

Umsatzsteuerbefreiung

EuGH besiegelt das Ende der Zusammenschlussbefreiung

Kostenteilungsgemeinschaften nur für Gemeinwohl dienende Umsätze

SEBASTIAN TRATLEHNER*)



In den mit Spannung erwarteten Urteilen des EuGH in den Rechtssachen *DNB Banka*, *Aviva* und *Kommission/Deutschland* zur Auslegung der Zusammenschlussbefreiung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL kommt der Gerichtshof zum Ergebnis, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen erfasst, deren Mitglieder eine in Art 132 der MwStSyst-RL genannte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben. Dienstleistungen von Zusammenschlüssen, deren Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich oder im Versicherungswesen ausüben, die keine solche dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten darstellen, fallen somit nicht unter

die Befreiung. Zudem stellt der EuGH in der Rechtssache *Kommission/Deutschland* klar, dass eine Beschränkung der Zusammenschlussbefreiung auf bestimmte Berufsgruppen (etwa Ärzte) richtlinienwidrig ist. Durch die Urteile ergibt sich für Österreich legislativer Anpassungsbedarf: § 6 Abs 1 Z 28 UStG kann in seiner derzeitigen Form nicht mehr aufrechterhalten werden.

1. Rechtliche Grundlagen

1.1. Unionsrecht

Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL (vormals Art 13 Teil 1 Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL) beinhaltet eine MwSt-Befreiung für Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Zusätzliche Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung ist, dass diese nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Mit der Norm soll nach der Rechtsprechung des EuGH vermieden werden, dass jemand, der bestimmte steuerfreie Dienstleistungen anbietet, Mehrwertsteuer entrichten muss, wenn er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung der steuerfreien Dienstleistungen erforderlich sind, zusammenzuarbeiten.¹⁾

Die Zusammenschlussbefreiung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL führte bis dato eher ein Schattendasein in der Rechtsprechung des EuGH. Mit Fragen hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL hatte sich der Gerichtshof in den vergangenen Jahrzehnten bislang erst dreimal befasst.²⁾ Aus den (vor 2017) zu Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL ergangenen Urteilen des EuGH lassen sich folgende Aussagen zusammenfassen:

*) Mag. Sebastian Tratlehner ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Vgl EuGH 11. 12. 2008, C-407/07, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan*, Rn 37.

2) EuGH 15. 6. 1989, 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*; 20. 11. 2003, C-8/01, *Taksatorringen*; 11. 12. 2008, C-407/07, *Toetsing*.

Tagesfragen – Topthema: Ende der Zusammenschlussbefreiung

- Ein Zusammenschluss muss mindestens zwei Mitglieder haben.³⁾
- Die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung, die als Folge des Bestehens eines Zusammenschlusses verhindern würde, muss real sein.⁴⁾
- Ein Zusammenschluss kann auch nur gegenüber einem oder manchen Zusammenschlussmitglied(ern) begünstigte Leistungen erbringen.⁵⁾

Im Mai 2017 judizierte der EuGH in der Rechtssache *Kommission/Luxemburg*,⁶⁾ dass eine Dienstleistung eines Zusammenschlusses nur dann steuerfrei sein kann, wenn sie für unmittelbare Zwecke der Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeit oder der Tätigkeit des Mitglieds erbracht wird, für die es kein Steuerpflichtiger ist.⁷⁾ Zudem sei ein Zusammenschluss ein eigener, von seinen Mitgliedern unabhängiger Steuerpflichtiger mit Rechtspersönlichkeit.⁸⁾

Am 21. 9. 2017 entschied der EuGH nun auch in den weiteren zu Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL anhängigen Verfahren der Rechtssachen *DNB Banka*,⁹⁾ *Aviva*¹⁰⁾ und *Kommission/Deutschland*,¹¹⁾ denen unterschiedliche Ansichten der jeweiligen Generalanwältinnen in ihren Schlussanträgen (GA *Kokott* bei den Rechtssachen *DNB Banka* und *Aviva*, GA *Wathelet* bei der Rechtssache *Kommission/Deutschland*) hinsichtlich der Reichweite von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL zugrunde lagen und die deshalb bereits mit großer Spannung erwartet wurden.¹²⁾

1.2. Nationales Umsatzsteuerrecht

Im nationalen UStG befreit § 6 Abs 1 Z 28 Satz 1 UStG sonstige Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 28 UStG wurde im Zuge der Einführung des UStG 1994 mit BGBl 1994/663 geschaffen, laut den Materialien¹³⁾ ist der erste Satz der Regelung dabei Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 132 Abs 1 lit f der MwStSyst-RL) nachgebildet. Fraglich war bislang, ob die Befreiungsvorschrift des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL tatsächlich als unionsrechtliche Grundlage für den ersten Teil des § 6 Abs 1 Z 28 UStG angesehen werden kann. Die EU-Kommission forderte Österreich bereits 2009 auf, seine Rechtslage zu ändern, da sie es als unionsrechtswidrig ansah, dass die nationale Zusammenschlussbefreiung nur für bestimmte Berufsgruppen anwendbar ist.¹⁴⁾ Ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich wurde bis dato allerdings nicht eröffnet.

§ 6 Abs 1 Z 28 Satz 2 UStG befreit zudem sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassen-

³⁾ EuGH 15. 6. 1989, 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*.

⁴⁾ EuGH 20. 11. 2003, C-8/01, *Taksatorringen*, Rn 64.

⁵⁾ EuGH 11. 12. 2008, C-407/07, *Toetsing*, Rn 34 ff.

⁶⁾ EuGH 4. 5. 2017, C-274/15, *Kommission/Luxemburg*. Zu Details zum der Rechtssache *Kommission/Luxemburg* zugrunde liegenden Sachverhalt und den Schlussanträgen von GA *Kokott* siehe *Tratlechner*, Die Zusammenschlussbefreiung für Zusammenschlüsse von Banken und Versicherungen auf dem unionsrechtlichen Prüfstand, SWI 2017, 252 (255).

⁷⁾ Vgl EuGH 4. 5. 2017, C-274/15, *Kommission/Luxemburg*, Rn 51.

⁸⁾ Vgl EuGH 4. 5. 2017, C-274/15, *Kommission/Luxemburg*, Rn 61.

⁹⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*.

¹⁰⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*.

¹¹⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*.

¹²⁾ Zu Details zu den jeweiligen Schlussanträgen siehe bereits *Tratlechner*, SWI 2017, 252 (256 ff).

¹³⁾ ErlRV 1715 B1gNR 18, GP, 55.

¹⁴⁾ Pressemitteilung der EU-Kommission vom 8. 10. 2009, IP/09/1453.

Tagesfragen – Topthema: Ende der Zusammenschlussbefreiung

umsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, sowie die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz (von § 6 Abs 1 Z 28 UStG) genannten Zusammenschlüsse. In den Materialien zum UStG 1994 finden sich zu § 6 Abs 1 Z 28 Satz 2 UStG keinerlei Erläuterungen. Der zweite Teil der nationalen Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 28 UStG dürfte schon bisher keine unionsrechtliche Deckung besessen haben.¹⁵⁾

2. Die Urteile des EuGH

2.1. EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, DNB Banka

2.1.1. Sachverhalt

Der Ausgangssachverhalt betraf ein lettisches Kreditinstitut (*DNB Banka*), das Teil des *DNB*-Konzerns ist. Die *DNB Banka* erbrachte steuerfreie Finanzdienstleistungen und erhielt eingangsseitig verschiedene Dienstleistungen von anderen Konzerngesellschaften, für die sie als Leistungsempfängerin Mehrwertsteuer schuldete. Fraglich ist, ob die von der *DNB Banka* empfangenen Finanzdienstleistungen der dänischen Muttergesellschaft, die IT-Dienstleistungen der dänischen Schwestergesellschaft sowie die Weitergabe von Softwarelizenzen gegen Kostenumlage durch die norwegische Großmuttergesellschaft gemäß Art 132 Abs 1 lit f von der Mehrwertsteuer befreit sein können. Als Entgelt wurden *DNB Banka* von den dänischen Konzerngesellschaften jeweils die Kosten für die Dienstleistungserbringung zzgl 5 % Aufschlag in Rechnung gestellt. Vorgelegt wurden dem EuGH folgende Fragen:

- Kann ein selbständiger Zusammenschluss von Personen iSv Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL vorliegen, wenn dessen Mitglieder in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU ansässig sind, in denen die genannte Vorschrift mit unterschiedlichen, nicht miteinander vereinbaren Voraussetzungen umgesetzt wurde?
- Darf ein Mitgliedstaat das Recht eines Steuerpflichtigen, Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL anzuwenden, beschränken, wenn der Steuerpflichtige selbst zwar sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung in seinem Mitgliedstaat erfüllt hat, die RL-Bestimmung in das nationale Recht der Mitgliedstaaten anderer Mitglieder des Zusammenschlusses aber mit Beschränkungen umgesetzt worden ist, die die Möglichkeit, dass Steuerpflichtige anderer Mitgliedstaaten in ihrem eigenen Mitgliedstaat die entsprechende MwSt-Befreiung anwenden, einschränken?
- Darf die Steuerbefreiung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL auf Dienstleistungen im Mitgliedstaat des Empfängers, der Steuerpflichtiger der Mehrwertsteuer ist, angewendet werden, wenn der Erbringer der Dienstleistung, seinerseits Steuerpflichtiger der Mehrwertsteuer, in einem anderen Mitgliedstaat auf diese Dienstleistungen die Mehrwertsteuer nach der normalen Regelung angewandt hat, dh davon ausgehend, dass die Mehrwertsteuer für diese Leistungen nach Art 196 MwStSyst-RL im Mitgliedstaat des Empfängers zu zahlen war?
- Ist unter dem Begriff „selbständiger Zusammenschluss von Personen“ iSv Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL eine eigene juristische Person zu verstehen, deren Existenz durch eine spezielle Vereinbarung über die Gründung des selbständigen Zusammenschlusses von Personen nachzuweisen ist? Wird diese Frage in dem Sinne beantwortet, dass der selbständige Zusammenschluss von Personen nicht notwendig ein eigenes Rechtssubjekt darstellen muss, ist dann davon auszugehen, dass ein selbständiger Zusammenschluss von Personen auch bei einem Zusammenschluss

¹⁵⁾ Ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 6 Tz 485 ff; *Rattinger in Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG² (2015) § 6 Rz 694.

von verbundenen Unternehmen vorliegt, in dem sich diese Unternehmen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gegenseitig unterstützende Dienstleistungen für die Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit erbringen, und dass das Bestehen eines solchen Zusammenschlusses anhand untereinander abgeschlossener Verträge über Dienstleistungen oder anhand der Verrechnungspreisdokumentation nachgewiesen werden kann?

- Kann ein Mitgliedstaat das Recht eines Steuerpflichtigen auf die Anwendung einer MwSt-Befreiung nach Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL beschränken, wenn der Steuerpflichtige nach Maßgabe der Vorschriften über die direkte Besteuerung des Mitgliedstaats, in dem er ansässig ist, auf die Umsätze einen Aufschlag angewandt hat?
- Ist die Steuerbefreiung nach Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL auf Dienstleistungen anwendbar, die aus Drittländern empfangen werden? Mit anderen Worten: Kann das Mitglied eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen iSd RL-Bestimmung, das innerhalb des Zusammenschlusses Dienstleistungen an andere Mitglieder erbringt, ein Steuerpflichtiger eines Drittlands sein?

2.1.2. Erwägungen des EuGH

Die Beantwortung der Vorlagefragen erfordert laut EuGH vorab die Prüfung der Frage, ob die Bestimmung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL in einem Fall wie jenem des Ausgangsverfahrens, der die von einem selbständigen Zusammenschluss erbrachten Dienstleistungen betrifft, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, überhaupt anwendbar ist.¹⁶⁾ Dabei weist er darauf hin, dass er – unabhängig davon, ob das vorlegende Gericht bei seiner Fragestellung Bezug darauf genommen hat – dem nationalen Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben kann, die für die Entscheidung der anhängigen Sache nützlich sein können.¹⁷⁾ Dem vorlegenden Gericht können somit auch Hinweise zur Frage gegeben werden, ob Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL auf Dienstleistungen anwendbar ist, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen.¹⁸⁾

Zwar lässt sich laut EuGH nach dem Wortlaut von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL nicht ausschließen, dass die Steuerbefreiung auf Dienstleistungen eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, Anwendung finden kann, da Art 135 Abs 1 lit d und e MwStSyst-RL Finanzdienstleistungen von der Steuer befreit. Bei der Auslegung einer Unionsvorschrift seien aber nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele der jeweiligen Regelung zu berücksichtigen.¹⁹⁾

Der EuGH weist darauf hin, dass Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL in Titel IX Kap 2 MwStSyst-RL („*Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten*“) platziert ist. Die Überschrift zeige, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur die selbständigen Zusammenschlüsse erfasst, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben.²⁰⁾ Eine solche Auslegung werde auch durch die Systematik von Titel IX MwStSyst-RL bestätigt, der „*Steuerbefreiungen*“ betrifft; Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL befindet sich nämlich innerhalb dieses Titels

¹⁶⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 25.

¹⁷⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 26 mit Verweis auf EuGH 20. 10. 2016, C-429/15, *Danqua*, Rn 37.

¹⁸⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 27.

¹⁹⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 28 f.

²⁰⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 30.

nicht in Kap 1 („Allgemeine Bestimmungen“), sondern in Kap 2. Durch die ferner in Titel IX getroffene Unterscheidung zwischen Kap 2 und 3 („Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten“) werde weiters darauf hingewiesen, dass die in Kap 2 vorgesehenen Regelungen nicht auf die anderen in Kap 3 genannten Tätigkeiten Anwendung finden.²¹⁾ Aus der allgemeinen Systematik der MwStSyst-RL geht somit hervor, dass die in Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL vorgesehene Steuerbefreiung auf Umsätze im Finanzdienstleistungsbereich nicht anwendbar ist und daher Dienstleistungen von selbständigen Zusammenschlüssen, deren Mitglieder in diesem Bereich tätig sind, nicht unter diese Steuerbefreiung fallen.²²⁾ Auch der Zweck von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL lässt laut EuGH keine andere Interpretation zu, da dieser mit Blick auf den Zweck der Gesamtheit der Bestimmungen des Art 132 MwStSyst-RL zu betrachten sei, wonach nur bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden sollen.²³⁾ Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL ist folglich dahin auszulegen, dass die Steuerbefreiung nur die selbständigen Zusammenschlüsse erfasst, deren Mitglieder eine in Art 132 MwStSyst-RL genannte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben. Somit fallen Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, nicht unter die Steuerbefreiung.²⁴⁾

Der EuGH stellt auch klar, dass er in der Rechtssache *Taksatorringen* nicht über die Frage entschieden hat, ob die in Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL (entspricht Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL) vorgesehene Steuerbefreiung auf Dienstleistungen beschränkt ist, die von einem selbständigen Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben.²⁵⁾ Aufgrund der Tatsache, dass durch die Auslegung von Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL in der Rechtssache *Taksatorringen* einige Mitgliedstaaten dazu veranlasst wurden, Dienstleistungen, die von aus Versicherungsunternehmen oder im Finanzdienstleistungsbereich tätigen Unternehmen gebildeten selbständigen Zusammenschlüssen erbracht werden, von der Steuer zu befreien, betont der EuGH jedoch, dass nationale Behörden endgültig abgeschlossene Besteuerungszeiträume auf Grundlage der Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL im vorliegenden Urteil nicht wiedereröffnen können.²⁶⁾ Hinsichtlich noch nicht endgültig abgeschlossener Besteuerungszeiträume weist der EuGH darauf hin, dass eine RL nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen kann, weswegen sich nationale Behörden nicht auf die Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL im vorliegenden Urteil berufen können, um den aus Gesellschaften wie (etwa) Kreditinstituten bestehenden selbständigen Zusammenschlüssen die MwSt-Befreiung zu versagen.²⁷⁾ Auch sei eine (mögliche) richtlinienkonforme Interpretation nationaler Bestimmungen durch den Grundsatz der Rechtssicherheit und das Rückwirkungsverbot begrenzt und eine Auslegung nationalen Rechts *contra legem* nicht möglich.²⁸⁾ Im Folgenden sah der EuGH keine Notwendigkeit mehr, die ihm vorgelegten Fragen 1 bis 6 zu beantworten.²⁹⁾

²¹⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 31.

²²⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 32.

²³⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 33 mit Verweis auf EuGH 5. 10. 2016, C-412/15, *TMD*, Rn 30.

²⁴⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 37 und 45.

²⁵⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 38.

²⁶⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 39 f mit Verweis auf EuGH 6. 10. 2009, C-40/08, *Asturcom Telecomunicaciones*, Rn 37; 21. 12. 2016, C-154/15, C-307/15 und C-308/5, *Gutiérrez Naranjo*, Rn 68.

²⁷⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 41.

²⁸⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 42 f mit Verweis auf EuGH 15. 4. 2008, C-268/06, *Impact*, Rn 100.

²⁹⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-326/15, *DNB Banka*, Rn 44.

2.2. EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*

2.2.1. Sachverhalt

Der Sachverhalt betraf den *Aviva*-Konzern, der in Europa Versicherungs- und andere Finanzdienstleistungen erbringt. Der Konzern erwog die Schaffung einer Reihe von Dienstleistungszentren in Mitgliedstaaten der EU in der Rechtsform einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV). Mitglieder der EWIV sollten ausschließlich im Versicherungswesen tätige Konzerngesellschaften sein, darunter etwa die polnische *Aviva AG*. Die Dienstleistungszentren sollten dabei Personal-, Finanz- und Buchhaltungs-, IT-, Verwaltungs- oder Kundenservicedienstleistungen erbringen. Die *Aviva AG* wandte sich mit einem Ersuchen um Rechtsauskunft betreffend die Frage, ob die Tätigkeiten der in der EU ansässigen EWIV von der Mehrwertsteuer (gemäß Art 43 Abs 1 Nr 21 polnisches MwSt-Gesetz; entspricht fast identisch Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL) befreit sein würden, an den polnischen Finanzminister. Insbesondere wollte die *Aviva AG* wissen, ob die in Polen ansässigen Mitglieder der EWIV somit nicht verpflichtet wären, für ihnen von der EWIV zugewiesene Kosten eine gemäß Reverse-Charge-Mechanismus geschuldete Mehrwertsteuer zu berechnen und zu erklären. Laut Ansicht des polnischen Finanzministers sei hierfür aber die Voraussetzung der Nichtbeeinträchtigung von Wettbewerbsbedingungen nicht erfüllt. Die von der *Aviva AG* ergangene Klage gegen die bescheidmäßige ergangene Rechtsauskunft war erfolgreich. Nach dem Urteil des befassten Gerichts erster Instanz erfüllt die EWIV alle Bedingungen für die Anwendung der Befreiung. Gegen dieses Urteil legte nun aber wiederum der polnische Finanzminister Kassationsbeschwerde beim Obersten Verwaltungsgerichtshof Polens ein. Das nun mit dem Rechtsstreit befasste Gericht hat dem EuGH daraufhin folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- Ist eine nationale Regelung über die Befreiung eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen von der Mehrwertsteuer, die keine Bedingungen oder Verfahren betreffend die Erfüllung der Voraussetzung einer Wettbewerbsverzerrung vorsieht, mit Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL iVm Art 131 MwStSyst-RL sowie den Grundsätzen der Effektivität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar?
- Nach welchen Kriterien ist zu beurteilen, ob die in Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL vorgesehene Voraussetzung einer fehlenden Wettbewerbsverzerrung erfüllt ist?
- Ist es für die Beantwortung der zweiten Frage von Bedeutung, dass der selbständige Zusammenschluss von Personen die Dienstleistungen solchen Mitgliedern erbringt, die den Rechtsordnungen verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen?

2.2.2. Erwägungen des EuGH

In seinem Urteil *Aviva* betont der EuGH wiederum, dass die Beantwortung der Vorlagefragen vorab die Prüfung der Frage erfordert, ob die Bestimmung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL unter Umständen wie jenen des Ausgangsverfahrens, das die Erbringung von Dienstleistungen durch einen selbständigen Zusammenschluss von Personen betrifft, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Versicherungswesen ausüben, anwendbar ist.³⁰⁾ Erneut stellt er klar, dass nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Befreiung auf Dienstleistungen eines selbständigen Zusammenschlusses, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Versicherungswesen ausüben, Anwendung finden kann, da Art 135 Abs 1 lit a MwStSyst-RL Versicherungsumsätze befreit.³¹⁾ Bei der Auslegung einer Unionsvor-

³⁰⁾ Vgl. EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 20 ff.

³¹⁾ Vgl. EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 23.

schrift seien aber nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele der jeweiligen Regelung zu berücksichtigen.³²⁾

Mit derselben Argumentation wie in der Rechtssache *DNB Banka* kommt der EuGH zum Schluss, dass Dienstleistungen eines selbständigen Zusammenschlusses von Personen nur dann unter die in Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL vorgesehene Steuerbefreiung fallen, wenn diese unmittelbar zur Ausübung von in Art 132 MwStSyst-RL genannten Tätigkeiten für das Gemeinwohl beitragen. Dienstleistungen, die zur Ausübung anderer – insbesondere in Art 135 MwStSyst-RL genannter – befreiter Tätigkeiten beitragen, können somit nicht unter die Steuerbefreiung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL fallen,³³⁾ weswegen Dienstleistungen von selbständigen Zusammenschlüssen, deren Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Versicherungswesen ausüben, die Befreiung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL nicht in Anspruch nehmen können.³⁴⁾

Auch in der Rechtssache *Aviva* stellt der EuGH fest, dass in der Rechtssache *Taksatorringen* nicht die Frage entschieden wurde, ob die in Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL vorgesehene Steuerbefreiung auf die Erbringung von Dienstleistungen durch einen selbständigen Zusammenschluss, dessen Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausübten, beschränkt ist.³⁵⁾ Wie in der Rechtssache *DNB Banka* betont er, dass nationale Behörden endgültig abgeschlossene Besteuerungszeiträume nicht auf Grundlage der Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL im vorliegenden Urteil wiedereröffnen dürfen,³⁶⁾ wenn die Auslegung der Bestimmung des Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL, die der EuGH in der Rechtssache *Taksatorringen* vorgenommen hat, dazu geführt haben sollte, dass Dienstleistungen von selbständigen Zusammenschlüssen von Personen, die sich aus Marktteilnehmern wie Versicherungsgesellschaften zusammensetzen, von Mitgliedstaaten befreit wurden.³⁷⁾ Hinsichtlich noch nicht endgültig abgeschlossener Besteuerungszeiträume erinnert der EuGH erneut daran, dass eine RL nicht selbst Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen kann und sich nationale Behörden folglich nicht auf die Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL im vorliegenden Urteil berufen können, um selbständigen Zusammenschlüssen, die sich aus Versicherungsgesellschaften zusammensetzen, die MwSt-Befreiung zu versagen. Eine (mögliche) richtlinienkonforme Interpretation nationaler Bestimmungen sei durch den Grundsatz der Rechtssicherheit und das Rückwirkungsverbot begrenzt und eine Auslegung nationalen Rechts *contra legem* nicht möglich.³⁸⁾ Der EuGH musste daraufhin die ihm vorgelegten Fragen 1 bis 3 nicht mehr beantworten.³⁹⁾

2.3. EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, Kommission/Deutschland

2.3.1. Sachverhalt

Der Rechtssache *Kommission/Deutschland* lag ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland zugrunde, da das dUStG die Zusammenschlussbefreiung nur auf selbständige Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen (im Gesundheitswesen) ausüben, erstreckt. Nach Ansicht der Kommission sei dies mit Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL unvereinbar. Weder der Wortlaut noch der Zweck oder die Entstehungsgeschichte der Norm rechtfertigen nach Ansicht der Kommission eine Beschränkung der Befreiung auf bestimmte Be-

³²⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 24.

³³⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 25 ff.

³⁴⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 32 und 40.

³⁵⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 33.

³⁶⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 35.

³⁷⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 34.

³⁸⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 37 f mit Verweis auf EuGH 15. 4. 2008, C-268/06, *Impact*, Rn 100.

³⁹⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-605/15, *Aviva*, Rn 39.

rufgruppen. Die Kommission ist der Auffassung, dass eine weite Auslegung des Anwendungsbereichs von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL auch durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Taksatorringen* bestätigt wurde, in dem der EuGH nach Ansicht der Kommission die fragliche Steuerbefreiung auf von einem Zusammenschluss von Versicherungsgesellschaften erbrachte Dienstleistungen angewandt habe.⁴⁰⁾ Der bloße Umstand, dass das Kapitel der MwStSyst-RL, in dem Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL enthalten ist, mit „*Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten*“ überschrieben sei, vermag nach Meinung der Kommission nicht den eindeutigen Wortlaut der Vorschrift zu beseitigen. Zudem beruhe die Überschrift des Kapitels auf einem Redaktionsversehen.⁴¹⁾ Auch könne die Beschränkung laut Kommission nicht durch mögliche Wettbewerbsverzerrungen gerechtfertigt werden, da dies anhand der Umstände des Einzelfalls zu würdigen sei und nicht für bestimmte Berufsgruppen allgemein festgestellt werden könne.

Deutschland rechtfertigt die Bestimmung des § 4 Nr 14 lit d dUStG zum einen damit, dass aus der systematischen Stellung der Befreiung in der MwStSyst-RL (Platzierung in Titel IX Kap 2 MwStSyst-RL) ableitbar sei, dass sich die Steuerbefreiung nur auf Dienstleistungen von Zusammenschlüssen beziehen könne, deren Tätigkeiten dem Gemeinwohl dienen. Konkret ist Deutschland hierbei der Ansicht, dass die in der Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nur für jene Zusammenschlüsse gelte, deren Mitglieder die in Art 132 Abs 1 lit b bis e MwStSyst-RL angeführten Tätigkeiten ausüben, die der in Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL angeführten Steuerbefreiung vorausgehen und den Gesundheitsbereich betreffen. Andernfalls hätte nach Ansicht Deutschlands die Befreiung an das Ende von Art 132 MwStSyst-RL gesetzt oder sogar in einem eigenen Artikel geregelt werden müssen.

Nach Meinung Deutschlands spricht auch die Entstehungsgeschichte von Art 132 Art 1 lit f MwStSyst-RL für die Möglichkeit, die Befreiung auf Zusammenschlüsse von Angehörigen ärztlicher oder arzttähnlicher Heilberufe zu beschränken, da schon in der Erstfassung der 6. MwSt-RL die entsprechende Befreiung nur für Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Angehörigen ärztlicher oder arzttähnlicher Heilberufe an ihre Mitglieder für Zwecke ihrer steuerfreien Tätigkeiten erbringen, gegolten habe.

Zur Möglichkeit des Hervorrufens von Wettbewerbsverzerrungen führt Deutschland aus, dass entgegen der Auffassung der Kommission eine typisierende Beurteilung der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen für bestimmte Berufssparten durch den nationalen Gesetzgeber möglich und auch im Wege des Vorabausschlusses zulässig sei.

2.3.2. Erwägungen des EuGH

In seinem Urteil *Kommission/Deutschland* geht der EuGH zum einen auf den persönlichen Anwendungsbereich von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL ein, zum anderen beurteilt er die in der Bestimmung vorgesehene Voraussetzung, dass es nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung kommen darf.

Zum Anwendungsbereich von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL führt der EuGH mit derselben Argumentation wie in den Rechtssachen *DNB Banka* und *Aviva* aus,⁴²⁾ dass Art 132 Abs 1 lit f der MwStSyst-RL dahin auszulegen ist, dass sich die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung nur auf Zusammenschlüsse bezieht, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben, die in Art 132 MwStSyst-RL

⁴⁰⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 26.

⁴¹⁾ Das Redaktionsversehen erkläre sich dadurch, dass der ursprüngliche Vorschlag zur 6. MwSt-RL eine Beschränkung der fraglichen Befreiung auf Zusammenschlüsse Angehöriger ärztlicher oder arzttähnlicher Heilberufe vorgesehen habe, vgl EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 27.

⁴²⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 42 ff.

angeführt sind. Das Vorbringen der Kommission, wonach der Anwendungsbereich der Norm nicht auf Zusammenschlüsse beschränkt sei, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben, ist nach Ansicht des EuGH folglich zurückzuweisen. Er betont auch erneut, dass in der Rechtssache *Taksatorringen* nicht darüber entschieden wurde, ob die in Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL vorgesehene Steuerbefreiung auf Dienstleistungen beschränkt war, die von einem Zusammenschluss erbracht wurden, dessen Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben.⁴³⁾ Das Vorbringen Deutschlands, wonach die Steuerbefreiung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL auf Zusammenschlüsse beschränkt sei, deren Mitglieder eine berufliche Tätigkeit im Gesundheitsbereich ausübten, ist laut EuGH jedoch zurückzuweisen.⁴⁴⁾ Es könne weder aus der systematischen Stellung der Zusammenschlussbefreiung noch aus ihrer Entstehungsgeschichte abgeleitet werden, dass die Befreiung auf den Gesundheitsbereich beschränkt wäre.⁴⁵⁾

Zur Voraussetzung, dass es nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung kommen darf, erteilt der EuGH der Ansicht Deutschlands, wonach es dem nationalen Gesetzgeber zustehe, die Tätigkeitsbereiche zu bestimmen, für die die Steuerbefreiung gelten solle, ohne dass es zu einer Wettbewerbsverzerrung komme, eine Absage. Zwar könne der nationale Gesetzgeber zur Kontrolle, ob die Anwendung der Zusammenschlussbefreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung führen kann, Vorschriften vorsehen, die von zuständigen Behörden einfach gehandhabt und kontrolliert werden können, allerdings dürfen sich diese nicht auf die Bestimmung des Inhalts der von der MwStSyst-RL vorgesehenen Steuerbefreiungen beziehen.⁴⁶⁾ Dies sei aber gerade die Wirkung der in Rede stehenden deutschen Regelung, durch die mit Ausnahme der Zusammenschlüsse, deren Mitglieder im Gesundheitsbereich tätig sind, alle anderen von Zusammenschlüssen, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben, erbrachten Dienstleistungen ausgeschlossen sind.⁴⁷⁾ Deutschland hat somit gegen die Verpflichtungen aus Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL verstoßen, da es die MwSt-Befreiung auf Zusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben.⁴⁸⁾

3. Folgerungen für das nationale Umsatzsteuerrecht

Durch die Urteile des EuGH steht fest, dass die nationale Umsetzung der Zusammenschlussbefreiung im ersten Teil von § 6 Abs 1 Z 28 UStG keine unionsrechtliche Grundlage besitzt und in dieser Form nicht aufrechterhalten werden kann. Bis zu einer (erforderlichen) legislativen Änderung durch den nationalen Gesetzgeber können Steuerpflichtige aber weiterhin von der Zusammenschlussbefreiung des § 6 Abs 1 Z 28 UStG Gebrauch machen. Nationale Behörden können sich nicht auf die Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL in den vorgestellten Urteilen des EuGH berufen, um den aus Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführenden Unternehmen bestehenden Zusammenschlüssen die MwSt-Befreiung zu versagen. Weiters können bereits abgeschlossene Zeiträume nicht aufgrund der Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL in den vorgestellten Entscheidungen des EuGH wiedereröffnet werden.

Für Banken, Versicherungen und Pensionskassen wird zukünftig wohl das Rechtsinstitut der umsatzsteuerlichen Organschaft⁴⁹⁾ noch stärker als Planungsinstrument zur

⁴³⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 52.

⁴⁴⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 53.

⁴⁵⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 54 und 58.

⁴⁶⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 65 mit Verweis auf EuGH 21. 3. 2013, C-187/12, *Kommission/Frankreich*, Rn 31; 25. 2. 2016, C-22/15, *Kommission/Niederlande*, Rn 28 f.

⁴⁷⁾ EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 66.

⁴⁸⁾ Vgl EuGH 21. 9. 2017, C-616/15, *Kommission/Deutschland*, Rn 71 f.

⁴⁹⁾ Zu aktuellen Entwicklungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft siehe *Tratlechner*, Die umsatzsteuerliche Organschaft, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Der Unternehmerbegriff des UStG (in Druck).

Verminderung ansonsten nicht abzugsfähiger Vorsteuerbeträge, die insbesondere bei Vorliegen dezentraler Organisationsstrukturen (etwa im Zusammenhang mit ausgelagerten EDV-Leistungen) entstehen, herangezogen werden.

Zwar hat die EU-Kommission bereits im Jahr 2007 Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Finanzdienstleistungen festgemacht und einen Vorschlag zur Änderung der MwStSyst-RL hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen⁵⁰⁾ unterbreitet,⁵¹⁾ der Vorschlag wurde jedoch im Jahr 2016 von der Kommission wieder zurückgenommen.⁵²⁾ In Anbetracht der jüngsten Urteile des EuGH wären neue Anstrengungen seitens der EU-Kommission hinsichtlich der MwSt-Regelungen für Finanzdienstleister zur Vermeidung von Verschmutzungseffekten durch nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge durchaus zu begrüßen.

Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL ist zudem als unionsrechtliche Grundlage für die Zusammenschlussbefreiung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG zu betrachten, der sonstige Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder die in § 6 Abs 1 Z 19 Teil 1 UStG angeführten Umsätze im Bereich des Gesundheitswesens ausführen, gegenüber ihren Mitgliedern von der Umsatzsteuer befreit, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Aufgrund des Urteils in der Rechtssache *Kommission/Deutschland* ergibt sich, dass für andere dem Gemeinwohl dienende Umsätze iSd Art 132 MwStSyst-RL, für die das nationale UStG keine Zusammenschlussbefreiung vorsieht, ein unmittelbares Berufen auf Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL möglich sein müsste, um die Befreiung in Anspruch nehmen zu können, da sich der Anwendungsbereich von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL auf alle dem Gemeinwohl dienenden Umsätze iSd Art 132 MwStSyst-RL erstreckt.



Auf den Punkt gebracht

Die Urteile des EuGH in den Rechtssachen *DNB Banka*, *Aviva* und *Kommission/Deutschland* zur Auslegung der Zusammenschlussbefreiung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL führen in Österreich zu legislativem Anpassungsbedarf. § 6 Abs 1 Z 28 UStG kann in seiner derzeitigen Form nicht aufrechterhalten werden, da die § 6 Abs 1 Z 28 Satz 1 UStG zugrunde liegende Bestimmung des Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL nur für die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine in Art 132 der MwStSyst-RL genannte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, angewendet werden kann. Dienstleistungen von Zusammenschlüssen, deren Mitglieder wirtschaftliche Tätigkeiten im Finanzdienstleistungsbereich oder im Versicherungswesen ausüben, die keine solche dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten darstellen, sind somit nicht von der Befreiung umfasst. Andere als von § 6 Abs 1 Z 19 UStG erfasste dem Gemeinwohl iSd Art 132 MwStSyst-RL dienende Umsätze ausführende Unternehmer können sich hingegen zukünftig direkt auf Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL berufen, um eine Zusammenschlussbefreiung in Anspruch nehmen zu können.

⁵⁰⁾ Vorschlag für eine RL des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen vom 28. 11. 2007, KOM(2007), 747 endg.

⁵¹⁾ Mit dem Vorschlag sollten insbesondere die Regelungen, die für die MwSt-Befreiung für Versicherungs- und Finanzdienstleistungen gelten, klarer gefasst, das Optionsrecht zur Besteuerung der betreffenden Umsätze von den Mitgliedstaaten auf die Wirtschaftsbeteiligten übertragen und somit erweitert sowie durch die Einführung kostenteilender Zusammenschlüsse, die es den Wirtschaftsbeteiligten ermöglichen, Investitionen zu poolen und die Kosten dieser Investitionen MwSt-frei vom Zusammenschluss auf dessen Mitglieder weiter zu verteilen, Kostenbelastungen für Finanzdienstleister minimiert werden.

⁵²⁾ Rücknahme von Vorschlägen der Kommission vom 30. 4. 2016, ABI C 155, 3 f.