

JAP

[Juristische Ausbildung & Praxisvorbereitung]

- must know** Umweltschutz als Leitidee richterlicher Rechtsfortbildung?
Die Neuregelung der Elternteilzeit
Die geplanten Neuerungen des GesRÄG 2005
Vorsteuerabzug bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen
Das neue Außerstreitgesetz
- Judikatur** Höchstgerichtliche Entscheidungen aus den zentralen Prüfungsfächern
- Musterfall** Musterfälle aus Strafrecht, Verfassungsrecht und Bürgerlichem Recht

Redaktionsleitung
Alexander Reidinger

Redaktion
Ulrike Frauenberger-Pfeiler
Thomas Klicka
Georg Kofler
Roman Alexander Rauter
Susanne Reindl
Gert-Peter Reissner
Eva Schulev-Steindl

Korrespondenten
Martin Binder
Friedrich Harrer
Ferdinand Kerschner
Willibald Posch

ISSN 1022-9426

2004/2005

04

MANZ 

Vorsteuerabzug bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen

JAP 2004/2005/49

Art 17, 19
6. MwSt-RL;
§ 12 Abs 3 UStG

Vorsteuerabzug;
Umgründung;
Kapitalerhöhung;
Börsegang

Der Vorsteuerabzug ist für den redlichen Unternehmer weder ein Steuergeschenk noch eine ihm von der Finanzverwaltung nach Billigkeit zu gewährende Steuervergünstigung, sondern sein subjektives Recht und wesentlicher Pfeiler des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems.¹⁾ Höchst umstritten sind jedoch Fragen des Vorsteuerabzugs bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen, wie zB Einlagen in Gesellschaften, Kapitalerhöhungen, Börsegängen, Umgründungen etc.

Von Georg Kofler

Inhaltsübersicht:

- A. Der Vorsteuerabzug in der 6. MwSt-RL
 1. Rechtsgrundlage: Art 17 der 6. MwSt-RL
 2. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang (BLP Group)
 3. Vorsteuerabzug bei Gemeinkosten (Midland, Abbey National und Cibo Participations)
 4. Abgrenzungfragen: „Die unterbrochene Kette“
- B. Folgerungen für gesellschaftsrechtliche Vorgänge
 1. Traditionelle Ansicht: Tauschähnlicher unecht befreiter Umsatz
 2. Vorsteuerabzug bei Umgründungen (Abbey National)
 3. Aufnahme eines Personengesellschafters (KapHag)
 4. Kapitalerhöhung und Börsegang (Kretztechnik)
 5. Übersicht zur Rechtsprechung des EuGH
- C. Ergebnis

A. Der Vorsteuerabzug in der 6. MwSt-RL

1. Rechtsgrundlage: Art 17 der 6. MwSt-RL

Der Vorsteuerabzug dient dazu, den Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer – in gemeinschaftsrechtlicher Terminologie: Mehrwertsteuer (MwSt) – zu entlasten. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der 6. MwSt-RL,²⁾ auf dem das österreichische UStG basiert, gewährleistet daher die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der MwSt unterliegen.³⁾ Dementsprechend normiert **Art 17 Abs 2 der 6. MwSt-RL**, dass der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug befugt ist, **soweit „die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“**.⁴⁾ Nach der Sonderregelung des **Art 17 Abs 5 der 6. MwSt-RL** für sog. „gemischte“ Steuerpflichtige, die Leistungen sowohl für zum Vorsteuerabzug als auch für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwenden, ist **„der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt“** (sog. **Pro-rata-Satz** des Vorsteuerabzugs).⁵⁾

2. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang (BLP Group)

Nach stRsp des EuGH muss ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang** zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren besteuerten Ausgangsumsätzen bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.⁶⁾ Ein solcher Zusammenhang ist allerdings nur dann gegeben, wenn die Aufwendungen zu den **Kostenelementen eines bestimmten oder aller Ausgangsumsätze des Unternehmens** gehören.⁷⁾ Diese Eigenschaft als **Kostenelement** (Kostenzurechnung) bildet regelmäßig die **„direkte und unmittelbare Verbindung“**, auf Grund derer sich ergibt, ob der vorsteuerbelastete Leistungsbezug (Eingangsumsatz) vom Unternehmer für Zwecke seiner **besteuerten Umsätze** oder für einen **steuerfreien Umsatz verwendet** wird.⁸⁾

Stehen solcherart Aufwendungen als Kostenelemente in unmittelbarem und direktem Zusammenhang mit einem **steuerfreien Umsatz**, so ist der Vorsteuerab-

- 1) *Lange*, DStR 2004, 1773 (1773); ausf zum Vorsteuerabzug im System der 6. MwSt-RL *Brenner/Tumpel* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 145 (145 ff).
- 2) Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), AB L 145 S 1 ff (13. 6. 1977).
- 3) Vgl etwa EuGH 14. 2. 1985, 268/83, Slg 1985, 655, *Rompelmann* – Tz 19; EuGH 6. 4. 1995, C-4/94, Slg 1995, I-983, *BLP Group* – Tz 26; EuGH 21. 3. 2000, C-110/98 bis C-147/98, Slg 2000, I-1577, *Gabalfrija* – Tz 44; zur Neutralität der MwSt auf *Lohse* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (47 ff, insb 70 ff).
- 4) § 12 Abs 3 UStG formuliert dies negativ, indem der Vorsteuerabzug für Vorleistungen ausgeschlossen wird, soweit sie der Unternehmer „zur Ausführung steuerfreier Umsätze“ verwendet bzw in Anspruch nimmt.
- 5) Zur Berechnung des Pro-rata-Satzes siehe Art 19 der 6. MwSt-RL.
- 6) EuGH 6. 4. 1995, C-4/94, Slg 1995, I-983, *BLP Group* – Tz 18f; EuGH 8. 6. 2000, C-98/98, Slg 2000, I-4177, *Midland* – Tz 20; EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National* – Tz 25.
- 7) EuGH 8. 6. 2000, C-98/98, Slg 2000, I-4177, *Midland* – Tz 30; EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National* – Tz 28; EuGH 27. 9. 2001, C-16/00, Slg 2001, I-6663, *Cibo Participations* – Tz 31.
- 8) IdR sind also als „Verwendungsumsätze“ nur solche Umsätze zu berücksichtigen, die zeitlich nach Bezug der vorsteuerbelasteten Leistungen ausgeführt werden: Um Kostenelement des ausgeführten Umsatzes werden zu können, müssen die Aufwendungen für die bezogene Leistung regelmäßig entstanden sein, bevor die besteuerten Umsätze ausgeführt werden; siehe zB EuGH 8. 6. 2000, C-98/98, Slg 2000, I-4177, *Midland* – Tz 29.

zug für diese Kosten ausgeschlossen. Dies war zB in der Rs **BLP Group**⁹⁾ der Fall: Zur Bereinigung finanzieller Probleme veräußerte BLP steuerfrei eine GmbH-Beteiligung und nahm dafür Beratungsleistungen in Anspruch. Der EuGH urteilte, dass Art 17 Abs 2 der 6. MwSt-RL das Recht auf Vorsteuerabzug ausschließt, weil die Beratungsleistungen **Kostenelemente der steuerfreien Beteiligungsveräußerung** wurden und damit nicht den regelmäßigen, steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet werden können.

3. Vorsteuerabzug bei Gemeinkosten (Midland, Abbey National und Cibo Participations)

Die Eigenschaft als Kostenelement kann aber sowohl durch einen unmittelbaren „körperlichen“ Eingang der bezogenen Leistung in eine bestimmte damit ausgeführte Leistung als auch als **Teil der Allgemein- bzw Gemeinkosten** des Unternehmens für seine gesamten Ausgangsumsätze bestehen. Diese Zuordnung zu den Allgemeinkosten hat der EuGH zB in den Rs **Midland, Abbey National** und **Cibo Participations**¹⁰⁾ entwickelt: Wenn Kosten für Dienstleistungen Teil der allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen sind und damit zu den Preiselementen aller Produkte seines Unternehmens gehören, hängen sie direkt und unmittelbar mit der **wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen** zusammen. Basierend auf dem Grundsatz der Neutralität der MwSt hat der EuGH eine solche Zuordnung zB bejaht für Ausgaben für Rechtsdienstleistungen, die Folge des Ausgangsumsatzes waren und somit nicht zu den Kostenelementen des Ausgangsumsatzes gehörten (**Midland**), für vorsteuerbelastete Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer nicht steuerbaren Übertragung eines Gesamtvermögens (**Abbey National**) sowie für Vorsteuern im Zusammenhang mit einem Beteiligungserwerbs einer geschäftsleitenden Holding (**Cibo Participations**).

Für diese **Allgemeinkosten** kommt der Vorsteuerabzug ebenfalls in Betracht, ist aber uU nach Maßgabe des **Art 17 Abs 5 iVm Art 19 der 6. MwSt-RL** nur eingeschränkt möglich: Handelt es sich nämlich um einen „gemischten“ **Steuerpflichtigen**, kann er nach Art 17 Abs 5 der 6. MwSt-RL den Vorsteuerabzug nur für den Teil der MwSt vornehmen, der seinen steuerpflichtigen Umsätzen entspricht.¹¹⁾ Stehen dabei die in Anspruch genommenen Dienstleistungen in einem **direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem klar abgegrenzten Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen** und unterliegen alle Umsätze dieses Unternehmensteiles der MwSt, kann der Steuerpflichtige die gesamte MwSt aus den fraglichen Eingangsleistungen abziehen.¹²⁾

4. Abgrenzungfragen: „Die unterbrochene Kette“

Erhebliche Schwierigkeiten bereitet freilich die **Abgrenzung zwischen den Grundsätzen in BLP Group** und jenen in **Abbey National**: In **BLP Group** wurde der Vorsteuerabzug versagt, weil der Eingangsumsatz im Zusammenhang mit einer steuerfreien Beteiligungsveräu-

ßerung stand, obwohl deren Ziel die Schuldentilgung für den steuerpflichtigen Unternehmensbereich war; in **Abbey National** wurde der Vorsteuerabzug gewährt, obwohl die Vorleistungen im Zusammenhang mit einer nicht steuerbaren – und damit ebenfalls nicht besteuerten – Vermögenübertragung standen. Diese unterschiedlichen Ergebnisse werden in der Literatur als widersprüchlich empfunden, zumal Art 17 Abs 2 der 6. MwSt-RL den Vorsteuerabzug nur gewährt, soweit der Unternehmer Vorleistungen „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet“, und damit gerade nicht zwischen (unecht) steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätzen differenziert.¹³⁾

Offenbar kommt es dem EuGH aber nicht darauf an, mit welchem Umsatz das Kostenelement am „direktesten und unmittelbarsten“ zusammenhängt, sondern darauf, ob **ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einer besteuerten wirtschaftlichen Tätigkeit** existiert. Vor diesem Hintergrund besteht – trotz des Wortlautes des Art 17 Abs 2 der 6. MwSt-RL – ein Unterschied zwischen unecht steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätzen: Anders als bei befreiten Umsätzen kommt es bei nicht steuerbaren Umsätzen nämlich zu keiner **Unterbrechung der Mehrwertsteuerecke**, sondern lediglich zu einem quasi „neutralen“ **Glied in dieser Kette**, das einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht rechtfertigt.¹⁴⁾ Der Schlüssel der Unterscheidung dürfte somit darin liegen, dass der EuGH eine Zuordnung von Eingangsumsätzen zu Vorgängen, die nicht in das Mehrwertsteuersystem fallen, ablehnt¹⁵⁾ und eine Zuordnung zur wirtschaftlichen, in das Mehrwertsteuersystem fallenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu erfolgen hat.¹⁶⁾

B. Folgerungen für gesellschaftsrechtliche Vorgänge

1. Traditionelle Ansicht: Tauschähnlicher unecht befreiter Umsatz

Nach traditioneller Ansicht zum nationalen Umsatzsteuerrecht stellt die Übertragung von Vermögen auf der einen Seite gegen Gewährung von Anteilsrechten einen steuerbaren tauschähnlichen Umsatz iSd § 3 a Abs 2 UStG dar.¹⁷⁾ Die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen sei nach § 6 Abs 1 Z 8 lit f oder g UStG unecht steuerbefreit, woran sich wegen § 12 Abs 3 Z 1 und 2 UStG

9) EuGH 6. 4. 1995, C-4/94, Slg 1995, I-983, *BLP Group*.

10) EuGH 8. 6. 2000, C-98/98, Slg 2000, I-4177, *Midland*; EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National*; EuGH 27. 9. 2001, C-16/00, Slg 2001, I-6663, *Cibo Participations*.

11) EuGH 27. 9. 2001, Rs C-16/00, Slg 2001, I-6663, *Cibo Participations* – Tz 34f.

12) EuGH 22. 2. 2001, Rs C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National* – Tz 40.

13) Siehe zB *Ruppe*, JBl 2003, 818 (820); weiters *Ehrke*, ÖStZ 2003/94, 42 (46).

14) Siehe dazu Schlussanträge GA *Jacobs* 13. 4. 2000, C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National* – Tz 35ff.

15) Siehe Schlussanträge GA *Jacobs* 24. 2. 2005, C-465/03, *Kretztechnik* – Tz 72ff; aA offenbar Schlussanträge GA *Colomer* 6. 2. 2003, C-442/01, Slg 2003, I-6851, *KapHag* – Tz 42ff.

16) Siehe auch EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National* – Tz 35; instruktiv dazu Schlussanträge GA *Jacobs* 24. 2. 2005, C-465/03, *Kretztechnik* – Tz 72ff.

17) Siehe nur *Permegger*, ÖStZ 2002/262, 142 (146); *Rief/Staringer*, *ecolex* 1992, 798 (798).

ein Abzugsverbot für damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge knüpfe. Diese traditionelle Auffassung erscheint allerdings durch die Rechtsprechung des EuGH zur 6. MwSt-RL überholt:

2. Vorsteuerabzug bei Umgründungen (Abbey National)

Aus dem **Abbey National-Urteil** ergibt sich relativ unbestritten, dass im Falle von **nicht umsatzsteuerbaren Umgründungen**¹⁸⁾ bei der Beurteilung der Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs für Leistungen im Zusammenhang mit einer Umgründung prinzipiell an die gesamten Umsätze angeknüpft werden muss¹⁹⁾ und dieser somit nach Art 17 Abs 2, Abs 5 iVm Art 19 der 6. MwSt-RL entsprechend den laufenden Umsätzen des jeweiligen Unternehmers zusteht.²⁰⁾

3. Aufnahme eines Personengeschafters (KapHag)

Ähnliche Fragen stellen sich auch bei der **Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Bar- oder Sacheinlage**.²¹⁾ Einen ersten Anhaltspunkt gibt hier das Urteil in der Rs **KapHag**:²²⁾ Dort ging es um die Frage, ob eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage eine (unecht steuerbefreite) Leistung erbringt und ob ihr der Vorsteuerabzug für diesbezügliche Vorleistungen zusteht. Der EuGH entschied, dass eine Personengesellschaft in einem solchen Fall keine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung erbringt,²³⁾ traf aber keine Aussagen zur Frage des Vorsteuerabzugs. Der Generalanwalt hatte hingegen in seinen Schlussanträgen unter Hinweis auf **BLP Group** die Ansicht vertreten, dass der Vorsteuerabzug deshalb ausgeschlossen sei, weil die Vorleistungen mit einer nicht besteuerten Leistung (der Aufnahme des Gesellschafters) im Zusammenhang stünden.²⁴⁾ Dieser Ansicht ist der BFH in seinem **KapHag-Folgeurteil** allerdings zu Recht nicht gefolgt, sondern hat den Vorsteuerabzug auf Basis des Art 17 Abs 2, 5 der 6. MwSt-RL gewährt, zumal die Vorleistungen zu den allgemeinen Kosten der Personengesellschaft gehörten.²⁵⁾

4. Kapitalerhöhung und Börsegang (Kretztechnik)

Eine analoge Problematik besteht auch bei der **Kapitalerhöhung** und beim **Börsegang einer Kapitalgesellschaft**, wobei für diese Fälle die beim EuGH anhängige, vom **UFS Linz** vorgelegte Rs **Kretztechnik**²⁶⁾ endgültige Klärung bringen dürfte. Das BMF hat bereits im Gefolge des **Abbey National-Urteils** seine Ansicht hinsichtlich der Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen, Kapitalerhöhungen oder Börsegängen geändert:²⁷⁾ Solche Kosten stellen Gemeinkosten dar, für die der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach Maßgabe des Art 17 Abs 2, Abs 5 iVm Art 19 der 6. MwSt-RL zusteht.

Unbeeindruckt von dieser Ansicht des BMF bezieht sich die **erste Vorlagefrage** des UFS in der Rs **Kretztechnik** darauf, ob eine Kapitalgesellschaft mit der Aus-

gabe von Anteilen im Rahmen eines Börseganges eine steuerbare Leistung erbringt. Entgegen der mittlerweile hL wird dies vom vorlegenden UFS tendenziell bejaht. Hier ist die eigentliche Kernfrage, ob das **KapHag-Urteil**,²⁸⁾ wonach die Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft nicht in das Mehrwertsteuersystem fällt, auf eine Kapitalgesellschaft übertragbar ist. Dies ist wohl bereits deshalb anzunehmen, weil das Mehrwertsteuerrecht generell nicht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert.²⁹⁾

→ Für den Fall, dass die Ausgabe der Anteile eine (steuerfreie) Leistung darstellt, möchte der UFS in seinen Erläuterungen zur **zweiten Vorlagefrage** – entgegen dem BMF – die Kosten im Zusammenhang mit dem Börsegang als in unmittelbarem und direktem Zusammenhang zur steuerfreien Ausgabe der Anteile stehend ansehen und daher den Vorsteuerabzug versagen.

→ Für den Fall, dass die Ausgabe der Anteile hingegen nicht als eine der MwSt unterliegende Leistung anzusehen ist, tendiert der UFS³⁰⁾ in seinen Erläuterungen zur **dritten Vorlagefrage** dazu, den Vorsteuerabzug deshalb nicht zu gewähren, weil die Dienstleistungen nicht iSd Art 17 Abs 2 der 6. MwSt-RL für besteuerte Umsätze verwendet würden. Dem lässt sich mit der hL³¹⁾ freilich entgegenhalten, dass es sich diesfalls – ebenso wie in **Abbey National** – um Gemeinkosten handelt, was sich auch

18) Siehe §§ 6 Abs 3, 11 Abs 3, 22 Abs 2, 26 Abs 1 Z 2, 31 Abs 1 Z 2, 38 Abs 3, 38f Abs 2 UmgrStG.

19) Ausf dazu und zu Umgründungen außerhalb des UmgrStG G. *Kofler* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 139 (163 ff mwN).

20) Es wird folglich für die Frage des Vorsteuerabzugs nicht auf den Zusammenhang mit dem – nicht steuerbaren – Umgründungsvorgang abgestellt, sondern vielmehr ein Bezug zu den laufenden Umsätzen hergestellt. Wenn also ein Unternehmer insgesamt oder im entsprechenden klar abgegrenzten Teilbereich nur besteuerte Umsätze ausführt, kann er im Ergebnis einen gänzlichen Vorsteuerabzug aus den Umgründungskosten vornehmen.

21) Siehe zur Gleichbehandlung von Bar- und Sacheinlage *Permegger*, ÖStZ 2003/573, 243 (245 mwN).

22) EuGH 26. 6. 2003, C-442/01, Slg 2003, I-6851, *KapHag Renditefonds*.

23) Dazu etwa *Schmidt/Werner*, BB 2003, 2207 (2207 ff); *Permegger*, ÖStZ 2003/573, 243 (243 ff); weiters G. *Kofler* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 139 (145 ff); D. *Aigner/G. Kofler*, GeS 2003, 455 (455 ff).

24) Schlussanträge GA *Colomer* 6. 2. 2003, C-442/01, Slg 2003, I-6851, *KapHag Renditefonds* – Tz 42 ff.

25) BFH 1. 7. 2004, V R 32/00, BFHE 205, 555, BStBl 2004 II 1022; siehe auch BMF, ÖStZ 1992, 4, und dazu *Rief/Staringer*, eolex 1992, 798 (798 ff). Irrelevant ist es dabei wohl, um welche Kosten es sich konkret handelt (zB Beratungskosten, Notarkosten, Übersetzungskosten, Kosten der Unternehmensbewertung etc), ob es um die Gründung oder das spätere Hinzutreten von Gesellschaftern geht, ob die Ausgabe der Gesellschaftsanteile gegen Bar- oder Sacheinlage erfolgt oder ob es sich um eine „normale“ oder eine Publikums-Personengesellschaft handelt.

26) UFS Linz 30. 10. 2003, RV/2107-L/02, und dazu *Laudacher*, SWK 2004, S 798 (S 798 ff).

27) Rz 1992 UStR 2000; siehe auch AÖF 110/2001 = RdW 2001/478 = SWK 2001, S 454.

28) EuGH 26. 6. 2003, C-442/01, Slg 2003, I-6851, *KapHag*; dazu etwa D. *Aigner/G. Kofler*, GeS 2003, 455 (455 ff).

29) Siehe zB *Ehrke*, ÖStZ 2003/94, 42 (47); *Lohse*, BB 2003, 1713 (1714); *Permegger*, ÖStZ 2003/573, 243 (245 f mwN).

30) Unter Hinweis auf Schlussanträge GA *Colomer* 6. 2. 2003, C-442/01, Slg 2003, I-6851, *KapHag* – Tz 42 ff.

31) Siehe etwa *Ehrke*, ÖStZ 2003/94, 42 (46); *Ruppe*, JBl 2003, 818 (820); *Permegger*, ÖStZ 2003/573, 243 (246); G. *Kofler* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug (2005) (in Druck).

aus der Argumentation des BFH im KapHag-Folgeurteil³²⁾ ableiten lässt.

In den mittlerweile vorliegenden **Schlussanträgen vom 24. 2. 2005** in der Rs **Kretztechnik** ist Generalanwalt *Jacobs* zum bereits bisher von der hA vertretenen Ergebnis gelangt: Die Ausgabe von Anteilen stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MwSt-RL dar und die Kosten des Börseganges berechtigen daher insoweit nach Art 17 Abs 1, Abs 2 und 5 der 6. MwSt-RL zum Vorsteuerabzug, als die Gesellschaft steuerpflichtige Umsätze tätigt.³³⁾

5. Übersicht zur Rechtsprechung des EuGH

Folgende Tabelle soll eine kurze Übersicht über die soeben erwähnten Fälle und deren Beurteilung durch EuGH, Generalanwälte und nationale Gerichte geben:

32) BFH 1. 7. 2004, V R 32/00, BFHE 205, 555, BStBl 2004 II 1022.

33) Schlussanträge GA *Jacobs* 24. 2. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*; dazu etwa G. *Kofler*, *taxlex* 2005, 55 (55f).

Rechtssache	Vorsteuerbelastete Eingangsleistungen im Zusammenhang ...	Entscheidung	Wirtschaftlicher Vorgang?	Vorsteuerabzug nach Art 17 (iVm Art 19) der 6. MwSt-RL?
Abbey National	... mit einer nicht steuerbaren Übertragung eines Gesamtvermögens	EuGH	X	✓
KapHag	... mit der Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft	Schlussanträge	X	X
		EuGH	X	—
		BFH-Nachfolgeurteil	X	✓
Kretztechnik	... mit dem Börsegang einer Kapitalgesellschaft	Vorlage des UFS	✓	X
		Schlussanträge	X	✓

C. Ergebnis

Die Schlussanträge in der Rs *Kretztechnik* deuten erneut darauf hin, dass gesellschaftsrechtliche Vorgänge wie Umgründungen, die Aufnahme von Gesellschaftern, Kapitalerhöhungen, Börsegänge etc – entgegen der tra-

ditionellen Ansicht zum nationalen Recht – wohl ganz generell nicht der MwSt unterliegen und deshalb der Vorsteuerabzug für damit im Zusammenhang stehende Leistungen nach Art 17 Abs 2, Abs 5 iVm Art 19 der 6. MwSt-RL zusteht.

→ Kontrollfrage

Die A-AG tätigt zu 50% zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze und bringt einen Teilbetrieb, in dem zu 100% zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze ausgeführt werden, nach Art III UmgrStG in die neu gegründete B-AG ein. Bei der A-AG fallen in diesem Zusammenhang Vorsteuern iHv € 10.000,- an. Beurteilen Sie, in welchem Ausmaß die A-AG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist!

→ Lerntipp

Neben Kenntnissen des nationalen UStG ist auch ein Grundverständnis der Einwirkung der 6. MwSt-RL auf das nationale Umsatzsteuerrecht unerlässlich.

→ Literaturtipp

Achatz/Tumpel (Hrsg), Vorsteuerabzug (2005).

→ Zum Autor

DDr. Georg Kofler, LL.M. ist Universitätsassistent in der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre der Universität Linz.



Die im Heft Nr 3 angekündigte Übersicht zum geltenden System von Steuerabzug und nachträglicher Veranlagung

JAP 2004/2005/50

	Einkünfte	Steuerabzug gem	Besteuerung vor AbgÄG 2004	Besteuerung seit AbgÄG 2004
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen	§ 70 Abs 2 Z 2 (20%)	Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 – Werbungskostenabzug nur mit Besteuerungsnachweis	Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 – <i>Besteuerungsnachweis entfällt bei Zahlung an EU- oder EWR-Ansässigen</i>
	Einkünfte aus sonstiger nichtselbständiger Arbeit	§ 70 Abs 2 Z 1 (LSt)	Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 – Berücksichtigung von Freibetragsbescheiden beim Steuerabzug	Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 – Keine Freibetragsbescheide beim Steuerabzug
	Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen	§ 99 Abs 1 Z 1 (20%)	Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 – Betriebsausgabenabzug nur mit Besteuerungsnachweis	Antragsveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 3 – <i>Besteuerungsnachweis entfällt bei Zahlung an EU- oder EWR-Ansässigen</i>
	Gewinnanteile von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist	§ 99 Abs 1 Z 2 (20%)	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2
In einem inländischen Betrieb erzielte Einkünfte	aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten	§ 99 Abs 1 Z 3 (20%)	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2
	aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung	§ 99 Abs 1 Z 5 (20%)	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2
	aus der Gestellung von Arbeitskräften	§ 99 Abs 1 Z 5 (20%)	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2
Nicht in einem inländischen Betrieb erzielte Einkünfte	aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, die iZm einer Tätigkeit iSd § 99 Abs 1 Z 1 stehen	§ 99 Abs 1 Z 3 (20%)	Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3	Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3
	aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, soweit sie <i>nicht</i> mit einer Tätigkeit iSd § 99 Abs 1 Z 1 zusammenhängen	§ 99 Abs 1 Z 3 (20%)	Keine Veranlagungsmöglichkeit (§ 102 Abs 4)	<i>Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3</i>
	aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung	§ 99 Abs 1 Z 5 (20%)	Keine Veranlagungsmöglichkeit (§ 102 Abs 4)	<i>Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3</i>
	aus der Gestellung von Arbeitskräften	§ 99 Abs 1 Z 5 (20%)	Keine Veranlagungsmöglichkeit (§ 102 Abs 4)	<i>Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3</i>
	Aufsichtsratsvergütungen	§ 99 Abs 1 Z 4 (20%)	Keine Veranlagungsmöglichkeit (§ 102 Abs 4)	<i>Antragsveranlagung nach § 102 Abs 1 Z 3</i>
	Betriebliche und außerbetriebliche (steuerabzugspflichtige) Kapitaleinkünfte iSd § 97 Abs 1 und 2	§ 93 (25%)	Keine Veranlagungsmöglichkeit (§ 102 Abs 4)	<i>Antragsveranlagung nach § 97 Abs 4</i>
	Einkünfte als stiller Gesellschafter gem § 93 Abs 2 Z 2	§ 93 (25%)	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2	Pflichtveranlagung gem § 102 Abs 1 Z 2