

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JÁN MAZÁK

vom 17. Juni 2008(1)

Rechtssache C-291/07

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

gegen

Skatteverket

(Vorabentscheidungsersuchen des Regeringsrätt [Schweden])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinien 77/388/EWG und 2006/112/EG des Rates – Ort der Leistung – Beratungsdienstleistungen – Nationale Stiftung, die sowohl eine wirtschaftliche Tätigkeit als auch eine nicht unter die Richtlinien 77/388 und 2006/112 fallende Tätigkeit ausübt“

1. In diesem Vorabentscheidungsverfahren ersucht der Regeringsrätt (Schweden) den Gerichtshof um Auslegung der Art. 9 Abs. 2 Buchst. e und 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(2) sowie der Art. 56 Abs. 1 Buchst. c und 196 der Richtlinie 2006/112(3) (zusammen im Folgenden: relevante Bestimmungen). Der Ausgangsrechtsstreit betrifft teils Rechnungslegungszeiträume, auf die die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, und teils Rechnungslegungszeiträume, auf die die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 anwendbar sind.
2. In der Rechtssache geht es um eine schwedische Stiftung, die sowohl eine wirtschaftliche Tätigkeit als auch eine Tätigkeit anderer Art ausübt und die Beratungsdienste aus Dänemark in Anspruch nehmen will. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob diese Stiftung im Hinblick auf die Anwendung der relevanten Bestimmungen als Steuerpflichtiger gilt, auch wenn die Dienstleistungen nur für den Teil ihrer Tätigkeit, der nicht in den Bereich der Richtlinien fällt, in Anspruch genommen werden sollen.

I – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Gemeinschaftsrecht*

3. Nach Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.
4. Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“. Gemäß Art. 4 Abs. 2 sind „wirtschaftliche ... Tätigkeiten ... alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden

...“

5. Art. 9 der Sechsten Richtlinie, der den Ort von Dienstleistungen betrifft, bestimmt:

„(1) Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, 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.

(2) Es gilt jedoch:

...

e) als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Empfänger oder an innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Landes des Dienstleistenden ansässige Steuerpflichtige erbracht werden, der Ort, 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:

...

– Leistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Leistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen,

...“

6. Nach Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie schuldet die Mehrwertsteuer:

„der Empfänger einer in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten, von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung; jedoch können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Dienstleistungserbringer die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat“.

7. Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 unterliegen die folgenden Arten von Umsätzen der Mehrwertsteuer: „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

8. Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der ... freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. ...“

9. In Art. 56 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger 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 Wohnsitz oder sein gewöhnlicher

Aufenthaltort:

...

c) Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;

...“

10. Schließlich bestimmt Art. 196 der Richtlinie 2006/112:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger im Sinne des Artikels 56 ...“

B – *Nationales Recht*

11. Nach Kapitel 1 § 1 Mervärdesskattelag (Mehrwertsteuergesetz) (1994:200, im Folgenden: ML) ist Mehrwertsteuer auf diejenigen inländischen Umsätze von Gegenständen und Dienstleistungen zu entrichten, die steuerpflichtig sind und im Rahmen einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit bewirkt werden.(4)

12. Nach Kapitel 5 § 7 ML sind bestimmte, dort näher bezeichnete Dienstleistungen, u. a. Beratungsdienstleistungen, die von einem anderen Mitgliedstaat aus erbracht werden, als inländische Umsätze anzusehen, wenn der Empfänger ein Unternehmer ist, der in Schweden entweder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Dienstleistung erbracht wird, oder, in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung in Schweden, dort seinen Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Wird die steuerpflichtige Beratungsdienstleistung im Inland von einem ausländischen Unternehmen erbracht, hat nach Kapitel 1 § 2 ML der Empfänger die Mehrwertsteuer zu entrichten.(5)

13. Im schwedischen Mehrwertsteuergesetz gibt es keine Definition des Begriffs „Unternehmer“. Unter „gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit“ ist nach Kapitel 4 § 1 ML eine Tätigkeit zu verstehen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt oder in Formen betrieben wird, die einer Tätigkeit, die mit einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängt, vergleichbar sind, wenn die Vergütung für den im Steuerjahr erzielten Umsatz 30 000 SEK übersteigt. Nach Kapitel 13 § 1 Inkomstskattelag (Einkommensteuergesetz) ist mit wirtschaftlicher Tätigkeit eine selbständige berufliche oder gewerbliche Erwerbstätigkeit gemeint.

II – Sachverhalt, Verfahren und die zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage

14. Der Rechtsstreit im Ausgangsverfahren betrifft eine Stiftung für Kollektivvereinbarungen, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsråd (im Folgenden: Trygghetsråd), die 1994 von der damaligen Svenska Arbetsgivareförening (Schwedischer Arbeitgeberverband) (jetzt Svenskt Näringsliv) und dem Privattjänstemannakartell (Gewerkschaft für Angestellte der Privatwirtschaft) errichtet wurde.

15. Satzungsmäßiges Ziel des Trygghetsråd ist einerseits die Zahlung einer Abfindung bei Kündigungen und die Förderung von Maßnahmen, die die Anpassung an einen neuen Arbeitsplatz für Arbeitnehmer erleichtern, denen aus im Einzelnen genannten Gründen gekündigt worden ist oder eine Kündigung droht, und andererseits die Beratung und Unterstützung von Unternehmen bei bestehendem oder drohendem Personalüberhang sowie die Förderung der Unternehmensentwicklung in Bezug auf den Personalbereich. Die Einzelheiten der Tätigkeiten des Trygghetsråd sind in einer Vereinbarung zwischen dem Svenskt Näringsliv und dem

Privattjänstemannakartell, der sogenannten Anpassungsvereinbarung, niedergelegt.

16. Die Tätigkeit wird finanziert, indem die Arbeitgeber, die durch die Vereinbarung gebunden sind, einen Beitrag leisten, der einem bestimmten Teil der Lohnsumme der von der Vereinbarung umfassten Arbeitnehmer entspricht. Arbeitgeber, die an die Vereinbarung durch eine sogenannte Anschlussvereinbarung gebunden sind, bezahlen einen festen Jahresbeitrag. Neben der Tätigkeit, die der Trygghetsråd gemäß der Anpassungsvereinbarung ausübt, ist die Stiftung Mehrwertsteuerpflichtiger für die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Betriebsverlagerungen. Die steuerpflichtige Tätigkeit entspricht den Angaben zufolge 5 % der Gesamttätigkeit des Trygghetsråd.

17. Der Trygghetsråd beabsichtigt, Beratungsdienste u. a. aus Dänemark in Anspruch zu nehmen, die ausschließlich im Rahmen der Tätigkeit erbracht werden sollen, die die Stiftung aufgrund der Anpassungsvereinbarung ausübt. Zur Klärung der steuerrechtlichen Folgen der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen beantragte die Stiftung beim Skatterättsnämnd einen Vorbescheid darüber, ob die Tätigkeit, die der Trygghetsråd aufgrund der Anpassungsvereinbarung ausübt, eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit ist und ob der Trygghetsråd ein Unternehmen im Sinne von Kapitel 5 § 7 ML darstellt.

18. Der Skatterättsnämnd beantwortete diese Frage durch Vorbescheid vom 3. März 2006 dahin, dass i) die Tätigkeit gemäß der Anpassungsvereinbarung nicht als Dienstleistungsumsätze des Trygghetsråd im Rahmen einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit anzusehen sei und dass ii) der Trygghetsråd als Unternehmer im Sinne von Kapitel 5 § 7 ML zu betrachten sei.

19. Der Trygghetsråd hat den Vorbescheid vor dem Regeringsrätt angefochten und beantragt, den Bescheid abzuändern und festzustellen, dass der Trygghetsråd kein Unternehmer im Sinne von Kapitel 5 § 7 ML ist. Das Skatteverk beantragt, den Vorbescheid zu bestätigen.

20. Zur Begründung seiner Klage führt der Trygghetsråd u. a. an, die Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger bedeute nicht ohne Weiteres, dass der Eingetragene immer als Unternehmer im Sinne von Kapitel 5 § 7 ML anzusehen sei. Bei der Inanspruchnahme von Dienstleistungen für Tätigkeiten, die nicht unter die Sechste Richtlinie fielen, sei die Stiftung kein Unternehmer im Sinne der genannten Bestimmung. Die entsprechende Bestimmung in der Sechsten Richtlinie, Art. 9 Abs. 2 Buchst. e, verweise nicht auf den Begriff des Unternehmers, sondern auf den des Steuerpflichtigen.

21. Nach Auffassung des Regeringsrätt ist im Ausgangsfall eine Auslegung des gemeinschaftsrechtlichen Begriffs des „Steuerpflichtigen“ bei der Anwendung bestimmter Vorschriften der Sechsten Richtlinie und der Richtlinie 2006/112 erforderlich. Das vorliegende Gericht stellt fest, dass der Gerichtshof den Begriff des „Steuerpflichtigen“ in der Sechsten Richtlinie in mehreren Entscheidungen ausgelegt habe. Dagegen gebe es keine Rechtsprechung zu der Frage, wie der Begriff für die Zwecke des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie in einem Fall wie dem hier zu entscheidenden auszulegen sei.

22. Da die relevanten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie sowie der Richtlinie 2006/112 unklar seien und der Gerichtshof sich zu der Frage offensichtlich noch nicht geäußert habe, hat der Regeringsrätt das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind Art. 9 Abs. 2 Buchst. e und Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sowie Art. 56 Abs. 1 Buchst. c und Art. 196 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass eine Person, die Beratungsdienste von einem Steuerpflichtigen aus einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch nimmt und selbst sowohl eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit als auch eine nicht unter die

Richtlinien fallende Tätigkeit ausübt, für die Anwendung dieser Bestimmungen auch dann als Steuerpflichtiger anzusehen ist, wenn die Dienstleistung nur für die letztgenannte Tätigkeit in Anspruch genommen wird?

23. Das Skatteverk, die deutsche, die griechische, die italienische und die polnische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung ist von den Verfahrensbeteiligten nicht beantragt worden und hat auch nicht stattgefunden.

III – Würdigung

A – Wesentliches Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

24. Der *Trygghetsråd* hat keine schriftlichen Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht.

25. Nach Auffassung des *Skatteverk* setzen Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie und Art. 56 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 nicht voraus, dass der Dienstleistungsempfänger bei der Inanspruchnahme der Dienstleistung als Steuerpflichtiger handelt oder dass er die Dienstleistung im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit in Anspruch nimmt. Im Übrigen ergebe sich auch aus der Zielsetzung der beiden Richtlinien, dass es in Bezug auf die relevanten Bestimmungen nicht darauf ankomme, ob der Dienstleistungsempfänger als Steuerpflichtiger handele.

26. Bei der Anwendung der relevanten Bestimmungen sei ein Steuerpflichtiger auch als solcher zu behandeln, gleichviel, zu welchem Zweck die Inanspruchnahme der Dienstleistungen erfolge. Bei Dienstleistungen, wie sie der *Trygghetsråd* im Ausgangsfall in Anspruch genommen habe, sei davon auszugehen, dass sie in Schweden erbracht worden seien. Der *Trygghetsråd* sei daher zur Meldung und Entrichtung von Mehrwertsteuer gegenüber dem schwedischen Fiskus verpflichtet. Dienstleistungen, die in keinem Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des *Trygghetsråd* stünden, berechtigten allerdings nicht zum Vorsteuerabzug.

27. Die *deutsche*, die *polnische* und die *griechische Regierung* sowie die *Kommission* argumentieren auf der gleichen Linie wie das *Skatteverk*. Sie machen im Prinzip geltend, die relevanten Bestimmungen seien dahin auszulegen, dass eine Person, die Beratungsdienste von einem Steuerpflichtigen aus einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch nehme und selbst sowohl eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit als auch eine nicht unter die Richtlinien fallende Tätigkeit ausübe, auch dann als Steuerpflichtiger anzusehen sei, wenn die Dienstleistung nur für die letztgenannte Tätigkeit in Anspruch genommen werde.

28. Die *italienische Regierung* trägt hingegen im Wesentlichen vor, die relevanten Bestimmungen seien dahin auszulegen, dass eine Person, die Beratungsdienste von einem Steuerpflichtigen aus einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch nehme und selbst sowohl eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit als auch eine nicht unter die Richtlinien fallende Tätigkeit ausübe, als Endverbraucher einer solchen Dienstleistung anzusehen sei, wenn diese nur für die nicht unter die Richtlinien fallende Tätigkeit in Anspruch genommen werde.

B – Würdigung

29. Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die relevanten Bestimmungen dahin auszulegen sind, dass eine Person, die Beratungsdienste von einem Steuerpflichtigen aus einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch nimmt und selbst sowohl eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit als auch eine nicht unter die Richtlinien fallende Tätigkeit ausübt, auch dann als Steuerpflichtiger anzusehen ist, wenn die Dienstleistung nur für die letztgenannte Tätigkeit in Anspruch genommen wird.

30. Angesichts des nahezu identischen Wortlauts der relevanten Bestimmungen der beiden Richtlinien und im Interesse einer klaren Darstellung wird hier nur auf die Sechste Richtlinie Bezug genommen.(6)

31. Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt. Wirtschaftliche Tätigkeiten sind in Art. 4 Abs. 2 definiert als alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden.

32. Nach ständiger Rechtsprechung erkennt Art. 4 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zu, der sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von Dienstleistungen umfasst.(7) Ferner ist anerkannt, dass angesichts des Zwecks der Sechsten Richtlinie – die insbesondere darauf abzielt, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf einen einheitlichen Begriff „Steuerpflichtiger“ zu stützen, diese Eigenschaft ausschließlich aufgrund der in Art. 4 der Sechsten Richtlinie genannten Kriterien zu beurteilen ist.(8)

33. So hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Person, die einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie nachgeht, ein Steuerpflichtiger ist, selbst wenn es sich dabei nur um eine nebenberufliche Tätigkeit handelt.(9) Eine Person kann selbst dann Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie sein, wenn, wie im Fall des Trygghetsråd, der überwiegende Teil ihrer Tätigkeit nicht unter diese Richtlinie fällt.

34. Im Urteil Gillan Beach hat der Gerichtshof festgestellt, dass „Artikel 9 der Sechsten Richtlinie ... Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts [enthält]. Während in Absatz 1 insoweit eine allgemeine Regel niedergelegt ist, listet Absatz 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte auf. Durch diese Bestimmungen sollen Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden“(10).

35. Im Weiteren hat der Gerichtshof im selben Urteil ausgeführt: „Zum Verhältnis zwischen den Absätzen 1 und 2 des Artikels 9 der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof entschieden, dass 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 ...“(11)

36. Daraus folgt, dass Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie nicht eng auszulegen ist, da er keine Ausnahme von der in Art. 9 Abs. 1 aufgestellten Regel darstellt.

37. Darüber hinaus hat der Gerichtshof im Urteil Gillan Beach entschieden, dass „[b]ei der Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift ... nicht nur der Wortlaut dieser Vorschrift zu berücksichtigen [ist], sondern auch der Zusammenhang, in dem sie steht, und die Ziele, die mit der Regelung verfolgt werden, zu der sie gehört“(12). Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sei eine Kollisionsnorm, die den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen festlege und somit die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten voneinander abgrenze. Ich möchte an dieser Stelle auf die daraus folgende Konsequenz hinweisen, dass es sich bei dem Begriff „Leistungen von Beratern“ um einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff handelt, der einheitlich ausgelegt werden muss, um eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung zu verhindern.(13)

38. Zu beachten ist, dass Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie sich nicht dazu äußert, ob ein Steuerpflichtiger, der Dienstleistungen in Anspruch nimmt, dies im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit(14) tun muss: In der Bestimmung finden sich noch nicht einmal Anhaltspunkte dafür, dass dieser Umstand für die Anwendung der Vorschrift überhaupt irgendeine

Rolle spielt.

39. Das vorliegende Gericht hat jedoch zutreffend auf die ausdrückliche Bestimmung in Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie hingewiesen, dass Mehrwertsteuer auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zu entrichten ist, die ein Steuerpflichtiger „als solcher“ im Inland gegen Entgelt ausführt. Darüber hinaus ergibt sich aus Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie eindeutig, dass das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug insoweit besteht, als die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.(15)

40. Während sich Art. 2 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich auf den Steuerpflichtigen beziehen, der „als solcher“ tätig wird, bzw. auf Dienstleistungen, die für Zwecke besteuerten Umsätze verwendet werden, fehlt in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dieser Richtlinie eine solche ausdrückliche Bezugnahme. Ich halte dies keineswegs für ein (legislatives) Versehen des Gemeinschaftsgesetzgebers. Das Fehlen einer Bezugnahme in Art. 9 Abs. 2 auf wirtschaftliche Tätigkeit, auf einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, bzw. auf besteuerte Umsätze bedeutet vielmehr, dass bei der Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung die Tatsache, dass der Dienstleistungsempfänger darüber hinaus nicht unter die Sechste Richtlinie fallende Tätigkeiten ausübt, der Anwendung dieser Vorschrift nicht entgegensteht.(16)

41. Darüber hinaus steht die obige Auslegung der relevanten Bestimmungen im Einklang mit dem Ziel einer einfachen Verwaltung (der Regelung über den Ort einer Dienstleistung), einer unkomplizierten Erhebung sowie der Verhinderung von Steuerflucht.(17) In der Tat würde, wie das Skatteverk zutreffend hervorgehoben hat, vielfach sowohl den Unternehmen als auch den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung erschwert, wollte man verlangen, dass der Dienstleistungsempfänger bei der Inanspruchnahme der Leistung als Steuerpflichtiger handelt oder dass die Dienstleistung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet wird.(18)

42. Zur Praktikabilität(19) einer solchen Auslegung der relevanten Bestimmungen ist im Übrigen zu sagen, dass in Fällen, in denen eine Person Beratungsdienste in Anspruch nimmt, die Steuer mit der Mehrwertsteuererklärung erhoben wird, die die Person bei der Steuerverwaltung des Mitgliedstaats ihrer Niederlassung einreicht. Da es sich bei der Person um einen Steuerpflichtigen handelt, wird sie in diesem Mitgliedstaat bereits zum Zweck der Einreichung von Mehrwertsteuerklärungen registriert sein. Wenn die Dienstleistungen für die wirtschaftliche Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers verwendet werden, ist er außerdem zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Dienstleistende braucht seinerseits lediglich nachzuweisen, dass es sich bei dem Dienstleistungsempfänger um einen Steuerpflichtigen handelt.(20)

43. Schließlich ist eine solche Auslegung der relevanten Bestimmungen meiner Meinung nach auch aus Gründen der Rechtssicherheit geboten, da die Vorschriften über den Ort einer Dienstleistung für die Unternehmen berechenbar sein müssen. Dieser Grundsatz gilt in besonderem Maße im Fall von Vorschriften, die finanzielle Konsequenzen haben können, damit der Einzelne die ihm nach diesen Vorschriften obliegenden Verpflichtungen erkennen kann.(21)

44. Darüber hinaus dürfte diese Auslegung der Reduzierung der Belastungen derjenigen Unternehmen förderlich sein, die im gesamten Binnenmarkt tätig sind. Dies wiederum führt zu einer Erleichterung des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs, die – daran sei nochmals erinnert – eines der Grundanliegen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt.(22)

45. Ehe ich zum Schluss komme, möchte ich kurz erwähnen, dass die italienische Regierung im Licht der vorstehenden Erwägungen bei der von ihr vertretenen Auslegung der relevanten Bestimmungen(23) dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Zweck nicht genügend Rechnung

trägt.

46. Last, but not least, genügt zu dem in der Vorlagefrage ebenfalls erwähnten Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie der Hinweis, dass diese Bestimmung lediglich vorsieht, dass die Mehrwertsteuer vom Empfänger einer in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der Sechsten Richtlinie genannten, von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistung geschuldet wird. Sind daher die Voraussetzungen von Art. 4 der Sechsten Richtlinie sowie andere in Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie genannte Voraussetzungen erfüllt, hat der Dienstleistungsempfänger Mehrwertsteuer für die von ihm in Anspruch genommenen Leistungen abzurechnen, auch wenn diese ausschließlich für die nicht unter die Richtlinien fallende Tätigkeit in Anspruch genommen werden.

IV – Ergebnis

47. Demgemäß sollte der Gerichtshof die vom Regeringsrätt vorgelegte Frage meiner Meinung nach wie folgt beantworten:

Zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung sind Art. 9 Abs. 2 Buchst. e und Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage sowie Art. 56 Abs. 1 Buchst. c und Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass eine Person, die Beratungsdienste von einem Steuerpflichtigen aus einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch nimmt und selbst sowohl eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit als auch eine nicht unter die beiden Richtlinien fallende Tätigkeit ausübt, für die Anwendung dieser Bestimmungen auch dann als Steuerpflichtiger anzusehen ist, wenn die Dienstleistung nur für die letztgenannte Tätigkeit in Anspruch genommen wird.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 – Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) (im Folgenden: Richtlinie 2006/112; die Sechste Richtlinie und die Richtlinie 2006/112 gemeinsam im Folgenden: Richtlinien). Mit Wirkung vom 1. Januar 2007 wurde die Sechste Richtlinie durch die Richtlinie 2006/112 aufgehoben und ersetzt.

4 – Die Bestimmung soll Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie umsetzen.

5 – Durch diese Bestimmungen sind die entsprechenden Teile von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e und Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie umgesetzt worden.

6 – Art. 2 Abs. 1, Art. 4, Art. 9 Abs. 2 Buchst. e und Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie entsprechen im Wesentlichen Art. 2 Abs. 1, Art. 9, Art. 56 Abs. 1 Buchst. c bzw. Art. 196 der Richtlinie 2006/112.

7 – Vgl. u. a. Urteile vom 4. Dezember 1990, Van Tiem (C-186/89, Slg. 1990, I-4363, Randnr. 17), vom 26. Juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Slg. 2003, I-6729, Randnr. 42), und vom 21. April 2005, HE (C-25/03, Slg. 2005, I-3123, Randnr. 40).

8 – Vgl. Urteil HE, in Fn. 7 angeführt, Randnr. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung.

9 – Ebd., Randnr. 42.

10 – Vgl. Urteil vom 9. März 2006, Gillan Beach (C-114/05, Slg. 2006, I-2427, Randnr. 14), mit Verweis auf die Urteile vom 4. Juli 1985, Berkholz (168/84, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14), vom 26. September 1996, Dudda (C-327/94, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20), vom 6. März 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Slg. 1997, I-1195, Randnr. 10), und vom 12. Mai 2005, RAL (Channel Islands) u. a. (C-452/03, Slg. 2005, I-3947, Randnr. 23).

11 – Vgl. Urteil Gillan Beach, in Fn. 10 angeführt, Randnr. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung.

12 – Ebd., Randnr. 21, mit Verweis auf das Urteil vom 7. Juni 2005, VEMW u. a. (C-17/03, Slg. 2005, I-4983, Randnr. 41).

13 – Zum Begriff „ähnliche Tätigkeiten“ vgl. Urteil Gillan Beach, in Fn. 10 angeführt, Randnr. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung. Zum Begriff „Leistungen auf dem Gebiet der Werbung“ vgl. Urteile vom 17. November 1993, Kommission/Frankreich (C-68/92, Slg. 1993, I-5881, Randnr. 14), vom 17. November 1993, Kommission/Spanien (C-73/92, Slg. 1993, I-5997, Randnr. 12), sowie die Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache SPI (C-108/00, Urteil vom 15. März 2001, Slg. 2001, I-2361, Nr. 14).

14 – D. h. eine Tätigkeit, die der Steuer unterliegt.

15 – Vgl. Urteil vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Slg. 2005, I-4685, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 – Ich möchte hinzufügen, dass – wie sich aus dem Vorstehenden ergibt – Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie einen anderen Zweck verfolgt als Art. 2 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 2.

17 – Soweit bei Zugrundelegung meiner Auslegung Zweifel hinsichtlich der Gefahr der Steuerflucht bestehen sollten, weise ich darauf hin, dass die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten nach den Art. 21 und 22 Abs. 7 der Sechsten Richtlinie Maßnahmen ergreifen können, um einer solchen Gefahr zu begegnen: Vgl. in diesem Sinne Urteil Dudda, in Fn. 10 angeführt, Randnr. 32.

18 – Ich stimme ferner der Auffassung zu, dass, wollte man dies entgegen meiner oben vertretenen Auslegung der relevanten Bestimmungen doch verlangen, das Ziel einer einfachen Verwaltung und unkomplizierten Erhebung immer dann gefährdet wäre, wenn Dienstleistungen für beide Arten der vom Trygghetsråd ausgeübten Tätigkeiten in Anspruch genommen werden. Die relevanten Bestimmungen enthalten keine Hinweise, wie bei der dabei erforderlichen Quotelung zu verfahren wäre.

19 – Dieser Aspekt ist eng mit der in der vorangegangenen Nummer angesprochenen Problematik verknüpft. Wenn die Verteilung der Steuerzuständigkeit in der Handhabung zu unpraktisch ist, besteht die Möglichkeit, dass Umsätze, die eigentlich zu besteuern wären, der Besteuerung entgehen.

20 – Wie das Skatteverk zutreffend ausführt, wird bei einer solchen Regelung vermieden, dass jemand, der Dienstleistungen wie etwa Beratungsdienste erbringt, sich in jedem Mitgliedstaat, in dem einer seiner Kunden niedergelassen ist, zur Mehrwertsteuer anmelden muss.

21 – Vgl. hierzu Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Dudda (Urteil in Fn. 10 angeführt, Nr. 32) mit Verweis auf das Urteil vom 13. März 1990, Kommission/Frankreich (C-30/89, Slg. 1990, I-691, Randnr. 23), sowie auf die Schlussanträge von Generalanwalt Cosmas in der Rechtssache Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Urteil vom 2. Mai 1996, Slg. 1996, I-2395, Nr. 12).

22 – Der relevante Sachverhalt des Ausgangsverfahrens betrifft Vorgänge aus der Zeit vor Inkrafttreten der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. L 44, S. 11). Nach Art. 2 der Richtlinie 2008/8 lautet Art. 43 der Richtlinie 2006/112 ab dem 1. Januar 2010 wie folgt: „Für die Zwecke der Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung gilt 1. ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerbare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 angesehen werden, *in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen als Steuerpflichtiger ...*“ (Hervorhebung nur hier).

23 – Vgl. Nr. 28 der vorliegenden Schlussanträge.