

DIE ZUSAMMENSCHLUSSBEFREIUNG DES § 6 ABS 1 Z 28 USTG



Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, Johannes Kepler Universität Linz

Vortragsabend „Aktuelles zur Umsatzsteuer“, Linz, 13.12.2017

DIE ZUSAMMENSCHLUSSBEFREIUNG DES § 6 ABS 1 Z 28 USTG

Agenda:

- Ausgangsproblem
- Rechtsgrundlage – national
- Rechtsgrundlage – Unionsrecht
- EuGH-Entscheidungen vor 2017
- Aktuelle EuGH-Entscheidungen
 - 4.5.2017, Rs C-274/15, *Kommission/Luxemburg*
 - 21.9.2017, Rs C-326/15, *DNB Banka*
 - 21.9.2017, Rs C-605/15, *Aviva*
 - 21.9.2017, Rs C-616/15, *Kommission/Deutschland*
- Folgerungen
- Conclusio

AUSGANGSPROBLEM

- mangelnde Abzugsfähigkeit von VSt-Beträgen für Finanzdienstleister aufgrund **unechter Steuerbefreiung für Finanzdienstleistungen**
→ **USt-Belastung** der Eingangsleistungen **nicht entscheidungsneutral**
- **Insourcing** – also Hereinverlagerung von Leistungserstellungsprozessen in das eigene Unternehmen – **gewinnt** trotz etwaiger **wirtschaftlich** damit verbundener **Effizienzverluste** aufgrund der fehlenden USt-Belastung **an Attraktivität**
- **Befreiungstatbestände des § 6 Abs 1 Z 28 UStG (bis dato) als für Banken und Versicherungen bedeutsam(st)e Möglichkeit zur USt-Planung**
- **Zusammenschlüsse häufig zur Auslagerung gewisser Unternehmensprozesse** (bspw EDV, Buchhaltung, Controlling, interne Revision, sonstige Back-Office-Prozesse) **aus Rationalisierungs-, Kostensenkungs- oder Qualitätssteigerungserwägungen**

RECHTSGRUNDLAGE - NATIONAL (1)

■ § 6 Abs 1 Z 28 UStG – Umsatzsteuerbefreiung für

- „die sonstigen 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**.
- Das gilt **auch** für sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend **Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze** ausführen, soweit diese Leistungen **unmittelbar** zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze **verwendet** werden,
- und** für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.“

RECHTSGRUNDLAGE - NATIONAL (2)

■ § 6 Abs 1 Z 28 UStG – Historie, Hintergrund, BMF-Auslegung

- eingeführt mit UStG 1994, erster TB soll Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL (nun Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL) „nachgebildet“ sein
- für zweiten und dritten TB nach hA keine unionsrechtliche Deckung
- Hintergrund** des ersten TB laut VwGH (28.3.2012, 2008/13/0172): Kosten für steuerfreie Leistungen sollen nicht mit MwSt belastet werden, wenn sich insb kleine Unternehmen zu einer Struktur zur gemeinsamen Erbringung einiger für steuerfreie Tätigkeit erforderlicher Leistungen zusammenschließen
- bereits 2009 Aufforderung der EU-Kommission an Österreich, Rechtslage wegen Einschränkung der Zusammenschlussbefreiung auf bestimmte Berufsgruppen zu ändern (bis dato aber kein Vertragsverletzungsverfahren)
- Befreiung nach BMF-Ansicht nur für Zusammenschlüsse mit ausschließlich inländischen Mitgliedern (Rz 1012 UStR 2000)
- BMF lässt/ließ (*UStR-WE BE 2017*) aus Vereinfachungsgründen zu, dass sonstige Leistung auch dann steuerfrei belassen werden kann, wenn leistungsempfangende Bank, Versicherung oder Pensionskasse diese zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet (Rz 1014 UStR 2000)

RECHTSGRUNDLAGE - UNIONSRECHT (1)

- Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL – Mehrwertsteuerbefreiung für
 - „Dienstleistungen, die selbstständige 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, **vorausgesetzt**, dass diese Befreiung **nicht** zu einer **Wettbewerbsverzerrung** führt;“

RECHTSGRUNDLAGE - UNIONSRECHT (2)

■ Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL – Einordnung und Hintergrund

- Art 132 der MwStSyst-RL in **Kapitel 2** der Steuerbefreiungen (Titel IX) mit der Überschrift „*Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten*“ **platziert**
- unionsrechtliche Grundlage für befreite Finanzumsätze aber in Art 135 Abs 1 lit a bis h bzw Art 137 Abs 1 der MwStSyst-RL
 - **TITEL IX → Steuerbefreiungen:**
[...]
 - **Kapitel 2 → Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten → Art 132-134 MwStSystRL**
 - **Kapitel 3 → Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten → Art 135-137 MwStSystRL**
[...]
- **Ziel** der Befreiung laut EuGH (11.12.2008, Rs C-407/07, *Toetsing*, Rn 37): Vermeidung, dass jemand, der bestimmte steuerfreie Dienstleistungen anbietet, Mehrwertsteuer entrichten muss, wenn er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung der steuerfreien Dienstleistungen erforderlich sind

RECHTSGRUNDLAGE - UNIONSRECHT (3)

■ Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL – Historie

- Art 132 Abs 1 lit f der MwStSyst-RL als inhaltsgleiche Nachfolgebestimmung von Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL
- MS wurde bis Ende 1989 gestattet, Anwendung der Zusammenschlussbefreiung zu beschränken, ohne ärztliche und arztähnliche Berufe von ihr ausschließen zu können
- Beschränkungsmöglichkeit vom Unionsgesetzgeber ab 1990 gestrichen
- Beschränkungsmöglichkeit der Befreiung auf Gesundheitsberufe auch in 2006 erlassene MwStSyst-RL nicht wieder mitaufgenommen
- Änderung des Anwendungsbereichs der Zusammenschlussbefreiung im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens aber 1990 **nicht** damit verbunden, dass systematische Stellung von Art 13 Teil A Abs 1 lit f in der 6. MwSt-RL (bzw später von Art 132 Abs 1 lit f in MwStSyst-RL) geändert wurde
→ Einordnung in Art 132 daher als „**Redaktionsversehen?**“

RECHTSGRUNDLAGE - UNIONSRECHT (4)

■ Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL – Probleme

- Sinn, Zweck und systematische Stellung der Regelung
- enge Auslegung?
- Merkmale des Zusammenschlusses an sich
- genaue Kostenerstattung vs verrechnete Gewinnaufschläge
- unmittelbarer Zusammenhang mit begünstigten Tätigkeiten des Zusammenschlussmitglieds
- Wettbewerbsverzerrung
- grenzüberschreitende Wirkung?

EUGH-RECHTSPRECHUNG VOR 2017

- **EuGH 15.6.1989, Rs 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties***
 - Zusammenschluss muss mindestens zwei Mitglieder haben

- **EuGH 20.11.2003, Rs C-8/01, *Taksatorringen***
 - Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung (die das Bestehen eines Zusammenschlusses verhindern würde) muss real sein
 - **Versicherungsumsätze als begünstigte Tätigkeit der Zusammenschlussmitglieder?**

- **EuGH 11.12.2008, Rs C-407/07, *Toetsing***
 - Zusammenschluss kann auch nur gegenüber einem (oder mancher) Zusammenschlussmitglied(er) begünstigte Leistungen erbringen

AKTUELLE EUGH- ENTSCHEIDUNGEN

■ Chronologie der Ereignisse

- 8.6.2015: Klage der Kommission gegen Luxemburg
- 1.7.2015: Vorabentscheidungsersuchen aus Lettland (Rs *DNB Banka*)
- 17.11.2015: Vorabentscheidungsersuchen aus Polen (Rs *Aviva*)
- 20.11.2015: Klage der Kommission gegen Deutschland

- 6.10.2016: Schlussantrag Rs *Kommission/Luxemburg* von GA *Kokott*
- 1.3.2017: Schlussanträge Rs *DNB Banka* und *Aviva* von GA *Kokott*
- 5.4.2017: Schlussantrag Rs *Kommission/Deutschland* von GA *Wathelet*

- 4.5.2017: Entscheidung Rs C-274/15, *Kommission/Luxemburg*
- 21.9.2017: Entscheidungen in den
Rs C-326/15, *DNB Banka*
Rs C-605/15, *Aviva*
Rs C-616/15, *Kommission/Deutschland*

EUGH 4.5.2017, RS KOMM/LUX, C-274/15

■ Sachverhalt

- nach luxemb. Recht Anwendung der Befreiung möglich, wenn Dienstleistungen eines Zusammenschlusses an Personen erbracht werden, die zusätzlich zu ihren steuerbefreiten oder nicht steuerbaren Tätigkeiten steuerpflichtige Umsätze im Ausmaß von bis zu 30 % des Gesamtumsatzes erbringen
- zudem wird Mitgliedern VSt-Abzug hinsichtlich MwSt, die *dem Zusammenschluss* für die von ihm bezogenen Leistungen in Rechnung gestellt worden ist, gewährt

■ Aussagen des EuGH

- um steuerfrei sein zu können, muss jede Dienstleistung eines Zusammenschlusses für **unmittelbare** Zwecke der Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeit des Mitglieds erbracht werden
- Zusammenschluss **eigener**, von Mitgliedern unabhängiger **Steuerpflichtiger** → nur **ihm selbst** steht etwaiges **VSt-Abzugsrecht** bzgl der an ihn erbrachten Leistungen zu

EUGH 21.9.2017, RS DNB BANKA, C-326/15

■ Sachverhalt

- lettisches Kreditinstitut (DNB Banka; Teil des DNB-Konzerns; erbringt steuerfreie Finanzdienstleistungen) empfängt eingangsseitig verschiedene Dienstleistungen anderer Konzerngesellschaften, für die sie als Leistungsempfängerin MwSt schuldet
- fraglich, ob von der DNB Banka
 - empfangene Finanzdienstleistungen der dänischen Muttergesellschaft
 - empfangene IT-Dienstleistungen der dänischen Schwestergesellschaft sowie
 - die Lizenzweitergabe gegen Kostenumlage durch die norwegische Großmuttergesellschaftgem Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL von MwSt befreit sein können
- Entgelt von den dänischen Konzerngesellschaften jeweils Kosten für Dienstleistungserbringung zzgl 5 % Aufschlag
- Vorlagefragen betrafen räumlichen (und sachlichen) Anwendungsbereich der Befreiung, Zusammenschlussdefinition, Kostenerstattung sowie Kriterium der Wettbewerbsverzerrung

EUGH 21.9.2017, RS DNB BANKA, C-326/15

■ Aussagen des EuGH

- EuGH prüft vorweg, ob Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL überhaupt anwendbar ist
- Wortlaut zwar offen, aber Zusammenhang und Ziele der jeweiligen Regelung ebenso zu berücksichtigen
- Platzierung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL in Titel IX Kapitel 2 („*Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten*“), daher Beschränkung der Befreiung auf Zusammenschlüsse, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben
- Dienstleistungen, die von Zusammenschlüssen erbracht werden, dessen Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Finanzdienstleistungsbereich ausüben, fallen somit nicht unter die Steuerbefreiung**

EUGH 21.9.2017, RS DNB BANKA, C-326/15

■ Aussagen des EuGH

- Rs *Taksatorringen* (C-8/01) steht dem nicht entgegen
- aber:
 - endgültig abgeschlossene Besteuerungszeiträume können nicht von MS, die durch Auslegung von Art 13 Teil A Abs 1 lit f der 6. MwSt-RL in Rs *Taksatorringen* Dienstleistungen von aus Versicherungs- oder Finanzdienstleistungsunternehmen gebildeten Zusammenschlüssen anerkennen, basierend auf Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL im vorliegenden Urteil wiedereröffnet werden
 - hinsichtlich noch nicht endgültig abgeschlossener Besteuerungszeiträume weist EuGH darauf hin, dass RL nicht selbst Verpflichtungen für Einzelnen begründen kann, weswegen sich nationale Behörden nicht auf 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 MwSt-Befreiung zu versagen
 - (mögliche) richtlinienkonforme Interpretation nationaler Bestimmungen durch Grundsatz der Rechtssicherheit und Rückwirkungsverbot begrenzt – Auslegung nationalen Rechts contra legem nicht möglich
- im Folgenden sah EuGH keine Notwendigkeit mehr, Vorlagefragen 1 bis 6 zu beantworten

EUGH 21.9.2017, RS AVIVA, C-605/15

■ Sachverhalt

- polnischer Aviva-Konzern, der in Europa Finanz- und Versicherungsdienstleistungen erbringt, erwog Schaffung einer Reihe von Dienstleistungszentren in EU-Mitgliedstaaten (in Rechtsform einer EWIV)
- Mitglieder der Dienstleistungszentren sollten ausschließlich im Versicherungswesen tätige Konzerngesellschaften sein (darunter etwa die polnische Aviva AG); die Dienstleistungszentren sollten etwa IT-, Personal-, Finanz- und Buchhaltungs-, Kundenservice- oder Verwaltungsdienstleistungen erbringen
- fraglich, ob Tätigkeiten der in der EU ansässigen EWIV von der MwSt befreit sind oder ob Aviva AG gem Reverse-Charge-Mechanismus geschuldete MwSt berechnen und erklären muss
- Vorlagefragen betrafen fehlende explizite Nennung des Kriteriums der Wettbewerbsverzerrung sowie räumlichen Anwendungsbereich von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL

EUGH 21.9.2017, RS AVIVA, C-605/15

■ Aussagen des EuGH

- EuGH prüft vorweg, ob Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL überhaupt anwendbar ist
- Wortlaut zwar offen, aber Zusammenhang und Ziele der jeweiligen Regelung ebenso zu berücksichtigen (Argumentation wie in Rs *DNB Banka*)
- Dienstleistungen von selbständigen Zusammenschlüssen, deren Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Versicherungswesen ausüben, fallen somit nicht unter die Steuerbefreiung**
- Rs *Taksatorringen* (C-8/01) steht dem nicht entgegen (siehe bereits auf Folie zu Rs *DNB Banka*)
- EuGH musste daher die ihm vorgelegten Fragen nicht mehr beantworten

EUGH 21.9.2017, RS KOMM/DEU, C-616/15

■ Sachverhalt

- Vertragsverletzungsverfahren, da **Deutschland Zusammenschlussbefreiung nur im Gesundheitswesen** kennt (§ 4 Nr 14 lit d dUStG)

■ Aussagen des EuGH

- **Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL nur für Zusammenschlüsse, deren Mitglieder dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben**
(Argumentation wie in den Rs *DNB Banka* und *Aviva*)
- Vorbringen Deutschlands, wonach Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL auf Zusammenschlüsse beschränkt sei, deren Mitglieder eine berufliche Tätigkeit im Gesundheitsbereich ausübten, von EuGH zurückgewiesen → kann weder aus systematischer Stellung noch aus Entstehungsgeschichte abgeleitet werden
- Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung nicht berufstypisch ausschließbar
- **Deutschland hat somit gegen Verpflichtungen aus Art 132 Abs 1 lit f der MwStSyst-RL verstoßen, da es MwSt-Befreiung auf Zusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben**

FOLGERUNGEN (1)

- nationale Umsetzung der Zusammenschlussbefreiung in Satz 1 von § 6 Abs 1 Z 28 UStG **ohne unionsrechtliche Grundlage**
- bis zu (erforderlicher) legislativer Änderung durch nationalen Gesetzgeber(!) können Steuerpflichtige **weiterhin** von § 6 Abs 1 Z 28 UStG **Gebrauch** machen
- nationale Behörden können sich nicht auf Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL in vorgestellten Entscheidungen des EuGH berufen, um den aus Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführenden Unternehmen bestehenden Zusammenschlüssen MwSt-Befreiung zu versagen
- bereits abgeschlossene Zeiträume können nicht aufgrund der Auslegung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL in den vorgestellten Entscheidungen des EuGH wiedereröffnet werden

FOLGERUNGEN (2)

- Zusammenschlüsse als solche Steuerpflichtige iSd MwStSyst-RL
- Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL verstärkt die in Art 132 genannten Steuerbefreiungen
- **weiterhin offen:**
 - exakte Zusammenschlussdefinition
 - etwaige Verrechnung von (ertragsteuerlichen) Gewinnaufschlägen
 - Auslegung des „schädlichen“ Kriteriums der Wettbewerbsverzerrung
 - grenzüberschreitende Wirkung von Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL

FOLGERUNGEN (3)

- Kommission erkannte bereits 2007 Schwierigkeiten iZm der mwstlichen Behandlung von Finanzdienstleistungen → damals Vorschlag zur Änderung der MwStSyst-RL hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, der aber 2016 wieder zurückgenommen wurde
- **bis dato keine neuen Anstrengungen der EU-Kommission hinsichtlich der MwSt-Regelungen für Finanzdienstleister** (zur Vermeidung von Verschmutzungseffekten durch nicht abzugsfähige VSt-Beträge)
- Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL zudem unionsrechtliche Grundlage für Zusammenschlussbefreiung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG → aus Rs *Kommission/Deutschland* ergibt sich mE **Möglichkeit des unmittelbaren Berufens auf Art 132 Abs 1 lit f MwStSyst-RL für andere dem Gemeinwohl dienende Umsätze iSd Art 132, für die nationales UStG keine Zusammenschlussbefreiung vorsieht**
- *UStR-WE BE 2017* basierend auf Rs *Kommission/Luxemburg* mit Adaptierung von Rz 1014 UStR („Unmittelbarkeitskriterium“)

CONCLUSIO

- § 6 Abs 1 Z 28 **Satz 1** UStG in derzeitiger Form **nicht aufrecht zu erhalten**
 - **bis zu Änderung des nationalen UStG aber keine unmittelbaren Konsequenzen für Finanzdienstleister**
 - danach wohl noch größere Bedeutung der **Organschaft** als **Umsatzsteuer-Planungsinstrument für Finanzdienstleister**
 - neue **Anstrengungen der EU-Kommission** hinsichtlich der MwSt-Regelungen für Finanzdienstleister mE zu begrüßen
- fraglich: § 6 Abs 1 Z 28 **Satz 2 Teil 1** UStG als „**eigenständige**“ Befreiungsvorschrift?
 - keine unionsrechtliche Grundlage; um Gesetzgeber zu legislativer Neufassung zu zwingen aber eigene Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens/EuGH-Entscheidung von Nöten?

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!

Kontaktdaten:

Mag. Sebastian Tratlehner

Universitätsassistent

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ

E-Mail: sebastian.tratlehner@jku.at