

## SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 7. März 2006<sup>1</sup>

1. Das vorliegende Ersuchen um Vorabentscheidung nach Artikel 234 EG betrifft die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes für die Zwecke der Mehrwertsteuer, die nach der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates (im Folgenden: Sechste Richtlinie)<sup>2</sup> erhoben und eingezogen wird.

2. In der Rechtssache vor dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof geht es um eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, die in Österreich eine Vielzahl von Fischereikarten kaufte, wo sie keine Lieferungen durchführt und deshalb für den Verkauf dieser Karten, die zum Fischen an bestimmten Teilstücken eines in Österreich gelegenen Flusses berechtigen, nicht für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert ist.

3. Das nationale Gericht möchte wissen, ob dieser Weiterverkauf der Fischereikarten

eine „Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie darstellt.

4. Ist dies der Fall, so ist die Dienstleistung in Österreich zu versteuern, wo das Grundstück gelegen ist, und die beschwerdeführende Gesellschaft muss sich deshalb in Österreich für mehrwertsteuerliche Zwecke registrieren lassen, wo sie dann die in dem Preis, den sie für die Fischereikarten gezahlt hat, enthaltene Vorsteuer abziehen kann.

5. Ist dies nicht der Fall und die Leistung als gewöhnliche Dienstleistung nach Artikel 9 Absatz 1 einzuordnen, so liegt der Ort der Dienstleistung in Deutschland, wo die Gesellschaft den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, und anstatt einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, muss sie eine Erstattung nach dem von der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates (im Folgenden: Achte Richtlinie)<sup>3</sup> vorgesehenen Verfahren beantragen.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1). Eine inoffizielle konsolidierte Fassung der Sechsten Richtlinie findet sich unter <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 — Vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11).

## Rechtlicher Rahmen

### *Einschlägige Vorschriften des Gemeinschaftsrechts*

6. Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. Artikel 5 Absatz 3 Buchstaben a und b ermächtigt die Mitgliedstaaten, „bestimmte Rechte an Grundstücken“ und „dingliche Rechte, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben“, als körperlichen Gegenstand zu behandeln.

7. Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie definiert eine Dienstleistung als „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“. Diese Leistung kann u. a. „in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands“ und „in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden“, bestehen.

8. In der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie heißt es, dass „die Bestimmung des steuerbaren Umsatzes insbesondere hinsichtlich ... der Dienstleistung zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mit-

gliedstaaten geführt [hat]“. Artikel 9 der Sechsten Richtlinie enthält deshalb Regeln für die Bestimmung des Ortes, an dem eine Dienstleistung als für mehrwertsteuerliche Zwecke erbracht gilt (und an dem die erbrachte Dienstleistung daher zu versteuern ist).

9. Artikel 9 Absatz 1 stellt die allgemeine Regel auf, dass eine Dienstleistung an dem Ort als erbracht gilt, „an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort“.

10. Artikel 9 Absatz 2 enthält sodann einige Sonderregelungen auf der Grundlage der allgemeinen Regel des Artikels 9 Absatz 1. Nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a gilt „als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist“.

11. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e zählt eine Reihe von Dienstleistungen auf, die, wenn sie u. a. an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch

außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, als an dem Ort erbracht gelten, „an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort“. Diese Aufzählung enthält u. a. „Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen“ und die „Gestellung von Personal“.

dern vielmehr das Recht auf den allgemeinen Vorsteuerabzug nach den Artikeln 17 ff. der Sechsten Richtlinie zu.

#### *Einschlägige nationale Rechtsvorschriften*

14. § 3a Absatz 6 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie mit nahezu identischem Wortlaut um.

12. Artikel 13 sieht Befreiungen von der Mehrwertsteuer vor. Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b sind u. a. die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken von der Steuer befreit.

15. Eine Verordnung des österreichischen Bundesministers für Finanzen<sup>4</sup>, die auf der Grundlage des UStG 1994 erlassen wurde, setzt u. a. die Maßgaben der Achten Richtlinie um. Nach dieser Verordnung entsteht das Recht auf Erstattung der in Österreich entrichteten Vorsteuer u. a., wenn das nicht in Österreich ansässige Unternehmen (späteren) weiteren Umsatz erzielt hat, für den *nicht* Österreich als Ort der Dienstleistung und damit als Ort der Besteuerung gilt. Wenn jedoch dieser weitere Umsatz auf einer Leistung beruht, die in Österreich erbracht wurde, besteht kein Recht auf eine Erstattung der Vorsteuer nach dieser Verordnung, sondern auf einen Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Vorschriften.

13. Die Regeln für Erstattungen bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen finden sich in der Achten Richtlinie. Im Wesentlichen entsteht das Recht auf Erstattung der Vorsteuer nach der Achten Richtlinie, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und im Gebiet des Staates, in dem die Vorsteuer erhoben wurde, keinen weiteren steuerbaren Umsatz erzielt hat. Wenn der Steuerpflichtige hingegen im Gebiet des Staates, in dem die Vorsteuer entrichtet wurde, weiteren steuerbaren Umsatz erzielt hat, steht ihm nicht mehr das Recht auf Erstattung dieser Mehrwertsteuer nach der Achten Richtlinie, son-

4 — Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, veröffentlicht in BGBl. Nr. 279/1995.

### Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

16. Die Rudi Heger GmbH (im Folgenden: Heger) ist eine in Deutschland ansässige Gesellschaft. Sie hat keine Betriebsstätte in Österreich. 1997 und 1998 kaufte sie von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft, der Flyfishing Adventure GmbH (im Folgenden: Flyfishing) Fischereikartenkontingente für den Fluss Gmunder Traun in Oberösterreich. Mit dem Erwerb dieser Kontingente erhielt Heger Fischereikarten, die zum Fischen in bestimmten Teilstücken dieses Flusses für einen gewissen Zeitraum berechtigten. Sie verkaufte diese Karten europaweit an eine große Zahl von Abnehmern.

17. Flyfishing stellte Heger zusätzlich zum Kaufpreis für die Fischereikarten österreichische Mehrwertsteuer in Höhe von 20 %, insgesamt 152 000 ATS (ca. 11 045 Euro), in Rechnung.

18. Im Dezember 1999 stellte Heger bei der zuständigen nationalen Behörde einen Antrag auf Erstattung der im Zusammenhang mit den Fischereikarten für 1997 und 1998 entrichteten Umsatzsteuer nach den in österreichisches Recht umgesetzten Regeln der Achten Richtlinie.

19. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass dieser Antrag mit der Begründung abgelehnt wurde, dass der Weiterverkauf der Fischereikarten durch Heger an ihre Kunden eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem in Österreich gelegenen Grundstück darstelle. Eine solche Dienstleistung gelte daher (unabhängig von der Tatsache, dass Heger, die Dienstleistende, in Deutschland ansässig gewesen sei) als Dienstleistung, die in Österreich erbracht worden und zu versteuern sei. Deshalb lägen nach den die Achte Richtlinie umsetzenden österreichischen Vorschriften die Voraussetzungen für eine Erstattung der auf den Verkauf der Fischereikartenkontingente durch Flyfishing an Heger entrichteten Vorsteuer nicht vor.

20. Heger focht diese Entscheidung vor dem nationalen Gericht an, das das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

Stellt die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten eine „Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dar?

21. Italien und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung ist nicht beantragt und nicht durchgeführt worden.

## Würdigung

22. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie kann in der vorliegenden Rechtssache nur zur Anwendung kommen und der Umsatz kann als „Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück“ nur gelten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss die Übertragung von Fischereikarten eine „Dienstleistung“ darstellen, zweitens müssen die Flussabschnitte, auf die sich die Fischereikarten beziehen, als „Grundstück“ qualifiziert werden können, und schließlich muss es einen ausreichend engen Zusammenhang zwischen den beiden geben. Wenn dies der Fall ist, gilt als Ort des steuerbaren Umsatzes Österreich, wo der Fluss liegt.

23. Drei Vorbemerkungen sind erforderlich.

24. Erstens hat der Gerichtshof entschieden, dass, da in der Sechsten Richtlinie eine ausdrückliche Definition der in ihr enthaltenen Begriffe und ein Verweis auf die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten fehlen, diese Begriffe eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts sind und daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern<sup>5</sup>. So hat der Gerichtshof z. B., als er die in

Artikel 13 der Sechsten Richtlinie<sup>6</sup> vorgesehenen Befreiungen ausgelegt hat, den Begriffen „Grundstück“ und „Verpachtung“ gemeinschaftsrechtliche Definitionen gegeben wie auch dem Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe e der Sechsten Richtlinie<sup>7</sup>.

25. Die gleiche Argumentation muss vermutlich für die Definition der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe gelten. In Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a werden die in ihm verwendeten Begriffe nicht ausdrücklich definiert, und es wird für ihre Definition auch nicht auf die nationalen Rechtsordnungen verwiesen. Da es keinen speziellen gegenteiligen Hinweis gibt und um der Rechtssicherheit willen, sollte selbstverständlich einem Begriff, der in verschiedenen Bestimmungen derselben Gemeinschaftsmaßnahme verwendet wird, dieselbe Bedeutung gegeben werden. Wie der Gerichtshof bereits zu Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e<sup>8</sup> entschieden hat, ergibt sich aus der siebten Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie außerdem, dass der Zweck der Regelungen in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a darin besteht, gemeinsame und einheitliche Kriterien anzuwenden, um Konflikte zwischen nationalen Gerichten, eine zwischen den Mitgliedstaaten unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuersysteme sowie eine Doppelbesteuerung und eine Nichtbesteuerung zu vermeiden. Dies kann nur

5 — Vgl. z. B. zu Artikel 13 der Sechsten Richtlinie Urteil des Gerichtshofes vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-275/01 (Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965, Randnr. 22 und die dort zitierte Rechtsprechung). Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache C-315/00 (Maierhofer, Slg. 2003, I-563, Nr. 34).

6 — Urteil Sinclair Collis, angeführt in Fußnote 5.

7 — Urteil des Gerichtshofes vom 17. November 1993 in der Rechtssache C-73/92 (Kommission/Spanien, Slg. 1993, I-5997, Randnr. 12).

8 — Ebenda.

dadurch erreicht werden, dass die Begriffe in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a eine gemeinschaftsrechtliche Definition erhalten<sup>9</sup>.

26. Zweitens ist bei der Auslegung des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, in der Regel der „vorrangige Anknüpfungspunkt“<sup>10</sup>. Der Gerichtshof hat jedoch im Urteil Dudda<sup>11</sup> festgestellt, dass Artikel 9 Absatz 1 „keinen Vorrang gegenüber Absatz 2 [hat]. In jedem Einzelfall stellt sich vielmehr die Frage, ob eine der Bestimmungen des Artikels 9 Absatz 2 einschlägig ist; andernfalls gilt Absatz 1.“

27. Drittens ist in der Tat das Grundprinzip hinter der Mehrwertsteuer, die eine Verbrauchsteuer ist, dass sie am Ort des Verbrauchs erhoben werden sollte<sup>12</sup>. Allerdings stellt die Sechste Richtlinie für Dienstlei-

stungen die Grundregel auf, dass, wie in Artikel 9 Absatz 1 vorgesehen, der Ort der Dienstleistung und *folglich* der Ort der Besteuerung dort ist, wo der Dienstleistende ansässig ist. Damit hat der Gemeinschaftsgesetzgeber ein gewisses Maß an innerer Spannung innerhalb der Sechsten Richtlinie geschaffen, soweit die Regeln für den Dienstleistungsort auf dem Ursprungslandprinzip statt auf dem Bestimmungslandprinzip beruhen.

### *Dienstleistung*

28. Artikel 5 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten, bestimmte Rechte an Grundstücken und/oder bestimmte dingliche Rechte als „körperliche Gegenstände“ und damit als Waren zu behandeln. Doch auch wenn es den Mitgliedstaaten prinzipiell möglich sein sollte, Fischereikarten als Rechte an Grundstücken oder als dingliche Rechte einzuordnen (was fraglich ist), hat Österreich, wie die Kommission in ihren Erklärungen ausführt, von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht.

29. Hieraus folgt, dass die Umsätze betreffend die Fischereikarten nicht als Lieferung eines Gegenstands nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie qualifiziert werden können. Sie fallen daher unter den Auffangtatbestand der „Dienstleistung“ in Artikel 6 Absatz 1. Es wirkt auch nicht besonders

9 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Pöiares Maduro in der Rechtssache C-452/03 (RAL [Channel Islands]), Slg. 2005, I-3947, Nr. 21 und die dort zitierte Rechtsprechung).

10 — Urteil des Gerichtshofes vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 (Berkholz, Slg. 1985, 2251, Randnr. 17).

11 — Urteil des Gerichtshofes vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-327/94 (Dudda, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 21).

12 — Vgl. Artikel 6 Absatz 3 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABL 1967, Nr. 71, S. 1303), der bestimmte, dass als „Ort einer Dienstleistung ... grundsätzlich der Ort [gilt], an dem der geleistete Dienst, das abgetretene oder überlassene Recht oder der gemietete Gegenstand verwendet oder ausgewertet werden“. Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Mancini in der Rechtssache 168/84, Berkholz, angeführt in Fußnote 10, Nr. 2, Schlussanträge des Generalanwalts La Pergola in der Rechtssache C-260/95 (DFDS, Slg. 1997, I-1005, Nr. 32) und Schlussanträge des Generalanwalts Pöiares Maduro in der Rechtssache RAL (Channel Islands), angeführt in Fußnote 9, Nrn. 24 und 30.

bemüht oder gekünstelt, den Verkauf einer Fischereikarte als „Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands“ oder als „Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden“, im Sinne des Artikels 6 anzusehen.

### *Grundstück*

30. Aus dem Urteil des Gerichtshofes Marselisborg ergibt sich, dass abgegrenzte Abschnitte eines Unterwassergeländes in einem Hafen ein Grundstück im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellen können<sup>13</sup>. Das Gleiche muss für abgegrenzte Abschnitte eines Flussbetts gelten, denen Fischereirechte zugeordnet sind. Wie die im Urteil Marselisborg in Rede stehenden Bootsliegendeplätze im Wasser sind sie als Grundstück zu qualifizieren.

### *Enge des Zusammenhangs*

31. Die Antwort auf die vom nationalen Gericht vorgelegte Frage hängt davon ab, wie

eng und von welcher Art der Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem Grundstück sein muss. Bei einer einfachen Betrachtungsweise, wie sie Italien in seinen Erklärungen vertritt, können die hier in Rede stehenden Fischereirechte nur in Verbindung mit der Gmunder Traun und nur in dem Bereich des Flusses, der in der Fischereikarte angegeben ist, ausgeübt werden. Hegers Kunden mögen in Deutschland, Italien, den Niederlanden und Belgien wohnen und die Fischereikarten von Heger, die in Deutschland ansässig ist, gekauft haben. Nutzen können sie die gekauften Fischereikarten jedoch nur, wenn sie sich zur Gmunder Traun begeben und dort fischen. Die Fischereikarten sind mit einer bestimmten Nutzung des fraglichen Grundstücks eng verbunden. Die Lieferung einer Fischereikarte ist demnach eine „Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück“.

32. Zwar ist diese Sicht auf den ersten Blick reizvoll, doch blendet sie die entscheidende Frage aus: Warum, wie und in welchem Maße muss die tatsächlich erbrachte Dienstleistung (d. h. der Weiterverkauf der Fischereikarten durch Heger an ihre Kunden) „im Zusammenhang mit“ dem Grundstück (der Gmunder Traun) stehen?

33. Natürlich stehen verschiedene Dienstleistungen unterschiedlich eng und auf unterschiedliche Weise mit Grundstücken im Zusammenhang. Wie die Kommission zu Recht in ihren Erklärungen hervorhebt, wäre eine zu weite Auslegung des „Zusammenhangs“ unangebracht. Es kommt in der Tat zu einer *reductio ad absurdum*, da jede Dienstleistung letztlich auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück, verstanden als einer abgegrenzten Fläche, im Zusammenhang stehen kann. Ich halte es nicht für hilfreich, an dieses Problem fall-

<sup>13</sup> — Urteil vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-428/02 (Marselisborg, Slg. 2005, I-1527, Randnr. 34). Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der gleichen Rechtssache, Nrn. 30 bis 32. Übrigens spiegelt diese Ansicht die Betrachtungsweise in einigen nationalen Rechtsordnungen wider, wie z. B. der spanischen, der italienischen, der französischen und der belgischen Rechtsordnung.

weise heranzugehen. Vielmehr sollte man nach einem objektiven Kriterium suchen, das für die Feststellung, ob die erbrachte Dienstleistung zutreffend als „im Zusammenhang“ mit dem fraglichen Grundstück stehend anzusehen ist, angewendet werden kann.

34. Es ist wichtig, zu betonen, dass die Dienstleistung, die Heger auf der Grundlage der Fischereikartenkontingente, die sie von Flyfishing erwarb und auf die die Vorsteuer, deren Erstattung sie begehrt, erhoben wurde, gegenüber ihren Kunden erbrachte, der Weiterverkauf von Fischereikarten war. Dies bedeutet, dass der Zusammenhang zwischen dem Grundstück (den abgegrenzten Bereichen des Flussbetts) und der erbrachten Dienstleistung (der Zurverfügungstellung der Fischereikarte) bereits weniger direkt war und dass ein Teil der von Heger erbrachten „Dienstleistung“ darin bestand, die Karten zu beschaffen, die sie dann ihren Kunden zur Verfügung stellte. In diesem Sinne könnte man das zur Verfügung Gestellte als „zusammengesetzte Ware“ ansehen, die aus der Karte selbst und daraus besteht, dass dem Kunden die Erfüllung seines Wunsches zu fischen ermöglicht wird. Mit dem Kauf einer Fischereikarte von Heger erwirbt der Kunde die eigentliche Karte, die ihn zum Fischen berechtigt, und erspart sich den Aufwand und die Umstände, sich selbst auf direktem Wege um eine Fischereikarte zu bemühen. Meiner Ansicht nach verstärkt diese Analyse die Notwendigkeit eines objektiven Kriteriums für die Feststellung, ob ein Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem fraglichen Grundstück vorliegt.

35. Meines Erachtens kann die Bedeutung des Begriffes „Zusammenhang“ im ersten

Halbsatz des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie am besten im Licht der in seinem zweiten Halbsatz gegebenen Beispiele ausgelegt werden. Der Verweis auf die „Dienstleistung von Grundstücksmaklern und -sachverständigen“ und die „Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros“ kann als Hinweis auf die Art des Zusammenhangs zwischen den Dienstleistungen und dem Grundstück verstanden werden, die der Gemeinschaftsgesetzgeber im Sinn hatte, als er die Bestimmung erließ.

36. Die Aufzählung im zweiten Halbsatz des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a ist eher beispielhaft als abschließend. Dennoch haben alle ausdrücklich in dieser Bestimmung genannten Dienstleistungen ein Merkmal hinsichtlich der Art, in der sie mit dem Grundstück „im Zusammenhang“ stehen, gemeinsam. Es handelt sich bei allen um Dienstleistungen, die für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind. Ihr Zweck sind rechtliche oder physische Veränderungen am Grundstück. Grundstücksmakler und -sachverständige bewerten und verkaufen Grundstücke. Architekten befassen sich mit der Planung und Vorbereitung sowie — zusammen mit Bauaufsichtsbüros — mit der Koordinierung und Leitung der Errichtung und Veränderung von Immobilien.

37. Die Lieferung von Fischereikarten hingegen ist keine Dienstleistung, deren Zweck rechtliche oder physische Veränderungen an einem Grundstück (dem Flussbett) ist, mit

dem die Karten „im Zusammenhang“ stehen. Vielmehr gibt sie Personen ein nicht ausschließliches Recht, eine der verschiedenen Nutzungsmöglichkeiten des Flusses wahrzunehmen. Anders gesagt, es ist eine Dienstleistung, die von einem Grundstück ausgeht, und keine Dienstleistung, die für das Grundstück erbracht wird.

38. Daraus ließe sich folgern, dass der Ausdruck „im Zusammenhang mit einem Grundstück“, so wie er Dienstleistungen umfasst, die für dieses Grundstück *erbracht* werden, dahin verstanden werden sollte, dass er auch Dienstleistungen einschließt, die die *Nutzung des Grundstücks* beinhalten. Die vorgeschlagene Änderung der Sechsten Richtlinie (die weiter unten diskutiert wird) führt tatsächlich dieses zusätzliche Kriterium ein. Der gegenwärtige Text enthält es jedoch nicht, und keines der Beispiele im zweiten Halbsatz des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a schließt die Nutzung des in Rede stehenden Grundstücks mit ein. Aus dem gegenwärtigen Wortlaut lässt sich eher folgern, dass der derzeit nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a erforderliche Zusammenhang darin besteht, dass die erbrachte Dienstleistung *auf* das Grundstück gerichtet ist, anstatt *von* ihm abgeleitet zu sein. Auf dieser Grundlage fällt der Zusammenhang zwischen dem Verkauf von Fischereikarten und der Gmunder Traun seiner Art nach aus dem Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie heraus.

39. Ich habe die Analogie zwischen Fischereikarten und Jagdrechten geprüft, die mir recht groß zu sein scheint. Beide verleihen letztlich nichtausschließliche Rechte, wilde Tiere zu verfolgen und — wenn möglich — zu stellen, deren Lebensraum und Territo-

rium innerhalb eines „bestimmte[n] Abschnitt[s] der Erdoberfläche [liegt], an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann“<sup>14</sup>. Der Gerichtshof hat sich im Urteil Stadt Sundern<sup>15</sup> mit Jagdrechten befasst und entschieden, dass der Verkauf von Jagdrechten keine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne des Artikels 25 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist, sondern eine gewöhnliche Dienstleistung, die unter die allgemeine Regelung der Richtlinie fällt<sup>16</sup>. Die Frage, ob der Verkauf von Jagdrechten eine „Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück“ nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a war, stellte sich in jener Rechtsache jedoch nicht.

40. Betrachtet man die Frage in einem weiteren Kontext, so scheint mir, dass eine weite Auslegung des Begriffes „Zusammenhang“ in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a zu unpraktikablen Ergebnissen in mindestens zweierlei Hinsicht führte.

41. Erstens hätte sie nennenswerte Belastungen für viele Dienstleistende in der Europäischen Union zur Folge. Nehmen wir z. B. eine Gesellschaft, die von ihrer festen Niederlassung in einem Mitgliedstaat aus Reservierungen für Ausflüge zu Vergnügungsparks oder Golfplätzen in verschiedenen Mitgliedstaaten verkauft. Wenn Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie weit auszulegen wäre, müsste sich diese

14 — Vgl. die von Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Marselisborg, angeführt in Fußnote 13, Nr. 30, vorgeschlagene Definition.

15 — Urteil des Gerichtshofes vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-43/04 (Slg. 2005, I-4491).

16 — Vgl. die Analyse in den Randnrn. 22 bis 31 des Urteils.

Gesellschaft in jedem der Bestimmungsmitgliedstaaten für mehrwertsteuerliche Zwecke registrieren lassen, wenn sie nicht die Möglichkeit verlieren wollte, die Vorsteuer abzuziehen, die ihr von den Vergnügungsparks und Golfplätzen berechnet wurde, da ihre Reservierungsleistung „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ stünde.

42. Zweitens ließe sie bestimmte andere Bestimmungen der Sechsten Richtlinie überflüssig werden. Die Kommission verdeutlicht diesen Gedanken mit einer Verweisung auf die in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e erwähnten Leistungen wie die von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen oder die Gestellung von Personal. Ein schwacher Zusammenhang mit einem Grundstück (der nicht schwer vorstellbar ist) ließe diese Leistungen in den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a fallen. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e enthält aber eine spezielle Regelung, wonach der Ort solcher Dienstleistungen der Ort ist, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat oder der sein üblicher Aufenthaltsort ist. Diese Überlegung gilt auch für Artikel 26 der Sechsten Richtlinie, der bestimmt, dass als Ort der Dienstleistungen von Reisebüros für mehrwertsteuerliche Zwecke der Ort gilt, an dem sich die Hauptniederlassung des Reisebüros befindet, und nicht der Ort, an dem die Empfänger ihren Sitz haben.

43. Die vorgeschlagene Auslegung hat den Vorteil, dass sie diese Schwächen vermeidet, während sie gleichzeitig die Rechtssicherheit bei der Anwendung der Sechsten Richtlinie erhöht, indem sie ein relativ klares Kriterium zur Verfügung stellt, um den gegenwärtigen Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a von dem der anderen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie abzugrenzen.

44. Ich habe geprüft, welche Auslegung besser geeignet ist, die Freizügigkeit und die Integration des Binnenmarktes zu fördern. Es kann wohl gesagt werden, dass dies die enge Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a ist, soweit sie bedeutet, dass ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Händler weder dadurch benachteiligt wird, dass er nicht in der Lage ist, die Vorsteuer nach der Achten Richtlinie zurückzuverlangen, noch gezwungen ist, wenn er nicht möchte, dass die Vorsteuer nicht erstattungsfähig ist, sich für die Mehrwertsteuer in einem oder mehreren Mitgliedstaaten registrieren zu lassen, in denen er Dienstleistungen anbietet und die nicht der Mitgliedstaat seiner Niederlassung und Mehrwertsteuerregistrierung sind, um einen Abzug nach der Sechsten Richtlinie vorzunehmen. Andererseits ist das Erstattungsverfahren selbst umständlich<sup>17</sup> — vielleicht in der Praxis umständlicher (was von den

17 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtsache C-108/00 (*Syndicat des producteurs indépendants*, Slg. 2001, I-2361, Nr. 30) zur Art und Effektivität dieses Mechanismus. Daher wird die Tatsache, dass Heger, die in Deutschland für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert ist, die österreichische Vorsteuer erstattet erhält, aber beim Verkauf der Fischereikarten die Umsatzsteuer zum deutschen Satz berechnet, (teilweise) durch die Dauer und Komplexität des Erstattungsverfahrens ausgeglichen. Letztlich schafft weder eine weite noch eine enge Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a ein völlig verzerrungsfreies System.

Umständen des Einzelfalls abhängt) als die Registrierung für mehrwertsteuerliche Zwecke in mehr als einem Mitgliedstaat.

*Eventuelle Änderung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie*

45. Meines Erachtens ist der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Händler, ob er nun mit dem Problem der Erstattung der Vorsteuer dadurch umzugehen versucht, dass er sich auch in dem Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistungen erbracht werden, für die Mehrwertsteuer registrieren lässt (die Folge einer weiten Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a), oder dadurch, dass er sich auf das Erstattungsverfahren beruft (die Folge einer engen Auslegung dieser Bestimmung), gegenüber dem einheimischen Händler immer noch benachteiligt ist, der die Vorsteuer nur in der üblichen Weise abzuziehen braucht. In beiden Fällen trägt er eine zusätzliche administrative Last, gerade weil er in mehr als einem Mitgliedstaat Geschäfte tätigt (ein Problem, das jeder grenzüberschreitenden Lieferung zwischen steuerpflichtigen Personen eigen ist). Er kann dieses Problem selbstverständlich dadurch „bewältigen“, dass er es ignoriert und die „verlorene“ Vorsteuer in den Preis einrechnet, den er für seine Leistungen verlangt, und dann die Mehrwertsteuer auf den so errechneten Gesamtpreis verlangt. Wenn er so vorgeht, wird allerdings sein Preis für die erbrachte Dienstleistung wahrscheinlich höher sein als der eines einheimischen Händlers.

46. Ich sollte hier auf die aktuellen Vorschläge für eine Änderung der Sechsten Richtlinie bezüglich des Ortes der Dienstleistung hinweisen<sup>18</sup>.

47. Diese Vorschläge zielen ausdrücklich auf eine Hinwendung zur Besteuerung von Dienstleistungen am Ort ihres Verbrauchs, die allgemein als wünschenswert angesehen wird. Sie gehen auf das Konsultationsverfahren zurück, das im Mai 2003 von der GD für Steuern und Zollunion der Kommission<sup>19</sup> in Gang gesetzt wurde. In ihrem Konsultationspapier „MwSt — Ort der Dienstleistung“ skizzierte die Kommission die vorgeschlagene „Modifizierung“ der Mehrwertsteuerregelung weg von der Besteuerung an dem Ort, an dem der Dienstleistende ansässig ist, hin zur Besteuerung an dem Ort, an dem der Empfänger ansässig ist, stellte fest, dass weiterhin eine Ausnahme für Dienstleistungen im Zusammenhang mit

18 — Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (KOM[2003] 822 endg.) und Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (KOM [2005] 334 endg.).

19 — Für einen Überblick über das Konsultationsverfahren, die Zusammenfassung der sich daraus ergebenden Folgerungen und das Gesetzgebungsverfahren vgl. [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs).

Grundstücken erforderlich sei<sup>20</sup>, und forderte ausdrücklich die interessierten Kreise auf, „Anmerkungen dazu, dass beim Ort der Dienstleistung vom Ursprungslandprinzip zum Bestimmungslandprinzip übergegangen werden soll“, zu übermitteln. Die Kommission erstellte ihre Vorschläge auf der Grundlage der eingereichten Stellungnahmen.

48. Hinsichtlich des derzeitigen Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a lautet der Vorschlag für den neuen Artikel 9a wie folgt:

„Grundstücke

Als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistungen von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, *der Beherbergung in Hotels oder ähnlichen Einrichtungen, der Einräumung des Rechts zur Nutzung von Grundstücken* sowie einer Dienstleistung zur

Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, gilt der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.“<sup>21</sup>

49. Der neue Wortlaut fügt dem derzeitigen Wortlaut, der (wie oben ausgeführt) nur Dienstleistungen aufzählt, die als *auf* das Grundstück *gerichtet* beschrieben werden können, eindeutig bestimmte Dienstleistungen hinzu, die *von* dem Grundstück *abgeleitet* sind. Bezeichnenderweise sieht er ausdrücklich vor, dass *die Einräumung des Rechts zur Nutzung von Grundstücken in den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a fällt*.

50. Die Kommission beschreibt die Änderungen in ihrer Begründung als Umsetzung der „neuen MwSt-Strategie“ und erläutert, dass „[e]ntsprechend den von der Kommission ausgearbeiteten Leitlinien für einschlägige Arbeiten ... sich diese Überarbeitung an dem Grundsatz [orientierte], dass die MwSt

20 — Nach in der Einleitung zum Konsultationspapier geäußelter Ansicht der Kommission „[würde] [d]ie neue Fassung ... im Wesentlichen dem derzeitigen Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten ... Richtlinie entsprechen. Die derzeit geltende Regel ist relativ einfach anzuwenden und führt im Allgemeinen zur Besteuerung am Ort des Verbrauchs“, S. 3. Vgl. auch die Begründung des ursprünglichen Vorschlags in KOM(2003) 822 endg., S. 7, die in dieser Hinsicht durch die anschließende Änderung des Vorschlags unverändert blieb.

21 — Vorschlag KOM(2003) 822 endg., der in dieser Hinsicht durch die anschließende Änderung des Vorschlags unverändert blieb, S. 18, Hervorhebung hinzugefügt. In seiner Stellungnahme zum Vorschlag der Kommission stellte das Parlament hinsichtlich Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a kurz fest, dass „Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vernünftigerweise weiterhin an dem Ort versteuert würden, an dem das Grundstück gelegen ist (Artikel 9a der geänderten Richtlinie, der lediglich die aktuelle Regelung fortschreibt)“, und stimmte dem Vorschlag zu (Europäisches Parlament, A5-0233/2004 endgültig vom 6. April 2004, PE 333.127, Hervorhebung hinzugefügt). In der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses wird noch kürzer festgestellt, dass „als Ort der Besteuerung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien das Land ... beibehalten [würde], in dem die Immobilie liegt“ (Abl. C 117, S. 15, 17).

am Ort des Verbrauchs erhoben werden sollte“, und dass eine „Umsetzung dieser Änderungen ... die Besteuerung am Ort des Verbrauchs gewährleisten [dürfte]“<sup>22</sup>.

51. Die Kommission weist darauf hin, dass der Wortlaut des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a im Wesentlichen unverändert geblieben sei und dass die von mir hervorgehobenen Änderungen gewährleisten sollten, „dass Hoteldienstleistungen und die Nutzung von mautpflichtigen Straßen als Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken gelten“<sup>23</sup>.

52. Ich kann der Behauptung, dass die Neufassung keine Veränderung gegenüber der aktuellen Lage bewirkt habe, nicht zustimmen. Mir scheint die Einfügung der ausdrücklichen Formulierung „die Einräumung des Rechts zur Nutzung von Grundstücken“<sup>24</sup> den Anwendungsbereich des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a materiell zu verändern, indem ein neues Kriterium hinzugefügt wird, anhand dessen die Frage, ob eine Dienstleistung „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ steht, zu beurteilen ist. Dies würde in der Tat dem Zweck entsprechen, das Mehrwertsteuersystem dahin zu ändern, dass im Allgemeinen Dienstleistungen am Ort ihres Verbrauchs zu versteuern sind. Angewandt auf den Sach-

verhalt der vorliegenden Rechtssache führte das dazu, dass der Weiterverkauf dort besteuert wird, wo die Fischereikarten tatsächlich „verbraucht“ werden, nämlich in Österreich. Die von der Kommission in ihren Erklärungen zu dieser Rechtssache eingenommene Position zugunsten einer engen Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a steht deshalb der Position diametral entgegen, die sie in dem Abschnitt der Begründung, der sich mit der Neufassung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a befasst, und in der vorgeschlagenen Neufassung des Wortlauts des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a eingenommen hat<sup>25</sup>.

53. Ich betrachte die vorgeschlagenen Änderungen der Sechsten Richtlinie als darauf gerichtet — wie die Kommission in ihrem ursprünglichen Konsultationspapier feststellte —, die allgemeine Regel dadurch zu *ändern*, dass vom Ursprungslandprinzip zum Bestimmungslandprinzip übergegangen wird. Eine konsequente Änderung besteht darin, dass die Einräumung von Rechten und der Weiterverkauf solcher Rechte, das Grundstück zu *nutzen*, am Ort des Verbrauchs versteuert wird, d. h. dort, wo das Grundstück gelegen ist. Ich bleibe daher bei der Ansicht, dass der *gegenwärtige* Wortlaut des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a, wie ich ausgeführt habe, eng ausgelegt werden sollte.

22 — Die drei Zitate sind der S. 2 der Begründung zum geänderten Vorschlag entnommen (KOM[2005] 334 endg.), angeführt in Fußnote 18.

23 — Vorschlag KOM(2003) 822 endg., der in dieser Hinsicht durch die anschließende Änderung des Vorschlags nicht geändert wurde, S. 11.

24 — Von der logischerweise die „Beherbergung in Hotels oder ähnlichen Einrichtungen“ nur einen Unterfall darstellt.

25 — Es ist allein Sache des Gemeinschaftsgesetzgebers, ob er diese Vorschläge annimmt, und sich damit dafür entscheidet, die von mir oben dargelegten negativen Folgen einer weiteren Auslegung des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a im höheren Interesse einer Hinwendung zu einer Besteuerung am Ort des Verbrauchs zu akzeptieren.

## **Ergebnis**

54. Die vom nationalen Gericht vorgelegte Frage sollte daher wie folgt beantwortet werden:

Die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten stellt keine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Artikels 9 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dar.