁴ Hierzu ist anzumerken, dass der EuGH ebenfalls grundsätzlich alle Warenlieferungen und Dienstleistungen auf allen Handelsstufen von der Produktion bis zum Einzelhandel als mehrwertsteuerbar bzw. -pflichtig ansieht. Der EuGH neigte zunächst zu einer weiten Auslegung von Begriffen wie etwa «Lieferung», «Steuerpflichtiger» und «Gegenleistung».⁴⁵ Umgekehrt wurden Befreiungstatbestände, die den Anwendungsbereich der Steuer einschränken, im Allgemeinen eng ausgelegt,⁴⁶ da Steuerbefreiungen Ausnahmen vom Grundsatz darstellen, wonach jede Leistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegen soll. Als Besteuerungsgrundlage sollen die tatsächlichen Ausgaben des Verbrauchers erfasst werden, da der Endverbraucher Träger der Mehrwertsteuer ist.

Der EuGH hat bei seiner Entscheidungsfindung einen anderen Weg eingeschlagen und den Handel mit Betäubungsmitteln usw. aus «dem Anwendungsbereich» der Mehrwertsteuer-Richtlinie völlig ausgeschlossen. So vermeidet er darzulegen, warum der Drogenkonsument nicht Träger der Mehrwertsteuer sein soll und seine Ausgaben nicht belastbar sind. Im Ergebnis gelangt er zu einer «unechten» Steuerbefreiung, weil auch ein etwaiger Vorsteuerabzug, z. B. für Betriebskosten, nicht gewährt werden muss. Beim Vergleich der Entscheidungen des EuGH und des Bundesverwaltungsgerichts in Bern erscheint mir die letztere Begründung systemkonformer. Richtlinienkonformität muss von einem Gericht in der Schweiz nicht hergestellt werden, weil eine EU-Kompatibilität nicht zu einer totalen Anlehnung an die Mehrwertsteuer-Richtlinien führen muss.⁴⁷ Im Rahmen der Beratungen zur geplanten Mehrwertsteuer-Reform sollten auch die Fragen einer umfassenden Mehrwertbesteuerung ins Auge gefasst werden.⁴⁸

37 EuGH, 5.7.1988 - Rs 269/86, Slg. 1988, I-3627, sowie Rs 289/86, Slg. 1988, I-3655. Kritisch u. a. WIDMANN, Keine Umsatzsteuer bei illegalen Geschäften?; WEISS, Anm. zum EuGH-Urteil vom 5.7.1988 - Rs 289/86 (Happy Family); DZIADKOWSKI, Der Unternehmer «in der Umsatzsteuer», 195.

38 EuGH, 29.6.1999 - Rs C-158/98, Slg. 1999, I-3971.

39 EuGH, 2.8.1993 - Rs C-11/92, Slg. 1993, I-4677.

40 EuGH, 28.5.1998 - Rs C-3/97, Slg. 1998, I-3257.

41 EuGH, 17.2.2005 - Rs C-453/02, Slg. 2005, I-1131 = UR 2005, 194, mit Anm. Birk/Jahndorf.

42 U. a. WIDMANN, Keine Umsatzsteuer bei illegalen Geschäften?, 10.

43 U. a. REISS, Umsatzsteuer, § 14 Rz 17.

44 BVerwG, 3.5.2007, 1. A-1342/2006.

45 FARMER, Auslegung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie durch den Europäischen Gerichtshof, 97 f.

46 FARMER, Auslegung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie durch den Europäischen Gerichtshof, 97 f.

47 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 39 f.

48 S. Entwurf eines BG über die Mehrwertsteuer (MWSTG).

Im Streitfall Feuerbestattungsverein Halle ging es allerdings nur mittelbar um die Anwendung des Neutralitätsprinzips. Der Kläger begehrte vom Finanzamt Auskunft über die mehrwertsteuerliche Behandlung der kommunalen Feuerbestattungseinrichtung. Der EuGH entschied, dass eine Konkurrentenklage zulässig sei.⁴⁹ Soweit die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts nicht nur das Rechtsverhältnis zwischen dem Fiskus und dem Steuerpflichtigen regeln, sondern auch die Rechte Dritter schützen, können sich auch diese auf eine Regelung des Gemeinschaftsrechts berufen, z. B. auf die Unternehmereigenschaft der konkurrierenden öffentlichen Hand im Rahmen einer Konkurrentenklage. Ob die Gemeinde mit ihrer Einrichtung als Unternehmerin anzusehen ist, bestimmt sich nach deutschem Recht auf der Grundlage von § 2 Abs. 3 UStG. Diese Vorschrift beschränkt die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf den Bereich «Betrieb gewerblicher Art», der jedoch vom Körperschaftsteuerrecht geprägt ist. Die gemeinschaftsrechtliche Bestimmung in Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL stellt jedoch primär auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen durch die Erhebung bzw. Nichterhebung von Mehrwertsteuer ab. Sofern die kommunale Bestattungseinrichtung nicht der Mehrwertsteuer unterworfen würde, hätte sie in Höhe der Mehrwertsteuer (abzüglich etwaiger nichtabziehbarer Vorsteuern) einen Wettbewerbsvorteil. Die Voraussetzung für die Behandlung als Steuerpflichtige wäre nach vorrangigem Gemeinschaftsrecht gegeben, weil entsprechend Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 6. MwSt-RL «eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige» nicht zulässig wäre. Die private Bestattungseinrichtung als Klägerin könnte zwar nicht unter unmittelbarer Anwendung des Neutralitätsprinzips steuerbefreit werden, aber die Besteuerung der Umsätze aus vergleichbaren Leistungen der Kommune bewirken und somit mittelbar vom Neutralitätsgrundsatz profitieren. Es zeigt sich wiederum, wie schwierig eine richtlinienkonforme Beurteilung in einem Mitgliedstaat zu bestimmten Sachverhalten, die von öffentlich-rechtlichen Strukturen geformt sind, ist und welche Auslegungsspanne im Einzelfall gegeben ist. Jüngeres Beispiel sind die Streitfragen zur UMTS-Versteigerung in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU. Es geht um die Frage, ob die Versteigerungen wirtschaftliche Tätigkeiten waren und somit steuerpflichtige Umsätze vorliegen und folglich den Ersteigerern ein entsprechendes Vorsteuerabzugsrecht zusteht.⁵⁰ Nach Auffassung des EuGH stellt die staatliche Vergabe von UMTS-Lizenzen im Wege der Versteigerung keine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit dar und fällt folglich nicht «in den An-

wendungsbereich der Sechsten Richtlinie». Somit entsteht auch kein Vorsteuervolumen für die lizenzierten Unternehmen.⁵¹

2.2 Zur Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts

Die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zur Mehrwertbesteuerung zeichnen sich durch eine teilweise eigenständige Begriffswelt aus. Der Rechtsanwender aus einem Mitgliedstaat darf sich nicht darauf beschränken, «den Text einer Gemeinschaftsbestimmung in seiner Sprache anzuwenden.»⁵² Er darf sich nicht hinter seiner nationalen Sprachfassung «verschanzen».⁵³ Er muss nach dem C.I.L.F.I.T.-Urteil des EuGH⁵⁴ vielmehr der Mehrsprachigkeit in der europäischen Gemeinschaft/Union Rechnung tragen. Dabei muss er auch die autonome Begriffswelt des Gemeinschaftsrechts beachten. Das Mehrwertsteuerrecht fordert nicht nur steuerrechtliche Fachkompetenz, sondern zusätzlich noch Sprachkompetenz. Schwierigkeiten ergeben sich auch dadurch, dass die amtlichen Übersetzungen von Vorschriften und Urteilen nicht immer fehlerfrei sind. Sämtliche Amtssprachen sollen ein getreues Abbild der in einer Muttersprache, z. B. der des Generalanwalts, verfassten Texte vermitteln.

Lohse hat sich umfassend mit der Sprachenvielfalt in der EU und der autonomen Terminologie des Mehrwertsteuerrechts auseinandergesetzt.⁵⁵ Bereits am 15.4.1958 hatte der EG-Rat die Verordnung Nr. 1 zur Regelung der Sprachenfrage erlassen. Nach Art. 1 dieser Verordnung waren Deutsch, Französisch, Italienisch und Niederländisch Amtssprachen. Inzwischen vermehren sich die Amtssprachen laufend, da auch «regionale» Sprachen wie z. B. Maltesisch Amtssprachen geworden sind. Mit jeder EU-Erweiterung wurde ein Arbeitsbeschaffungsprogramm für Übersetzer geschaffen. Der EuGH stützt sich zum Teil auf alle sprachlichen Fassungen im Urteils-

49 EuGH, 8.6.2006 - Rs C-430/04, Slg. 2006, I-4999, UR 2006, 459, mit Anm. Widmann.

50 EuGH, 26.6.2007 - Rs C-284/04, IStR 2007, 512.

51 Zu den Schlussanträgen der Generalwältin Kokott vom 7.9.2006 vgl. eingehend CORDEWENER, Juristische Auslegungsmethoden im Europäischen Mehrwertsteuerrecht, 673, sowie TIEDTKE, Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, 685.

52 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 75.

53 Generalanwalt Darmon in Schlussanträgen zur Rs 100/90 (Kommission/Dänemark), Slg. 1991, I-5096.

54 EuGH, 6.10.1982 - Rs 283/81, Slg. 1982, I-3415, RIW 1983, 282, mit Anm. Dänzer-Vanotti. Hierzu auch AHLT, Das Verhältnis zwischen nationaler und EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, 33 und 218.

55 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 75 ff. Die gemeinschaftsrechtlichen Begriffe werden unabhängig von den zivilrechtlichen Grundlagen des jeweiligen Mitgliedstaats vom EuGH interpretiert. Zur Auslegung des Begriffs «Umsätze der Vermittlung von Krediten» s. jüngst EuGH, 21.6.2007 - Rs C-453/05, IStR 2007, 595, mit Anm. Korf = UR 2007, 617, mit Anm. Philipowski.

zeitpunkt, zum Teil nur auf die im Zeitpunkt des Erlasses einer Bestimmung, z. B. der 6. MwSt-Richtlinie, verbindlichen Sprachfassungen. Die Generalanwälte nutzen die Sprachfassungen ebenfalls in unterschiedlichem Masse.⁵⁶ Es sollte aber zumindest vom EuGH versucht werden, die Feststellung zu treffen, welche Sprachfassung «die zutreffende Bedeutung einer Gemeinschaftsnorm wiedergibt.»⁵⁷

Bei der Vielfältigkeit der Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Rechtstraditionen können sich selbst bei sprachlichen Übereinstimmungen unzutreffende Auslegungen ergeben, wenn gleiche Begriffe in den unterschiedlichen Sprachen einen verschiedenen Begriffsinhalt haben. Nach Nettessheim können übersetzungsbedingte Bedeutungsverluste und -verschiebungen entstehen, weil der Übersetzer keine ausreichenden Kenntnisse des speziellen Rechtsgebiets besass.⁵⁸ Eine einheitliche Rechtsanwendung der Mehrwertsteuer-Richtlinie in allen Mitgliedstaaten macht es notwendig, «dass die einzelnen Tatbestandsmerkmale in allen Amtssprachen den gleichen Begriffsinhalt haben und daher jeweils die gleichen Lebenssachverhalte in allen Mitgliedstaaten umfassen.»⁵⁹ Um dieses Ziel annähernd zu erreichen, hat das Gemeinschaftsrecht eine eigene Rechtssprache mit autonomer Terminologie entwickelt. Da auch die Generalanwälte und Richter unterschiedlichen Rechtskreisen entstammen, ist die Rechtsfindung mit «einigen» Schwierigkeiten verbunden. Da die grosse Zahl der neuen Mitgliedstaaten in der Regel Vertreter mit guten Englischkenntnissen entsendet, wird sich Englisch zunehmend zur Arbeitssprache entwickeln. Hinzu kommt, dass die internationalen Vorschriften zur Rechnungslegung zunächst in englischer Sprache verfasst werden. Der IASB (International Accounting Standards Board) will künftig mit den IFRS (International Financial Reporting Standards) den weltweit gültigen Standard für die Rechnungslegung setzen. Seit 1.1.2005 gelten die IFRS auch für kapitalmarktorientierte Unternehmen in der EU. Für KMU liegt inzwischen ein Entwurf vor.⁶⁰ Erfasst werden damit praktisch alle börsenunabhängigen Unternehmen. In der EU wären dies ca. 7 Mio. Angloamerikanische Muster prägen über die Finanzmärkte die internationale Rechnungslegung. Es ist zu erwarten, dass sich die zunächst nur für Grossunternehmen entwickelten Grundsätze auch auf die Rechnungslegung der mittleren Unter-

nehmen ausdehnen werden, wie es in ähnlicher Form nach der Aktienrechtsreform 1965 in Deutschland geschehen ist. Die für das Bilanzrecht notwendigen Begriffe werden in englischer Sprache vorgelegt. Übersetzungen folgen – zum Teil erheblich – zeitverzögert. Die Anwender in den Unternehmen und die Kontrollbefugten in den Mitgliedstaaten der EU werden ausser bilanzrechtlicher Kompetenz noch Sprachkompetenz besitzen müssen. Die Usancen der Rechnungslegung werden voraussichtlich auf die Mehrwertsteuer ausstrahlen. Da die englische Sprache als Weltsprache gilt und weitgehend den globalen Geschäftsverkehr dominiert, könnte eine stärkere Hinwendung zu englischen Urtexten u. U. sogar eine Erleichterung bilden. Bislang betont die EU «Einheit in Vielfalt» und setzt auf muttersprachliche Kommunikation.⁶¹ Allein trotz Mehrsprachigkeit in der EU gilt es, sachlich Einstimmigkeit und Rechtssicherheit herzustellen. Inwieweit solch ein Unterfangen erfolgreich ist, wird häufig erst in Streitfällen durch den EuGH entschieden.

Die in den Mehrwertsteuer-Richtlinien verankerten Begriffe stellen in der Regel autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe dar, die eine unterschiedliche Anwendung in den Mitgliedstaaten verhindern sollen. Sie sind insbesondere bei Steuerbefreiungen von erheblichem Gewicht. Kürzlich hat der EuGH in einer Entscheidung zur Steuerbefreiung bei der Übernahme von Verbindlichkeiten auch zur Sprache der Mehrwertsteuer Stellung genommen. In seinem Urteil vom 19.4.2007⁶² kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass der Begriff «Übernahme von Verbindlichkeiten» nur Geldverbindlichkeiten umfassen soll. Andere Verpflichtungen, wie die Verpflichtung, eine Immobilie zu renovieren, seien vom Anwendungsbereich der Befreiungsregelung ausgeschlossen. U. a. führt der EuGH aus, dass die Gemeinschaftsbestimmungen «im Licht aller Sprachfassungen der Gemeinschaft einheitlich ausgelegt und angewandt werden.»⁶³ Da die 6. MwSt-Richtlinie jedoch keine Definition des Begriffs enthält, war eine vergleichende Untersuchung der verschiedenen Sprachfassungen der strittigen Norm vorzunehmen. Es stellte sich heraus, dass dieser Ausdruck in bestimmten Sprachfassungen wie der deutschen, der französischen und der italienischen eine allgemeine Bedeutung hat, während sich andere Sprachfassungen wie die englische und die spanische klar auf Geldverbindlichkeiten beziehen. Der EuGH hat sodann den Ausdruck «in seinem Kontext und im Licht des Zwecks und der Systematik der Sechsten Richtlinie» ausgelegt.⁶⁴ Er

56 Ausführlich LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 78.

57 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 79.

58 NETTESHEIM, Rn 52 zu Art. 4 EGV.

59 LOHSE, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, 81.

60 Hierzu LUTTERMANN, Europäisches Bilanzrecht für Personen- und Kapitalgesellschaften. IFRS for SMEs: Kapitalorientierte und börsenunabhängige Unternehmen.

61 Art. 314 EGV (Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft), Art. 34 EUV (Vertrag über die Europäische Union).

62 EuGH, 19.4.2007 - Rs C-455/05, IStR 2007, 367 f.

63 EuGH, 19.4.2007 - Rs C-455/05, IStR 2007, 367 f. Rz 16.

64 EuGH, 19.4.2007 - Rs C-455/05, IStR 2007, 367 f. Rz 20.

stellte fest, dass die Befreiungsregelung für bestimmte Arten von Finanzdienstleistungen geschaffen wurde. Da die Renovierungsverpflichtungsübernahme kein Finanzgeschäft darstelle, könne eine Steuerbefreiung nicht vorgenommen werden.

Bei der Betrachtung der EuGH-Rechtsprechung stellt sich jedoch die Frage, wie ein Steuerpflichtiger oder auch sein steuerlicher Berater aus einem Mitgliedstaat solche Überlegungen anstellen kann, wenn er eine geschäftliche Handlung tätigt. Die umfangreiche und ständig wachsende Rechtsprechung des EuGH lässt erkennen, welche grosse Mengen an Zweifelsfragen bestehen. Wenn man berücksichtigt, dass der EuGH nur zu den Fragen Stellung nehmen kann, die an ihn in Vorabentscheidungsverfahren herangetragen werden, kann man ermassen, dass es noch eine Vielzahl von gemeinschaftsrechtlich ungeklärten Fragen geben dürfte, zumal die Vorlagepraxis der Gerichte in den einzelnen Mitgliedstaaten recht unterschiedlich ausgeprägt ist. Es bestehen somit berechtigte Zweifel, ob die EU-Richtlinien umfassenden Vorbildcharakter für das Mehrwertsteuerrecht der Schweiz haben können.

3 Zusammenfassung und Ausblick

Aus der Vielzahl von Regelungen der neuen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie konnte entnommen werden, dass sich keine Änderungen gegenüber der Rechtslage unter der Herrschaft der 6. MwSt-Richtlinie feststellen lassen. Das Mehrwertsteuerrecht in der EU ist inzwischen durch die Auslegung des EuGH in weiten Bereichen weiter entwickelt worden. Dabei stützt sich das Gericht vielfach auf das *Neutralitätsprinzip*. Allerdings wurden bei der Verabschiedung der Richtlinien zur damaligen Zeit – z. B. 1977 – zahlreiche Probleme noch nicht erkannt. Durch die Aufnahme immer weiterer Mitgliedstaaten in die EG/EU ergeben sich auch zunehmend *Sprachprobleme*. Insbesondere werden gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die zum Teil nicht in Form einer Legaldefinition in die Richtlinien aufgenommen wurden, in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich interpretiert. Die Auslegung obliegt in Streitfällen wiederum dem EuGH. Eine tatsächliche Harmonisierung ist in vielen Segmenten noch nicht erreicht. Die Bedeutung der EU-Richtlinien für das Mehrwertsteuerrecht in der Schweiz sollte nicht überbewertet werden. Hilfreich sind jedoch die Urteile des EuGH und vor allem die Schlussanträge der Generalanwälte, die die Streitfragen in der Regel gutachtlich und sehr gründlich diskutieren, während sich die Urteile selbst meist sehr kurz fassen und häufig auf ausführliche Begründungen verzichten, weil die Schluss-

anträge der Generalanwälte als Erkenntnisquellen zur Verfügung stehen.

Seit langem wird eine Vereinfachung und Verbesserung des EU-Mehrwertsteuerrechts angestrebt. Vor allem sollte schon vor 10 Jahren eine endgültige Regelung in Nachfolge der Binnenmarkt-Richtlinie verabschiedet werden. Durch das gültige Einstimmigkeitsprinzip sind Neuregelungen allerdings sehr schwierig. Bereits die österreichische Ratspräsidentschaft hatte mehrere im Rat behandelte Richtlinien- und Verordnungsvorschläge zu einem Mehrwertsteuerpaket zusammengefasst.⁶⁵ U. a. waren geplant:

- Änderungen der mehrwertsteuerlichen Regelungen zum Ort der Dienstleistung für business-to-business-Umsätze;
- Änderung der Ortsregelung für Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an Private (business-to-business-Umsätze) mit gleichzeitiger sachlicher Ausdehnung der für den elektronischen Geschäftsverkehr in Bezug auf Drittlandsanbieter – z. B. aus der Schweiz – existierenden Ein-Ort-Registrierung auf diese Umsätze und subjektive Erweiterung dieser Ein-Ort-Registrierung auf entsprechende Leistungen von EU-Unternehmern an Private in einem anderen Mitgliedstaat.

Diese Änderungen, die per 1.1.2008 geplant waren, hätten Bedeutung für die Schweiz erlangen können. Allerdings ist eine Verabschiedung des Mehrwertsteuerpakets mehrfach gescheitert. Zahlreiche Einzelfragen müssen behandelt werden. So werden z. B. Fragen des ermässigten Steuersatzes auf arbeitsintensive Dienstleistungen, der Vorsteuervergütung aus der Nutzung der Öresund-Brücke sowie immer wieder neue Fragen im Zusammenhang mit Regelungen in den neuen Mitgliedsländern behandelt. Ein weiterer Schwerpunkt lag bei der Entwicklung von Massnahmen zur *Bekämpfung des Steuerbetrugs*, der den Mitgliedstaaten seit längerer Zeit hohe Steuerausfälle beschert.

Unter der deutschen Ratspräsidentschaft, die am 30.6.2007 endete, sollten im Rahmen eines Arbeitsprogramms die Strategie zur Modernisierung, Vereinfachung und einheitlicheren Anwendung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie sowie zur Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten (Sprachbarrieren!) fortgeführt werden. Insbesondere sollten die Beratungen über das Mehrwertsteuerpaket mit Vorrang fortgesetzt werden und dabei die Betrugsbekämpfung ge-

65 Hierzu VELLEN, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen. Richtlinien- und Verordnungsvorschläge im sog. «Mehrwertsteuerpaket», 29.

prüft und die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (d. h. ein generelles reverse-charge-Verfahren) diskutiert werden. Da die langwierige Beratungspraxis in der EU hinlänglich bekannt ist, wurde das Arbeitsprogramm vorsorglich auf 18 Monate angelegt und soll unter dem portugiesischen und slowenischen Vorsitz vollendet werden.

Bezeichnend für die Notwendigkeit klarer Regelungen zur *Leistungsortbestimmung* unter Berücksichtigung des real existierenden Hoheitsgebiets von Staaten ist die Entscheidung des EuGH vom 29.3.2007 zur Verlegung eines Glasfaserkabels in der Ostsee.⁶⁶ Der EuGH kam zu dem Ergebnis, die Verlegung des Kabels sei eine einheitliche Leistung, die als Lieferung zu qualifizieren sei und mehrere Leistungsorte berühre. Er folgert dann, jeder Mitgliedstaat dürfe die Lieferung aber nur insoweit besteuern, als sie auf sein Hoheitsgebiet entfalle. Das Entgelt sei entsprechend aufzuteilen. Allerdings sei der Anteil, der auf die Strecke ausserhalb des Gebiets der Gemeinschaft – hier «unter hoher See» – entfalle, nicht besteuert. Er falle nicht in den Anwendungsbereich der 6. MwSt-Richtlinie und unterliege somit auch nicht der Mehrwertsteuer. Der EuGH vermeidet mit Hilfe dieses Ansatzes eine etwaige Doppelbesteuerung durch mehrere Staaten. Andererseits kommt er aber zur Nichtbesteuerung für die Strecke, die ausserhalb der Hoheitsgewalt eines Küstenstaates liegt. Der EuGH berücksichtigt hinsichtlich der Übertragung der Verfügungsmacht nicht das nationale – hier schwedische – Zivilrecht. Dass aber für Leistungen «unter hoher See» überhaupt keine Mehrwertsteuer anfallen soll, überrascht.⁶⁷ Der konkrete Fall zeigt deutlich, welche Schwierigkeiten sich bei der Beurteilung des grenzüberschreitenden Dienstleistungs- und Warenverkehrs ergeben können.⁶⁸

Zur Vermeidung von *Mehrwertsteuer-Doppelbelastungen* innerhalb der EU sollen in absehbarer Zeit gemeinschaftsrechtliche Regelungen getroffen werden. Da es im Bereich der Mehrwertsteuer keine Doppelbesteuerungsabkommen gibt, schlägt die EU-Kommission vor, vergleichbare Mechanismen für die Mehrwertsteuer zu schaffen. Am 5.1.2007 hat die Kommission ein Konsul-

tationspapier zur Beseitigung der MwSt-Doppelbelastung in Einzelfällen verabschiedet.⁶⁹ Durch zahlreiche Sonderregelungen über die Bestimmung des Leistungsorts ist die Bestimmung des Leistungsorts zum Teil unübersichtlich geworden. Konfliktpotential besteht ebenfalls beim grenzüberschreitenden Leistungsaustausch zwischen der Schweiz und einem EU-Mitgliedstaat, wie dies von Vogel herausgearbeitet wurde.⁷⁰ Die neue Mehrwertsteuerrichtlinie hat auf diesem Gebiet keine Änderungen und somit auch keine Verbesserungen gebracht. Die Bedeutung der EU-Richtlinien für einen Drittstaat – hier die Schweiz – kann nur unter Beachtung der umfangreichen EuGH-Rechtsprechung erschlossen werden. Durch die starke Verzahnung der Wirtschaft in der Schweiz mit den EU-Staaten kann die Bedeutung aller europäischen Rechtsakte nicht hoch genug eingeschätzt werden. Die weitere Entwicklung auf der Ebene der EU-Mehrwertbesteuerung sollte ständig beobachtet werden. Augenblicklich ist insbesondere ein Systemwechsel allerdings nicht zu erwarten.

Literatur

AHLT MICHAEL, Das Verhältnis zwischen nationaler und EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, in: Dieter Dziadkowski/Wolfram Reiss (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1997/98, Köln 1998, 33 ff.

BILL STEPHEN, Zukunft des Europäischen Mehrwertsteuersystems, in: Hans Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2007, Köln 2007, 5 ff.

CAMENZIND ALOIS, Internationale Aspekte bei der Mehrwertsteuer (insbesondere im Zusammenhang mit Dienstleistungen), ASA 65 (1994/95), 367 ff.

CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003

66 EuGH, 29.3.2007 - Rs C-111/05, IStR 2007, 401 ff., mit Anm. Korf.

67 Diese Auslegung des EuGH dürfte auch für die geplante Pipeline von Russland nach Deutschland durch die Ostsee Bedeutung erlangen und eine erhebliche «Mehrwertsteuerersparnis» für die Unternehmen erbringen.

68 Hierzu aus Schweizer Sicht umfassend VOGEL, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer. Vgl. auch jüngst REISS, Sanktionierung der Verletzung der europäischen Grundfreiheiten durch den EuGH bei neutralitätswidriger Umsatzbesteuerung im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr, UR 2007, 565 ff.

69 Hierzu ausführlich SCHMITZ/ERDBRÜGGER, Konsultationspapier der EU zur Vermeidung der Mehrwertsteuer-Doppelbelastung, BB 2007, 1651 ff.

70 VOGEL, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer. Kürzlich hat der BFH mit Urteil vom 21.3.2007 - V R 32/05 (RIW 2007, 713) entschieden, dass bei einem Versandhandel mit Schallplatten, der von einem Lager in der Schweiz aus unter Inanspruchnahme der Dienstleistungen der Deutschen Post AG betrieben wird, der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland – also in Deutschland – liegt. Dies gilt selbst dann, wenn der Warenwert DM 50 nicht überschritten hatte; zu «Prinzipien der Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden Leistungen» vgl. LIPPROSS, Umsatzsteuer, 46 ff.

- CORDEWENER AXEL, Juristische Auslegungsmethoden im Europäischen Mehrwertsteuerrecht, UR 2006, 673 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER, «Dauernde Übergangsregelung» oder Neuregelung der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt?, UR 1993, 344 ff.
- Der Unternehmer «in der Umsatzsteuer», UVR 1990, 195
 - EuGH-Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung «anrühiger» Tätigkeiten, UVR 1998, 289
 - Vorsteuerabzug und Binnenmarkt, StuW 1993, 169 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER/GEBAUER ANDREA/LOHSE CHRISTIAN/NAM CHANG WOON/PARSCH RÜDIGER, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, IFO-Forschungsbericht Nr. 13, München 2002 (www.ifo.de/home)
- DZIADKOWSKI DIETER/ROBISCH MARTIN, Gutachten zur Harmonisierung der Umsatzbesteuerung in Europa vorgelegt, BB 1994, 1605 ff.
- FARMER PETER, Auslegung der Sechsten Umsatzsteuer-Richtlinie durch den Europäischen Gerichtshof, in: Gerhard Mösslang (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1995/96, Köln 1996, 97 ff.
- HIDIEN JÜRGEN, Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht, StuW 2005, 265 ff.
- HUSCHENS FERDINAND, die neue Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, UVR 2007, 142 ff. und 204 ff.
- KELLER HEINZ, Elektronische Kommunikationsdienstleistungen – Umsatzsteuerrechtliche Situation in der Schweiz, in: Hans Nieskens/Wolfram Scheffler (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1999/2000, Köln 2000, 74 ff.
- KEMPER MARTIN, Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung, UR 2006, 569 ff.
- KORF RALPH, Die Sprache der Umsatzsteuer, IStR 2007, 364 ff.
- LIPPROSS OTTO-GERD, Umsatzsteuer, 22. A., Achim 2007
- LOHSE CHRISTIAN, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, Köln 1999
- Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht, UR 2005, 655 ff.
- LOHSE CHRISTIAN/PELTNER HANS-MICHAEL, 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie und Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. Richtlinientext mit allen Änderungen und Protokollerklärungen, Urteilsauszüge, kurze Anmerkungen und Literaturhinweise, Köln 1999
- 6. MwSt-Richtlinie und Rechtsprechung des EuGH, in: Günter Rau/Erich Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Loseblattwerk, Köln ab 1967/1997
 - Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, Richtlinientext in deutscher, englischer und französischer Fassung mit ergänzenden Hinweisen, Köln 2007
- LUTTERMANN CLAUS, Europäisches Bilanzrecht für Personen- und Kapitalgesellschaften. IFRS for SMEs: Kapitalorientierte und börsenunabhängige Unternehmen, ZIP 2007, 1137 ff.
- LUTTERMANN CLAUS/LUTTERMANN KARIN, IFRS, Kultur und Internet: eine «Weltsprache» der Rechnungslegung?, RIW 2007, 434 ff.
- MITTLER GERNOT, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, UR 2004, 1 ff.
- NETTESHEIM MARTIN, in: Eberhard Grabitz/Meinhard Hilf (Hrsg.), Kommentar zur Europäischen Union, Loseblattwerk, München ab 1983
- REISS WOLFRAM, Sanktionierung der Verletzung der europäischen Grundfreiheiten durch den EuGH bei neutralitätswidriger Umsatzbesteuerung im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr, UR 2007, 565 ff.
- Umsatzsteuer, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 18. A., Köln 2005
 - Zukunft der Umsatzsteuer Deutschlands in Europa, in: Hans Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2007, Köln 2007, 14 ff.
- SCHMITZ MARTIN/ERDBRÜGGER ANDREAS, Konsultationspapier der EU zur Vermeidung der Mehrwertsteuer-Doppelbelastung, BB 2007, 1651 ff.
- SCHWEITZER MICHAEL, in: Eberhard Grabitz/Meinhard Hilf (Hrsg.), Kommentar zur Europäischen Union, Loseblattwerk, München ab 1983
- SEER ROMAN, Rechtsschutz in Steuersachen, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 18. A., Köln 2005
- THEILE CARSTEN, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, Köln 1995
- TIEDTKE WALTER, Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand. Schlussanträge der Generalanwältin im EuGH-Verfahren bezüglich der Versteigerung

von UMTS-Lizenzen legen eine Änderung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung nahe, UR 2006, 685 ff.

VELLEN MICHAEL, Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen. Richtlinien- und Verordnungsvorschläge im sog. «Mehrwertsteuerpaket», EU-UStB 2006, 29 ff.

– Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, EU-UStB 2007, 62 ff.

VOGEL MANUEL R. V., Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, Bern 2003

WAIGEL THEO, 25 Jahre Mehrwertsteuersystem – Rückblick und Ausblick, UR 1993, 1

WALDEN PETER, Der Vorsteuerabzug als systemtragendes Element und Achillesferse der Umsatzsteuer, UVR 2004, 225

– Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer. Eine steuerwissenschaftliche Untersuchung zur Systemgerechtigkeit der Umsatzsteuer, Berlin 1988

WEBER SABINE, Das ifo-Modell zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs – Banken als Erfüllungsgehilfen des Fiskus?, UVR 2006, 299 ff.

WEISS EBERHARD, Anm. zum EuGH-Urteil vom 5.7.1988 - Rs 289/86 (Happy Family), UR 1989, 311, betr. unerlaubter Handel mit Betäubungsmitteln

WIDMANN WERNER, 10 Jahre umsatzsteuerlicher Binnenmarkt in Europa, UVR 2003, 147 ff.

– Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels, UR 2002, 588 ff.

– Keine Umsatzsteuer bei illegalen Geschäften?, UR 1989, 10 ff.

Rechtsquellen

1. MwSt-RL, RL 67/227/EWG des Rates zur Harmonisierung der Umsatzsteuern (vom 11.4.1967), ABI EG 1967, 1301

6. MwSt-RL, RL 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (vom 17.5.1977), ABI EG 1977 L 145, 1

EGV, Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Konsolidierte Fassung) (vom 25.3.1957), ABI EU 2002 C 325, 33

EUV, Vertrag über die Europäische Union (vom 7.2.1992) (Konsolidierte Fassung), ABI EU 2002 C 325, 5

EWGV, Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (vom 25.3.1957), ABI EG 1997 C 340, 173

MWStSystRL, RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) (vom 28.11.2006), ABI EU 2006 L 347, 1

RL 2006/138/EG des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI EU 2006 L 384, 92

RL 91/680/EWG des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (vom 16.12.1991), ABI EG 1991 L 376, 1; ber. ABI EG 1992 L 272, 72

Verordnung Nr. 1 des EWG-Rats zur Regelung der Sprachenfrage für die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, ABI EG 1958, 385

Berichte und Mitteilungen

Entwurf eines BG über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Bern Februar 2007 (www.estv.admin.ch/d – Dokumentation – Vernehmlassungen)

Gutachten der Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe, H. 52, Bonn 1994

Mitteilung der Kommission – Schlussfolgerungen des Rats der EU zur MwSt-Betrugsbekämpfung und zum MwSt-Paket (10319/07 [Presse 126]) (vom 5.6.2007), UVR 2007, 193 f.

Mitteilung der Kommission zur Notwendigkeit der verbesserten Bekämpfung des Steuerbetrugs (vom 31.5.2006), UR 2006, 389 ff.

Mitteilung der Kommission, DOK/2108/2007 (vom 16.4.2007), UR 2007, 259