

GZ. RV/2107-L/02

Vorabentscheidungsverfahren

**Gerichtshof der
Europäischen Gemeinschaften**
z.Hd. der Kanzlei des Gerichtshofes
der Europäischen Gemeinschaften
Palais de la Cour de la Justice

Boulevard Konrad Adenauer
L-2925 Luxemburg

Beilagen:

Aktenteile des Ausgangsverfahrens (Kopie)
Innerstaatliche Rechtsvorschriften im Wortlaut (Kopie)

Der Senat 1 des Unabhängigen Finanzsenates der Außenstelle Linz hat durch den Referenten OR Mag. Laudacher Marco am 20. Oktober 2003 folgenden Beschluss gefasst:

(1) Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Erbringt eine Aktiengesellschaft bei Durchführung eines Börsenganges und der damit zusammenhängenden Ausgabe von Aktien an neue Aktionäre gegen Zahlung eines Ausgabepreises eine Leistung gegen Entgelt, im Sinne des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern?

2. Falls Frage 1 zu bejahen ist: Sind Artikel 2 Nr. 1 und Artikel 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie so auszulegen, dass im Zusammenhang mit einem Börsegang bezogene Dienstleistungen zur Gänze einem steuerbefreiten Umsatz zuzurechnen sind und aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht zusteht?

3. Falls Frage 1 zu verneinen ist: Steht nach Artikel 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Vorsteuerabzug zu, weil die sonstigen Leistungen (Werbung, Anwaltskosten, rechtliche und technische Beratung), welche den Vorsteuerabzug begründen sollen, für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmens verwendet werden?

(2) Das österreichische Recht:

(A) Zu den Vorlagefragen:

Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 1994/663 idF BGBl. I 1999/106

(a) Steuerbefreiungen:

§ 6 Abs. 1: Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei ...

Z 8 lit. f: ...die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren.

(b) Vorsteuerabzug:

§ 12 Abs. 1: Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen ...

Z 3: die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz geschuldeten Beträge für sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

§ 12 Abs. 3: Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen ...

Z 2: die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Z 3: die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden.

(c) Sonstige Leistung:

§ 3a Abs. 1: Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Abs. 9: Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt ...

lit. a: Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmens ausgeführt, so ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

lit. b: Ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ausgeführt.

lit. c: Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt, eine sonstige Leistung an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, soweit sie nicht Unternehmer ist, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.

Abs. 10: Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind ...

Z 2: die Leistungen die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen.

Z 3: die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer.

Z 4: die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung.

Z 7: die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis h und Z 9 lit. c bezeichneten Art.

Abs. 12: In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung.

(d) Steuerschuldner:

§ 19 Abs. 1: Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung. Bei den im § 3a Abs. 10 genannten Leistungen sowie bei Vermittlungsleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn (1) der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und (2) der Leistungsempfänger Unternehmer ist und im Inland Wohnsitz (Sitz), gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat. Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

(B) Zu den Voraussetzungen der Vorlage:

Bundesgesetz über den unabhängigen Finanzsenat (UFGS), BGBl. I 2002/97

§ 1 Abs. 1: (Verfassungsbestimmung) Für das Bundesgebiet wird ein unabhängiger Finanzsenat als unabhängige Verwaltungsbehörde errichtet.

Abs. 2: Der unabhängige Finanzsenat umfasst die Geschäftsbereiche Steuern und Beihilfen (Finanzämter), Zoll (Zollämter) und Finanzstrafrecht (Finanzämter und Zollämter als Finanzstrafbehörden erster Instanz). Für jeden Geschäftsbereich sind im Rahmen der Geschäftsverteilung in erforderlicher Anzahl Berufungssenate zu bilden.

Abs. 3: Der Sitz (Behördenleitung) des unabhängigen Finanzsenates befindet sich in Wien. Außenstellen (Landessenate) bestehen in Feldkirch, Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Linz, Salzburg und Wien.

§ 2: Dem unabhängigen Finanzsenat obliegen die ihm durch Abgabenvorschriften (§ 3 Abs. 3 BAO) und das Finanzstrafgesetz, BGBl. Nr. 129/1958, übertragenen Aufgaben.

§ 3 Abs. 1: Der unabhängige Finanzsenat besteht aus der erforderlichen Anzahl hauptberuflicher und nebenberuflicher Mitglieder.

Abs. 2: Hauptberufliche Mitglieder sind der Präsident, die Vorsitzenden der Berufungssenate und die sonstigen hauptberuflichen Mitglieder.

Abs. 3: Nebenberufliche Mitglieder sind entsendete Mitglieder.

Abs. 4: Die hauptberuflichen Mitglieder werden vom Bundespräsidenten unbefristet ernannt.

§ 4 Abs. 1: Die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates haben vor Antritt ihres Amtes folgendes Gelöbnis zu leisten: "Ich gelobe, die geltenden Gesetze, insbesondere die Verfassung zu verfolgen, mein Amt mit ganzer Kraft, unparteiisch nach bestem Wissen und Gewissen auszuüben und über alle einer Geheimhaltungspflicht unterliegenden Tatsachen Stillschweigen zu bewahren."

§ 5 Abs. 1: Die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates dürfen für die Dauer ihres Amtes keine Tätigkeit ausüben, die Zweifel an der unabhängigen Ausübung ihres Amtes hervorrufen könnte.

Abs. 2: Die hauptberuflichen Mitglieder dürfen überdies keine Tätigkeit ausüben, die sie an der Erfüllung ihrer dienstlichen Aufgaben behindert oder die Vermutung einer Befangenheit hervorruft oder sonstige wesentliche dienstliche Interessen gefährdet.

§ 6 Abs. 1: (Verfassungsbestimmung) Die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates sind bei Besorgung der ihnen nach den §§ 2, 7 und 8 zukommenden Aufgaben an keine Weisungen gebunden.

Abs. 2: Das Amt eines hauptberuflichen Mitgliedes des unabhängigen Finanzsenates endet durch Auflösung des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses, Versetzung oder Übertritt in den Ruhestand und Enthebung vom Amt.

Abs. 3: Ein hauptberufliches Mitglied des unabhängigen Finanzsenates darf seines Amtes nur durch Beschluss der Vollversammlung (§ 7) oder eines von ihr gebildeten Ausschusses (§ 8) enthoben werden. Es ist zu entheben, wenn es ...

Z 5: entgegen der Bestimmung des § 5 eine Tätigkeit ausübt, die mit der Stellung seines Amtes unvereinbar ist.

§ 11: Die Vollversammlung hat die Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates zu beschließen. Ihr erforderlicher Inhalt ergibt sich aus den Abgabenvorschriften und dem Finanzstrafgesetz.

§ 14: Der unabhängige Finanzsenat ist Dienstbehörde im Sinne des § 2 der Dienstrechtsverfahrensverordnung.

§ 16 Abs. 4: Eine Änderung des Dienstortes eines Mitglieds ist nur mit dessen schriftlicher Zustimmung zulässig; sonst ist eine Versetzung (§ 38 BDG 1979) oder Dienstzuteilung (§§ 39, 39a BDG 1979) ausgeschlossen.

Bundesgesetz vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung), BGBI. 1961/194 idF BGBI. I 2002/97 (AbgRmRefG):

§ 183 Abs. 4: Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

§ 260: Über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide hat der unabhängige Finanzsenat (§ 1 UFSG) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden, soweit nichts anderes bestimmt ist.

§ 270 Abs. 1: Die Geschäftsverteilung (§ 11 UFSG) hat festzulegen,

Z 1 ... die Zuständigkeit der Vorsitzenden...

Z 2 ... welche (höchstens sieben) hauptberufliche Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates dem Vorsitzenden je Senat zugewiesen sind, wobei eine Zuweisung zu mehreren Senaten zulässig ist

Abs. 4: Rückwirkende Änderungen der Bestellung sind im Interesse der Gleichmäßigkeit der Arbeitsbelastung und im Fall der langandauernden Verhinderung des Referenten zulässig. Dies ist nur mit Zustimmung des Präsidenten des unabhängigen Finanzsenates und abgesehen vom Fall der langandauernden Verhinderung des Referenten weiters nur mit dessen Zustimmung zulässig.

Abs. 5: Der Berufungssenat besteht aus folgenden vier Personen: 1. Der Vorsitzende, 2. der Referent, wenn jedoch der Vorsitzende selbst Referent ist, ein weiteres hauptberufliches Mitglied, 3. zwei entsendete Mitglieder, wobei je ein Mitglied von einer gesetzlichen Berufsvertretung selbständiger Berufe und von einer gesetzlichen Berufsvertretung unselbständiger Berufe entsendet sein muss.

§ 271: (Verfassungsbestimmung) Die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden.

§ 276 Abs. 7: Partei im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist auch die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist.

§ 279 Abs. 3: Der Referent (§ 270 Abs. 3) kann die Parteien zur Erörterung der Sach- u. Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreites laden.

§ 282: Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer, in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

§ 285 Abs. 2: Der Referent hat die Sache vorzutragen Dann hat der Berufungssenat erforderlichenfalls weitere Beweisaufnahmen vorzunehmen und die Parteien zu hören. Das letzte Wort kommt den Parteien (§ 78) zu.

§ 289 Abs. 1: Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

§ 292: Das Recht, gegen die Entscheidung über eine Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes oder wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften Beschwerde gemäß Art. 131 Abs. 2 Bundesverfassungsgesetz an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben, wird auch der Abgabenbehörde erster Instanz (§ 276 Abs. 7) eingeräumt.

(3) Sachverhalt:

(a) Die berufungswerbende Gesellschaft (K. AG) ist eine Aktiengesellschaft, mit dem Geschäftsgegenstand "Entwicklung und Vertrieb von elektromedizinischen Geräten aller Art, insbesondere Ultraschallgeräten für Medizin und Technik und anderen medizinischen Geräten." Die Gesellschaft ist konsolidierungspflichtiges Mutterunternehmen im Sinne des § 244 HGB, der Konzernabschluss wird nach den Bestimmungen des § 245a HGB aufgestellt. Mit Beschluss der ordentlichen Hauptversammlung vom 18. Januar 2000 wurde (unter Tagesordnungspunkt h) folgende Änderung des Grundkapitals beschlossen: "Erhöhung des Grundkapitals der Gesellschaft von 10.000.000,00 € um 2.500.000,00 € auf 12.500.000,00 € durch Ausgabe von 2.500.000 auf Inhaber lautenden Stückaktien, mit Stimmrecht und Gewinnberechtigung ab 1. November 1999 gegen Bareinlage von 1,00 € je Stückaktie, unter Ausschluss des Bezugsrechtes der Aktionäre und der ausschließlichen Zulassung einer Emissionsbank zum Bezug aller neuen Aktien, wobei die Emissionsbank die neuen Aktien mit eigenem Namen aber für Rechnung der Anleger übernimmt und bei Zeichnung 25% des Ausgabebetrages sowie die restlichen 75% mit dem Plazierungserlös einzahlt. Der

Zulassungsausschuss der Frankfurter Wertpapierbörse hat am 24. März 2000 beschlossen, die 12.500.000,00 € auf den Inhaber lautenden Stammaktien (Stückaktien) der K. AG zum Börsenhandel mit Aufnahme des Handels im Neuen Markt zuzulassen. Die Emissionsbank hat daher die 2.500.000 aus der Kapitalerhöhung stammenden, auf Inhaber lautenden Stückaktien gegen Bareinlage von 1,00 € und einem Plazierungspreis von 21,00 € je Aktie ausgegeben."

Die bezeichnete Gesellschaft notiert somit seit 23. März 2000 am Neuen Markt in Frankfurt, Deutschland.

(b) In dem vor dem Senat 1 des Unabhängigen Finanzsenates der Außenstelle Linz angefochtenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 vom 5. Juli 2002, wurden Vorsteuern, die in Zusammenhang mit dem Börsengang der österreichischen Firma in Deutschland standen (Kosten der Börseneinführung), nicht zum Abzug zugelassen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994 seien Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze (ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren) unecht steuerbefreit. Dazu gehörten auch die sonstigen Leistungen im Emissionsgeschäft, wie die Übernahme und Plazierung von Neuemissionen und die Börseneinführung von Wertpapieren. Nach § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 sei ein Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen, als ein Unternehmer sonstige Leistungen zur Ausführung (unecht) steuerfreier Umsätze in Anspruch nehme, nach § 12 Abs. 3 Z 3 soweit der Unternehmer Umsätze im Ausland ausgeführt, die - wären sie im Inland ausgeführt worden - steuerbar und steuerfrei seien.

Nach § 3a Abs. 10 Z 7 UStG 1994 gehörten zu den sonstigen Leistungen des § 3a Abs. 9 auch die in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis h geregelten Leistungen (darunter auch die Leistungen aus den Wertpapieremissionen). Die von der berufungswerbenden Firma erbrachten sonstigen Leistungen an der Frankfurter Börse seien unter § 3a Abs. 12 einzurichten, da § 3a Abs. 9 nicht zur Anwendung komme. Die angeführten Wertpapierumsätze des österreichischen Unternehmens seien demgemäß in Österreich steuerbar, aber unecht steuerbefreit.

Das Urteil des EuGH vom 26. Juni 2003, Rechtssache 442/01 (KapHag Renditefonds) sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil ein Börsengang (Aufnahme von Aktionären) nicht ohne weiteres mit der Aufnahme von Gesellschaftern in eine Personengesellschaft zu vergleichen sei. Selbst bei Verneinung eines Leistungsaustausches (durch analoge Anwendung

des vorbezeichneten Urteils) stehe die Vorsteuer nicht zu. Dies ergebe sich aus einem Umkehrschluss aus dem Artikel 17 Abs. 3 Buchstaben b und c sowie Abs. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

(c) Die Berufungswerberin verwies in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 auf Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und stellte fest, Vorsteuern könnten geltend gemacht werden, soweit die zugrundeliegenden Dienstleistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet würden. Dabei müsse die Leistung nicht direkt für die Entstehung steuerbarer Umsätze verwendet werden (mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 5. Juni 1982, Rechtssache 15/81, "Gaston Schul"). Auch die Entscheidung des EuGH vom 22. Februar 2001, Rechtssache 408/98 ("Abbey National") sei ein Ausfluss dieser Denkweise, wonach Kosten für Dienstleistungen Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit seien. Die berufungswerbende Gesellschaft hielt weiters das Urteil des EuGH vom 26. Juni 2003, Rechtssache 442/01 ("KapHag Renditefonds"; Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen Zahlung einer Bareinlage) beim gegenständlichen Berufungsfall für anwendbar, da es inhaltlich nicht um die Veräußerung (im Zusammenhang mit Art. 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie), sondern um die Begründung von Anteilen gehe und zwischen einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft in der bezeichneten Rechtsfrage kein Unterschied bestehe. Nicht nachvollziehbar sei die Auffassung, wonach die Vorsteuer auch bei Verneinung des Leistungsaustausches nicht zustehe.

(d) Die Bedenken des Berufungssenates im Hinblick auf die Einstufung der bezeichneten Leistungen, des geltend gemachten Vorsteuerabzuges und der Auslegung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie stellen sich wie folgt dar:

(A) Nach den im Urteil vom 6. Februar 1997, Rechtssache C-80/95 ("Harnas & Helm CV") erläuterten Grundsätzen können die in Art. 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Umsätze dann in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, wenn sie (1) im Rahmen des gewerbsmäßigen Wertpapierhandels, (2) zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften (an denen die Beteiligung besteht) erfolgen, oder (3) eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen. Zweifelhaft erscheint es, ob die Aktienausgabe im Rahmen eines Börsenganges nicht zumindest unter (1) subsumiert werden kann, sodass eine wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Art. 4 Abs. 2

der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (und zugleich ein steuerfreier Umsatz) vorliegt. Dass die in diesem Bereich tätige Gesellschaft selbst die Eigenschaft eines gewerbsmäßigen Wertpapierhändlers nicht aufweisen muss, damit unter Umständen eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 vorliegt, hat der EuGH bereits im Urteil vom 20. Juni 1996, Rechtssache C-155/94 ("Wellcome Trust Ltd.") ausgeführt. Ist die Ausgabe von Aktien als wirtschaftliche Betätigung im obangeführten Sinn zu werten, stellt sich die Frage, ob die im Zusammenhang mit der Aktienausgabe bezogenen Dienstleistungen zur Gänze einem steuerbefreiten Umsatz zuzurechnen sind.

Nach der österreichischen Rechtslage stellt die Emission von Wertpapieren einen (unecht) steuerbefreiten Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994 dar, der zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt. Die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Wertpapieremission wurden an der Frankfurter Börse erbracht. Insoweit die Empfänger dieser Leistung Private im Gemeinschaftsgebiet sind, ist § 3a Abs. 9 lit. a bis c nicht anwendbar und es gilt die allgemeine Regel des § 3a Abs. 12, wonach der Ort maßgeblich ist, an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (diesfalls Österreich), ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht. Ist der Empfänger Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Diese (im Gemeinschaftsgebiet erbrachten) Umsätze wären im Inland steuerbar und (unecht) steuerbefreit, wenn sie im Inland erbracht worden wären, sodass auch hier eine Vorsteuerabzugsberechtigung gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 nicht besteht.

In Art. 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie findet sich eine im Vergleich zur österreichischen Rechtslage nahezu wortgleiche Regelung betreffend Wertpapierumsätze. Nach Art. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen diejenigen im Inland ausgeführten Tätigkeiten der Mehrwertsteuer, die wirtschaftlicher Natur sind. Gemäß Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie umschließt der Begriff wirtschaftliche Tätigkeit alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder auch nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen. Nach der bisherigen Rechtsprechung des EuGH (zB. Urteil vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90, "Polysar Investments"; Urteil vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C-80/95, "Harnas & Helm CV") ist der in Art. 4 der Richtlinie festgelegte Anwendungsbereich sehr weit.

Nach Ansicht des Berufungssenates dienen die den strittigen Vorsteuerbeträgen zugrundeliegenden Dienstleistungen ausschließlich der Vorbereitung, Unterstützung und Durchführung des Börseganges und sind diesem eindeutig zuordenbar (sodass auch eine Einstufung der Leistungen als Hilfsumsatz im Sinne des Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht Betracht kommt). Besagte Kosten werden damit nicht zu einem Bestandteil der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens (die als solche in den Preis ihrer Produkte eingehen).

Bei Vorliegen eines Leistungsaustausches zwischen der Gesellschaft und den Aktionären (und der Richtigkeit der Rechtsmeinung des zuständigen Finanzamtes, wonach die Aufnahme eines Gesellschafters einer Personengesellschaft gegen Bareinlage nicht mit der Erhöhung des Grundkapitals und der Ausgabe von Aktien an (zukünftige) Aktionäre vergleichbar sei) stehen somit die bezogenen Dienstleistungen sowohl nach nationalen Rechtsvorschriften als auch nach dem Recht der Europäischen Gemeinschaften im Zusammenhang mit steuerbefreiten Leistungen. Die für die bezogenen Dienstleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer darf demnach nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

(B) Sind die genannten Leistungen aber (analog dem Urteil in der Rechtssache KapHag Renditefonds) nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen, so stellt sich die Frage, ob sich der EuGH den Ausführungen des Generalanwaltes (Colomer) zur selben Rechtssache im Schlussantrag vom 6. Februar 2003 anschließt, wonach der Abzug der Vorsteuer auch in diesem Fall nicht zulässig ist: Der Generalanwalt führt zur bezeichneten Rechtssache KapHag Renditefonds (C-442/01) in seinem Schlussantrag vom 6. Februar 2003, Randnummer 50 aus: "Deshalb kann ich behaupten, dass die Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft gegen eine Bareinlage auf keinen Fall in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, so dass im Ausgangsverfahren ein Abzug der Mehrwertsteuer, die für die im Hinblick auf diese Aufnahme eines Gesellschafters erbrachten Dienstleistungen gezahlt wurde, nicht in Betracht kommt" (unter Verweis auf Artikel 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie). Das Urteil des EuGH zur Rechtssache C-442/01 vom 26. Juni 2003 lässt offen, ob dieser Interpretation zu folgen ist, weil darin nur die Ausgangsfrage nach dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit gemäß Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie beantwortet wird.

Die im Vorabentscheidungsersuchen formulierten Fragen ergeben sich demnach aus den eingangs dargestellten Sachverhaltskonstellationen.

(4) Voraussetzung der Vorlage:

(a) Der vorlegende Berufungssenat 1 der Außenstelle Linz ist laut Geschäftsverteilung (vorläufige Geschäftsverteilung der Außenstelle Linz vom 21. Januar 2003; von der Vollversammlung am 14. Mai 2003 beschlossene Geschäftsverteilung) des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) für eine Entscheidung über die gegenständliche Berufung gegen den vom Finanzamt Linz erlassenen Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2000 zuständig. Die Beantwortung der gestellten Fragen wird für die Erlassung einer Entscheidung für erforderlich gehalten, sie sind in einem konkreten und echten Rechtsstreit entstanden und für die Lösung der Rechtsfrage von entscheidender Bedeutung. Das Verfahren vor dem vorlegenden Berufungssenat ist zum Zeitpunkt der Vorlage noch anhängig.

(b) Die Befugnis zur Stellung eines Antrages auf Vorabentscheidung (insbesondere über die Auslegung von Gemeinschaftsrecht) kommt nur Gerichten in gemeinschaftsrechtlichem Sinn zu: Art 177 Abs. 2 EG-Vertrag (jetzt Art. 234 Abs. 2 EG).

Mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl I 2002/97, wurden ab 1. Januar 2003 die früheren Berufungssenate der Finanzlandesdirektionen durch den Unabhängigen Finanzsenat ersetzt.

Maßgebend für die Befugnis zur Stellung von Anträgen auf Vorabentscheidung sind nachstehende in der Rechtsprechung des EuGH entwickelte Kriterien dieses Gerichtsbegriffes (zB EuGH vom 17.9.1997, Rechtssache C-54/96 und vom 30.5.2002, Rechtssache C-516/99):

(1) Institution auf gesetzlicher Grundlage und ständige Einrichtung:

Die Verfassungsbestimmung des § 1 Abs. 1 UFSG regelt ausdrücklich, dass "für das Bundesgebiet ein unabhängiger Finanzsenat als unabhängige Verwaltungsbehörde eingerichtet wird." Dessen sachliche Zuständigkeit erstreckt sich gemäß § 1 Abs. 2 UFSG auf Steuern und Beihilfen, Zoll und Finanzstrafrecht. Der Sitz befindet sich in Wien, Außenstellen bestehen in Feldkirch, Innsbruck, Graz, Klagenfurt, Linz, Salzburg und Wien (Landessenate). Für jeden Geschäftsbereich werden im Rahmen der Geschäftsverteilung Berufungssenate gebildet. Diese haben gemäß § 260 BAO über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu

entscheiden. Ein Berufungssenat besteht nach § 270 Abs. 5 BAO aus dem Vorsitzenden, dem Referenten und zwei von gesetzlichen Berufsvertretungen entsandten Mitgliedern. Die Entscheidung über die Berufung obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, ausgenommen der Berufungswerber oder der Referent selbst beantragt die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 BAO).

Es liegt somit eine ständige Einrichtung auf gesetzlicher Grundlage vor.

(2) Unabhängigkeit (Weisungsfreiheit):

Die institutionelle Garantie ergibt sich aus der erwähnten Verfassungsbestimmung des § 1 Abs. 1 UFSG. In § 6 Abs. 1 UFSG (ebenfalls Verfassungsbestimmung) ist geregelt, dass die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates bei Besorgung der ihnen nach den §§ 2,7 und 8 UFSG zukommenden Aufgaben an keine Weisungen gebunden sind. § 2 UFSG verweist auf die durch Abgabenvorschriften und das Finanzstrafgesetz geregelten Aufgaben. Ebenso regelt § 271 BAO mit Verfassungsbestimmung die Weisungsfreiheit der Mitglieder des UFS in Ausübung ihres Amtes. Weisungsfreiheit besteht für alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Entscheidung über Berufungen, Vorlageanträge und Devolutionsanträge. Sie bezieht sich auf den Inhalt der Entscheidungen und das Ermittlungsverfahren und besteht sowohl gegenüber dem Bundesministerium für Finanzen (BMF), als auch gegenüber den Organwaltern des UFS.

Die Unabhängigkeit der Mitglieder des UFS wurde zudem mittels weiterer Maßnahmen noch ausgebaut: So werden die hauptberuflichen Mitglieder gemäß § 3 Abs. 4 UFSG vom Bundespräsidenten unbefristet ernannt, ihres Amtes enthebbar sind sie gemäß § 6 Abs. 3 UFSG nur durch Beschluss der Vollversammlung oder eines von ihr gebildeten Ausschusses. Eine Änderung des Dienstortes von Mitgliedern ist gemäß § 16 Abs. 4 UFSG nur mit deren schriftlicher Zustimmung möglich. Die hauptberuflichen Mitglieder sind damit faktisch unabsetzbar und unersetzbar. Eine Mischverwendung der Mitglieder (Tätigkeit in anderen Bereichen der Finanzverwaltung) ist nicht zulässig. Dies ergibt sich aus der Regelung des § 5 UFSG, wonach Mitglieder für die Dauer ihres Amtes keine Tätigkeit ausüben dürfen, die Zweifel an der unabhängigen Ausübung ihres Amtes hervorrufen könnte. Der UFS ist auch keine Oberbehörde der erstinstanzlichen Behörden, deren Berufungen er bearbeitet.

Umgekehrt können Bescheide des UFS durch das BMF nicht aufgehoben werden.

Rückwirkende Änderungen der Zuweisung einer Berufung sind gemäß § 270 Abs. 4 BAO nur in besonderen Ausnahmefällen mit Zustimmung des Präsidenten des UFS und mit Ausnahme der langandauernden Verhinderung nur mit Zustimmung des Referenten zulässig. Durch die

Regelungen der §§ 11 UFG (Beschluss der Geschäftsverteilung durch die Vollversammlung) und 270 BAO (Konkretisierung der Geschäftsverteilung), wird die Unabhängigkeit der Organwalter nach außen hin gesetzlich festgeschrieben. Der UFS ist auch im Interesse einer autonomen Verwaltungsstruktur kraft Gesetz als nachgeordnete Dienstbehörde verankert (§ 14 UFG), das heißt, er nimmt alle Dienstrechtsangelegenheiten für seine Bediensteten selbst wahr (und verfügt damit über die Kompetenz einer Dienstbehörde).

(3) Obligatorische Gerichtsbarkeit:

Diese ergibt sich aus § 2 UFG, wonach dem UFS die durch Abgabenvorschriften und das Finanzstrafgesetz übertragenen Aufgaben zufallen. § 260 BAO regelt die Zuständigkeit des UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz für Entscheidungen über Berufungen betreffend Bescheide von Finanzämtern oder der Finanzlandesdirektionen.

(4) Kontradiktorisches Verfahren mit Rechtsprechungscharakter, das zu bindenden und vollstreckbaren Entscheidungen durch nichtbeteiligte Dritte führt und in den Rechtsnormen angewendet werden:

In Abkehr von dem bisher bei den Berufungssenaten der Finanzlandesdirektionen bestehenden Verfahren wurde ab 1. Januar 2003 ein kontradiktorisches Verfahren gesetzlich geregelt. Gemäß § 276 Abs. 7 BAO ist die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid angefochten ist, ebenso Partei im Berufungsverfahren ("Amtspartei") wie der Berufungswerber. Diese kann gemäß § 292 BAO auch Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erheben. Das kontradiktoriale Verfahren ist durch eine ganze Reihe von zusätzlichen Bestimmungen abgesichert und ausgestaltet. So steht etwa auch der Amtspartei das Recht auf Akteneinsicht, Parteiengehör, Ablehnung von Sachverständigen oder Mitgliedern des Berufungssenates zu. Gemäß § 183 Abs. 4 BAO ist beiden Parteien Gelegenheit zu geben, sich zur Beweisaufnahme zu äußern, nach § 279 Abs. 3 BAO können die Parteien zur Erörterung der Sach- u. Rechtslage und zur Beilegung des Rechtsstreits geladen werden und beide Parteien haben nach § 285 Abs. 2 BAO ein Recht auf Gehör in der mündlichen Verhandlung (auch im monokratischen Verfahren).

Das Verfahren hat Rechtsprechungscharakter, ein ordentliches Rechtsmittel ist gemäß § 291 BAO gegen Bescheide des UFS nicht zulässig, diese sind aber mit Beschwerde beim Verwaltungs- oder Verfassungsgerichtshof anfechtbar.

Aufgrund der Stellung des UFS als unabhängige Verwaltungsbehörde, erfolgen die Entscheidungen durch nichtbeteiligte Dritte in Anwendung der materiellen und formellen

Abgabengesetze und des Finanzstrafgesetzes 1958. Es besteht einerseits eine klare funktionelle Trennung zwischen den Berufungssenaten des UFS und jenem Teil der Steuerverwaltung, der mit der Erhebung und Berechnung der Abgaben betraut ist (bestehende institutionelle Verbindungen mit dem BMF ändern daran nichts). Andererseits haben die Mitglieder des UFS gemäß § 4 UFSG ihr Amt mit "ganzer Kraft, unparteiisch nach bestem Wissen und Gewissen auszuüben". Die Mitglieder sind damit von Gesetzes wegen verpflichtet, beiden Parteien in gleicher Weise unparteiisch Gehör zu schenken und werden damit zu unabhängigen Kontroll- u. Rechtsschutzorganen, die sogar Bescheide der Amtspartei kassieren können, wenn diese Ermittlungen unterlässt (§ 289 Abs. 1 BAO).

Gemessen an den bezeichneten Kriterien kommt den Berufungssenaten des Unabhängigen Finanzsenates "Gerichtseigenschaft" im Sinne der ständigen Judikatur des EuGH zu, da sie als weisungsfreie (Kollegial)Behörden mit Ansätzen zur Selbstverwaltung im Rahmen fairer Verfahren regelmäßig öffentliche Verhandlungen durchzuführen haben und somit die vorab angeführten Kriterien in ausreichendem Ausmaß erfüllen.

Linz, am 30. Oktober 2003