

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Einkommensteuer

- Vertreterpauschale für Geschäftsführer?

Umsatzsteuer

- Kleinunternehmerregelung und Vorsteuer bei Auslandsumsätzen

Gesellschaftsteuer

- Steuerpflicht bei umgründungsnahen Großmutterzuschüssen?

Verfahren

- Sicherstellungsauftrag und Aussetzung der Einhebung

Emissionszertifikate

- Ausweisfragen und Bewertung von gratis zugeteilten Zertifikaten

Konzerninsolvenz

- Ein Insolvenzverfahren je Schuldner



Linde

Neutralität der Mehrwertsteuer

Die Kleinunternehmerregelung und Vorsteuerabzug bei nicht steuerbaren Auslandsumsätzen

Anteiliger Vorsteuerabzug für im Inland ausgeführte nicht steuerbare Auslandsumsätze

VON MAG. ELKE AUMAYR UND SEBASTIAN PFEIFFER, LL.M.*)

Die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG normiert eine unechte Umsatzsteuerbefreiung für Unternehmer, deren Umsätze 30.000 Euro nicht überschreiten. In Hinblick darauf stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit Vorsteuern im Zusammenhang mit Auslandsumsätzen abzugsfähig sind. Die Antwort darauf ist strittig.¹⁾ Dies soll im folgenden Beitrag untersucht werden, um – dem Neutralitätsgedanken der Umsatzsteuer folgend – zu einem sachgerechten Ergebnis zu kommen.

1. Unionsrecht und innerstaatliche Rechtsgrundlage

Die Art. 281 ff. MwStSyst-RL²⁾ sehen umsatzsteuerliche Sonderregelungen für Kleinunternehmen vor. Österreich darf gem. Art. 287 Z 4 MwStSyst-RL eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmer bis zu einer Umsatzgrenze von 35.000 ECU vornehmen. Art. 289 MwStSyst-RL schließt den Vorsteuerabzug für Kleinunternehmer aus, die nicht zur Steuerpflicht optieren. Dieses unionsrechtliche Wahlrecht findet in § 6 Abs. 1 Z 27 UStG seine Umsetzung. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG normiert eine unechte Steuerbefreiung für die Umsätze von Kleinunternehmern, die ihren Wohnsitz oder Sitz im Inland haben und deren Umsätze eine Grenze von 30.000 Euro im Veranlagungsjahr nicht überschreiten. Die Umsatzgrenze knüpft an Umsätze gemäß dem Haupttatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG sowie dem Eigenverbrauchstatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 UStG an. Dem Wesen der unechten Befreiung folgend ist der Vorsteuerabzug für die Umsätze des Kleinunternehmers ausgeschlossen. Dem Kleinunternehmer steht jedoch nach § 6 Abs. 3 UStG die Möglichkeit offen, auf die unechte Steuerbefreiung zu verzichten und zur Steuerpflicht zu optieren. Zieht der Steuerpflichtige die Option, unterliegt er den normalen umsatzsteuerlichen Regelungen: Er hat Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, kann aber auch den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Historisch betrachtet fand sich die Kleinunternehmerregelung in § 21 Abs. 6 bis 8 UStG 1972 und sah aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung eine Freigrenze in Höhe von 24.000 ATS vor. Unterhalb dieser Grenze war der Kleinunternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung und zur Entrichtung der Steuer befreit. Um ungerechtfertigte Erstattungen zu vermeiden, stand dem Kleinunternehmer auch damals schon kein Vorsteuerabzug zu.³⁾

2. Umsatzgrenze und Vorsteuerabzug

Der Tatbestand der unechten Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG grenzt sogleich die für die Berechnung der Umsatzgrenze maßgeblichen Umsätze ab. Insbesondere nicht steuerbare Auslandsumsätze sind von der Umsatzgrenze nicht

*) Mag. Elke Aumayr ist Referentin an der Abteilung Finanzpolitik der Wirtschaftskammer Wien. Sebastian Pfeiffer, LL.M. (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Für die Abzugspflicht plädierend: Reiner/Rief, UStG 1994: Zwei Fragen zur Kleinunternehmerregelung, RdW 1995, 404; a. A. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer (23. Lfg., 2009) § 6 Rz. 27.

2) RL 2006/112/EG vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

3) Vgl. ErlRV 145 13. GP, 39.

umfasst.⁴⁾ In grenzüberschreitenden Sachverhalten betrifft dies in aller Regel die Erbringung von sonstigen Leistungen sowie Werkleistungen zwischen Unternehmern i. S. d. § 3a Abs. 6 UStG:⁵⁾ Der Leistungsort der sonstigen Leistung bestimmt sich – dem Bestimmungslandprinzip folgend – nach dem Ort, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Daher sind die grenzüberschreitende Erbringung sonstiger Leistungen zwischen Unternehmern i. S. d. § 3a Abs. 6 UStG nicht in die Umsatzgrenze einzubeziehen. Bei der Erbringung grenzüberschreitender Warenlieferungen stellt sich diese Frage nicht, da – mit Ausnahme der Verschaffung der Verfügungsmacht außerhalb Österreichs – immer eine Steuerbarkeit in Österreich vorliegt.⁶⁾ Hier kommt es zwar dann zur Konkurrenz zweier Befreiungen – einerseits die echte Befreiung der ig. Lieferung, andererseits die unechte Befreiung des Kleinunternehmers.⁷⁾ Die Berechnung der Umsatzgrenze hängt jedoch nur von der (fiktiven) Steuerbarkeit der Umsätze ab. Welche Steuerbefreiung in diesem Fall Vorrang hat, ist demnach unerheblich.⁸⁾

Der Vorsteuerabzug des Kleinunternehmers wird durch § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG ausgeschlossen, solange dieser die Option zur Steuerpflicht gem. § 6 Abs. 3 UStG nicht in Anspruch nimmt. Erwirtschaftet der Kleinunternehmer jedoch sowohl steuerbare Inlandsumsätze als auch nicht steuerbare Auslandsumsätze, stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit dem Unternehmer ein Vorsteuerabzug für die ausländischen Umsätze zusteht. § 12 Abs. 3 Z 3 UStG normiert hierzu, dass ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, sofern die Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen anfällt, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei wären.⁹⁾ Geprüft wird die Vorsteuerabzugsberechtigung daher anhand einer fiktiven Steuerbarkeit im Inland.¹⁰⁾

Erläuternd soll folgendes Beispiel dienen:

● *Beispiel*

Ein österreichischer Kleinunternehmer erzielt inländische steuerbare Umsätze in Höhe von 25.000 Euro. Weiters erwirtschaftet er nicht steuerbare Auslandsumsätze in Deutschland in Höhe von 6.000 Euro. Für die Berechnung der Umsätze als Kleinunternehmer sind die deutschen Umsätze nicht heranzuziehen. Die Umsatzgrenze bei ausschließlicher Betrachtung der in Österreich tatsächlich steuerbaren Inlandsumsätze wird somit nicht überschritten. Es bleibt daher bei der unechten Befreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG. Denkt man sich aber nun § 12 Abs. 3 Z 3 UStG hinzu, ergibt sich ein anderes Bild: Wären die Umsätze aus Deutschland im Inland potenziell steuerbar, wäre die Umsatzgrenze bei Einberechnung der deutschen Umsätze überschritten, und die Befreiung würde nicht mehr greifen.

Reiner/Rief schließen daraus, dass die nicht steuerbaren Auslandsumsätze bei Überschreiten der Bagatellgrenze nicht unecht befreit sind und demnach das Recht auf Vorsteuerabzug aufrecht bleibt. Wird die Bagatellgrenze bei fiktiver Steuerbarkeit nicht überschritten, ist der Vorsteuerabzug gänzlich zu versagen.¹¹⁾ Dagegen argumentieren *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, dass § 12 Abs. 3 Z 3 UStG sachliche und nicht persönliche Steuerbefreiungen vor Augen hat und demnach nicht angewendet werden kann. Auch eine richtlinienkonforme Interpretation würde zu diesem Ergebnis führen.¹²⁾ Ein Vorsteuerabzug für Auslandsumsätze ist dieser Auffassung folgend verwehrt.

⁴⁾ Ausführlich *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 6 Rz. 453.

⁵⁾ Zu den Abgrenzungsfragen in Hinblick auf Lieferungen, Werklieferungen oder Werkleistungen siehe bspw. *Pernegger in Melhardt/Tumpel* (Hrsg.), UStG (2012) § 3 Rz. 131 ff.

⁶⁾ Ausführlich dazu *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz. 31 ff.; *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 243 ff.

⁷⁾ Zur Diskussion des Vorrangs siehe *Tumpel*, Mehrwertsteuer, 265 ff.; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz. 15; *Zorn*, Lieferung des Kleinunternehmers im Binnenmarkt, RdW 1994, 326 (328).

⁸⁾ Siehe *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Rz. 450.

⁹⁾ Vgl. § 12 Abs. 3 Z 3 UStG.

¹⁰⁾ *Reiner/Rief*, RdW 1995, 404.

¹¹⁾ *Reiner/Rief*, RdW 1995, 404; so auch *Gaedke/Wurzingler*, Der Kleinunternehmer im UStG, SWK-Spezial (2012) 17.

¹²⁾ *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG, § 6 Abs. 1 Z 27 Rz. 27.

3. Beurteilung

Bei grenzüberschreitender Dienstleistungserbringung muss demnach geprüft werden, ob die Versagung des Vorsteuerabzugs für Auslandsumsätze einer unionsrechtlichen Prüfung standhalten kann. Hierzu muss jedenfalls die Behandlung des Unternehmers im Ursprungs- und Bestimmungsland einer näheren Betrachtung unterzogen werden. Im Ursprungsland wird der Unternehmer unecht von der Steuer befreit. Ein Vorsteuerabzug steht ihm nicht zu. Die Behandlung im Bestimmungslandprinzip ist jedoch eine gänzlich andere. Spätestens seit der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Schmelz* ist klar, dass ein Unternehmer nur in einem Mitgliedstaat der EU die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen kann.¹³⁾ Damit soll verhindert werden, dass in mehreren Mitgliedstaaten tätige Unternehmer, ohne in diesen ansässig zu sein, der Umsatzbesteuerung ihrer Tätigkeiten unter dem Deckmantel der dort geltenden Befreiungen entgehen könnten.¹⁴⁾

Als Zwischenbefund kann daher festgestellt werden, dass der Unternehmer im Fall einer grenzüberschreitenden Dienstleistungserbringung dem normalen Umsatzsteuerregime des Bestimmungslands unterfällt. Er wird daher mit seinen im Ausland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen wie ein dort ansässiger umsatzsteuerlicher Unternehmer behandelt.

An dieser Stelle gilt es zu überprüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit die Versagung des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs. 3 Z 3 UStG sowie die Vorgaben des Art. 289 MwStSyst-RL im Fall von Auslandsumsätzen dem Grundprinzip der umsatzsteuerlichen Neutralität Rechnung tragen: Im rein innerstaatlichen Sachverhalt besteht für den Vorsteuerabzug im Rahmen der unechten Befreiung des Kleinunternehmers kein Raum. Tritt jedoch der Kleinunternehmer im Rahmen einer grenzüberschreitenden Erbringung von Leistungen in den Wettbewerb mit anderen Dienstleistungserbringern des Bestimmungslandes, muss dem Grundsatz der umsatzsteuerlichen Neutralität gefolgt werden, wonach gleichartige Leistungen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.¹⁵⁾ Der Kleinunternehmer muss seine im Ausland erbrachten Leistungen der Umsatzsteuer unterwerfen, darf sich aber die darauf entfallenden Vorsteuer für Vorleistungen im Inland nicht abziehen.¹⁶⁾ Der österreichische Kleinunternehmer, der an ein deutsches Unternehmen Beratungsleistungen ausführt, ist daher gegenüber einem deutschen Unternehmen umsatzsteuerlich schlechter gestellt. Auf den ersten Blick scheint dadurch eine gangbare Lösung gewonnen: Da gleichartige Leistungen vorliegen, muss – um der Neutralität Genüge zu tun – der Vorsteuerabzug für die in Österreich nicht steuerbaren Umsätze zustehen. Jedoch muss diese Lösung dahingehend verprobt werden, ob tatsächlich gleichartige Leistungen vorliegen. Denn der Kleinunternehmer, der eine grenzüberschreitende Dienstleistung erbringt, führt zwar im anderen Mitgliedstaat steuerbare Umsätze aus. Die Steuerschuld hingegen wird im Rahmen des Reverse-Charge-Systems auf den Leistungsempfänger übergehen.¹⁷⁾ Der ausführende Kleinunternehmer hat jedenfalls auch bei Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bis zum Ablauf des Meldezeitraums eine zusammenfassende Meldung (ZM) beim zuständigen Finanzamt einzureichen.¹⁸⁾ Damit bleibt dem

¹³⁾ Vgl. EuGH 26. 10. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Slg. 2010, I-10465, Rn. 70.

¹⁴⁾ EuGH 26. 10. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Slg. 2010, I-10465, Rn. 70.

¹⁵⁾ Vgl. EuGH 29. 10. 2009, Rs. C-29/08, *SKF*, Slg. 2009, I-10413, Rn. 67; 16. 9. 2008, Rs. C-288/07, *Isle of Wight Council*, Slg. 2008, I-7203, Rn. 42; 7. 9. 1999, Rs. C-216/97, *Gregg*, Slg. 1999, I-4947, Rn. 20; *Dziurda*, Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG auch für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer? ÖStZ 2009, 350 (351 FN 4).

¹⁶⁾ Zu diesem Ergebnis gelangt auch *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 6 Rz. 678.

¹⁷⁾ Für Österreich § 19 Abs. 1 UStG; für Deutschland § 13b Abs. 5 i. V. m. § 13b Abs. 1 dUStG; Art. 194 MwStSyst-RL. Insbesondere unter der Prämisse, dass der Hauptteil der betroffenen Umsätze auf sonstige Leistungen entfällt.

¹⁸⁾ Siehe Art. 21 Abs. 3 BMR; nicht so aber in Deutschland: Hier werden Kleinunternehmer von der Pflicht zur Abgabe einer ZM ausgenommen; siehe § 18a Abs. 4 i. V. m. § 19 Abs. 1 dUStG.

Kleinunternehmer zwar die Veranlagung im anderen Mitgliedstaat erspart. Dennoch geht zumindest ein Teil der Vorteile der Verwaltungsvereinfachung dadurch verloren.

Fraglich ist auch, ob durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Schmelz* nicht auch Anhaltspunkte zur Lösung des Problems gewonnen werden können. Vorrangig behandelte der EuGH in der Rs. *Schmelz* die Konformität der Kleinunternehmerregelungen der MwStSyst-RL mit dem Primärrecht.¹⁹⁾ Dennoch wurden auch relevante Fragen für den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den ausländischen Umsätzen des Kleinunternehmers erörtert: Der EuGH stellte im Rahmen der Prüfung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit fest, dass Kleinunternehmer „ihre Dienstleistungen gegebenenfalls unter günstigeren Bedingungen anbieten als die außerhalb dieses Gebiets ansässigen Kleinunternehmer“.²⁰⁾ Dieser Umstand führte auch dazu, dass eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit vorlag.²¹⁾ Diese Beschränkung ist nach Ansicht des EuGH aber durch das Ziel gerechtfertigt, die Wirksamkeit der Steueraufsicht im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen zu gewährleisten.²²⁾ Denn das Ziel der Kleinunternehmerregelung sei es, den Verwaltungsaufwand zu verringern, dadurch eine stärkere „Gründung und Tätigkeit von Kleinunternehmen“ zu ermöglichen und deren Wettbewerbsfähigkeit zu stärken.²³⁾ Um aber die Steueraufsicht zu gewährleisten, müssten Informationen ausgetauscht werden, die der Ansässigkeitsstaat des Kleinunternehmers nicht besitzen könne. Um diese Informationen zu erlangen, müssten Formalitäten erhoben werden, die die Kleinunternehmerregelung gerade ersparen möchte.²⁴⁾

Nun könnte man argumentieren, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs bei der grenzüberschreitenden Leistungserbringung die Kehrseite der nationalen Bevorzugung ist. Denn Kleinunternehmer können ihre Dienstleistungen im grenzüberschreitenden Sachverhalt nur unter schlechteren Bedingungen anbieten als die ansässigen Unternehmen. Fraglich in diesem Zusammenhang ist aber, ob die Rechtfertigung anhand der Gewährleistung der Steueraufsicht noch möglich ist: Der EuGH wies ausdrücklich darauf hin, dass ein Informationsdefizit nicht vorläge, würden die Formalitäten der Art. 231 bis 271 MwStSyst-RL erfüllt. Betrachtet man diese Formalvoraussetzungen genauer, stellt man fest, dass der Großteil dieser Voraussetzungen im Fall der grenzüberschreitenden Dienstleistungserbringung erfüllt ist.²⁵⁾ Der Kleinunternehmer hat seine Tätigkeiten auch in die ZM aufzunehmen.²⁶⁾ Überschreitet der ausländische Kleinunternehmer die Umsatzgrenze von 30.000 Euro in Österreich, ist er verpflichtend zu veranlagern und hat Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben.²⁷⁾ Andernfalls entfällt aber die Verpflichtung zur Veranlagung. Es kann daher davon ausgegangen wer-

¹⁹⁾ Ausführlich *Dziurdz*, ÖStZ 2009, 350; *Wanke*, Gemeinschaftsrechtliche Prüfung der Kleinunternehmerregelung, RdW 2009, 310; *Kühbacher*, Die Kleinunternehmerregelung ist unionsrechtskonform! SWK-Heft 32/2010, S 950.

²⁰⁾ EuGH 26. 10. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Rn. 52.

²¹⁾ EuGH 26. 10. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Rn. 53.

²²⁾ EuGH 26. 10. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Rn. 71.

²³⁾ EuGH 26. 10. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Rn. 62 und 63.

²⁴⁾ EuGH 26. 10. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Rn. 68.

²⁵⁾ Die Art. 213 ff. MwStSyst-RL regeln die Identifikation sowie die Notwendigkeit der Vergabe der UID-Nummer. Im grenzüberschreitenden Verkehr muss der Kleinunternehmer eine UID-Nummer anfordern, auch wenn er die Steuer aufgrund Reverse Charge nicht selbst schuldet; die Art. 217 ff. regeln die Rechnungsausstellung: Der Kleinunternehmer ist zur Rechnungslegung verpflichtet. Er hat jedoch auf seinen Rechnungen darauf hinzuweisen, dass die Steuer auf den Empfänger übergeht. Die Art. 241 ff. regeln die allgemeinen Aufzeichnungsverpflichtungen, denen der Kleinunternehmer im Rahmen der §§ 124 ff., BAO unterliegt.

²⁶⁾ Siehe Art. 21 Abs. 3 BMR; UStR 2000, Rz. 4151; in Deutschland hingegen werden deutsche Kleinunternehmer, die im Binnenmarkt umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige Leistungen erbringen, von der Pflicht zur Abgabe einer ZM befreit. Vgl. § 18a Abs. 4 i. V. m. § 19 Abs. 1 dUStG.

²⁷⁾ Siehe § 1 VO des BMF betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II Nr. 206/1998 i. d. F. BGBl. II Nr. 171/2010.

den, dass die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit in diesen Fällen durch die Notwendigkeit zur Gewährleistung der Steueraufsicht nicht gerechtfertigt werden kann.

Ähnlich kann die Situation beurteilt werden, wenn der österreichische Kleinunternehmer den Großteil seiner Umsätze außerhalb Österreichs erwirtschaftet. Diesen Fall hatte auch die Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen zur Rs. *Schmelz* vor Augen, wenn auch in Bezug auf die Gewährung der Kleinunternehmerschaft, ohne das Ansässigkeitskriterium zu erfüllen.²⁸⁾ In Anlehnung an die *Schumacker*-Rechtsprechung²⁹⁾ des EuGH argumentierte sie, dass es über das Erforderliche der Steueraufsicht hinausgehen würde, könnten Wirtschaftsteilnehmer in der besonderen Situation in keinem Mitgliedstaat die Begünstigungen in Anspruch nehmen.³⁰⁾ Diese Überlegungen wurden zwar vom EuGH im Urteil nicht aufgegriffen, sind aber auf die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung von Auslandsumsätzen der Kleinunternehmer übertragbar. Denn in den Fällen, in denen fast ausschließlich ausländische Umsätze erwirtschaftet werden, kann von einer Begünstigung gegenüber inländischen Unternehmen, die umsatzsteuerlich normal behandelt werden, nicht mehr gesprochen werden. Vielmehr konkurriert der österreichische Kleinunternehmer dann mit deutschen Unternehmen, denen für ihre Leistungen ein Vorsteuerabzug zusteht. Hier müsste also, dem Neutralitätsgedanken der Umsatzsteuer folgend, ein Vorsteuerabzug in Österreich zulässig sein.³¹⁾

4. Vorsteuerabzug

Nun stellt sich natürlich die in der Praxis schwierige Frage des anteiligen Vorsteuerabzugs. In Frage kommen die in § 12 Abs. 4 und 5 UStG normierten Aufteilungsmethoden: die direkte Zuordnung i. S. d. § 12 Abs. 4 UStG, die Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis gem. § 12 Abs. 5 Z 1 UStG sowie die Mischmethode i. S. d. § 12 Abs. 5 Z 2 UStG.³²⁾ Nach herrschender Auffassung sind die gesetzlich normierten Aufteilungsmethoden des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG gleichwertig, solange im Einzelfall eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet wird.³³⁾

Da der Steuerpflichtige im Lichte der EuGH-Rechtsprechung in der Rs. *Midland Bank* beweisen muss, dass ein bestimmter Eingangsumsatz zu den verschiedenen Kostenelementen der steuerpflichtigen Umsätze gehört, wird es für den dienstleistungserbringenden Kleinunternehmer schwer sein, eine Aufteilung anhand der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit i. S. d. § 12 Abs. 4 UStG vorzunehmen.³⁴⁾ Denn stehen Vorsteuerbeträge sowohl mit unecht steuerbefreiten als auch mit anderen Umsätzen im Zusammenhang, muss ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt.³⁵⁾ Es liegt daher nahe, eine Aufteilung der Kosten anhand eines Umsatzschlüssels vorzunehmen.³⁶⁾ Die unionsrechtliche Vorgabe des *Pro-rata*-Satzes ergibt sich aus Art. 174 MwStSyst-RL: Die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze werden in Verhältnis zu den Gesamtumsätzen, inkl. der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, gesetzt. Dabei ist Folgendes zu beachten: Im Zähler sind die im Ausland erbrachten und aufgrund der obigen Argumentation zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze anzusetzen. Den Nenner bildet die Summe aller erzielten Umsätze. § 12 Abs. 5 Z 1 UStG setzt die Vorgaben der MwStSyst-RL um und normiert, dass die

²⁸⁾ Schlussanträge der GA *Kokott* vom 17. 6. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Slg. 2010, I-10465, Rn. 100 ff.

²⁹⁾ EuGH 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225.

³⁰⁾ Schlussanträge der GA *Kokott* vom 17. 6. 2010, Rs. C-97/09, *Schmelz*, Rn. 107 f.

³¹⁾ Zur Geltendmachung der Vorsteuer ist eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben, auch wenn für den Kleinunternehmer prinzipiell keine Verpflichtung zur Einreichung einer UVA besteht. Vgl. UStR 2000, Rz. 2764.

³²⁾ Vgl. auch *Schuchter/Kollmann* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 12 Rn. 370.

³³⁾ Vgl. VwGH 6. 3. 1989, 87/15/0087; 16. 12. 1999, 96/15/0116; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rn. 270.

³⁴⁾ Vgl. EuGH 8. 6. 2000, Rs. C-98/98, *Midland Bank*, Slg. 2000, I-4177, Rn. 32.

³⁵⁾ Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rn. 267.

³⁶⁾ So auch *Beiser*, Schlüssel zur Vorsteueraufteilung, SWK-Heft 8/2009, S 330 (S 334); *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz¹¹ (2012), § 15 Rn. 403; *Wagner* in *Sölich/Ringleb*, Umsatzsteuer (67. Lfg., 2012) § 15 Rn. 702; VwGH 16. 12. 1999, 96/15/0116.

Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen aufzuteilen sind. „Übrige Umsätze“ i. S. d. § 12 Abs. 5 Z 1 UStG umfassen neben den Umsätzen des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG auch nicht steuerbare Auslandsumsätze, die, wären sie im Inland ausgeführt worden, nicht zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen.³⁷⁾ Folgt man obigem Ergebnis, müssen daher die im Ausland umsatzsteuerbaren und -steuerpflichtigen Umsätze als „übrige Umsätze“ i. S. d. § 12 Abs. 5 Z 1 UStG angesehen werden, um ein unionsrechtskonformes Aufteilungsverhältnis zu erzielen und eine objektive Aufteilung der Vorsteuern zu ermöglichen.³⁸⁾ Ein abschließendes Beispiel verdeutlicht die Vorgangsweise:

- **Beispiel**

Ein österreichischer Kleinunternehmer erwirtschaftet Gesamtumsätze von 25.000 Euro. Davon entfallen 5.000 Euro auf Dienstleistungen, die in Österreich steuerbar, aber steuerfrei sind, und 20.000 Euro auf Dienstleistungen, die in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig sind. Der *Pro-rata*-Satz i. S. d. § 12 Abs. 5 Z 1 UStG sowie Art. 174 MwStSyst-RL ergibt sich daher aus der Division von 20.000 : 25.000 = 0,8 = 80 %. Der österreichische Kleinunternehmer kann daher 80 % der Vorsteuern aus seinen österreichischen Eingangsleistungen abziehen.

5. Gesamtergebnis

Dem Kleinunternehmer, der in Österreich nicht steuerbare Auslandsumsätze ausführt, steht ein anteiliger Vorsteuerabzug für diese Umsätze im Inland zu. Denn der Kleinunternehmer tritt im Rahmen seiner grenzüberschreitenden Leistungserbringung mit anderen umsatzsteuerlich regulär behandelten Unternehmen in Wettbewerb. Dies wird auch durch die Untersuchung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Schmelz* deutlich. Eine unterschiedliche Behandlung dieser vergleichbaren Umsätze widerspricht dem Neutralitätsgedanken, der als tragendes Prinzip der Umsatzsteuer anerkannt ist.³⁹⁾ Die Anwendung des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG muss entsprechend auf rein nationale Sachverhalte reduziert werden. Für den dienstleistungserbringenden Kleinunternehmer bietet sich eine Vorsteueraufteilung anhand eines Umsatzschlüssels an, der die in Österreich umsatzsteuerbaren, aber -steuerfreien Umsätze in Verhältnis zu den Gesamtumsätzen, inklusive der nicht steuerbaren Auslandsumsätze, setzt.

³⁷⁾ Vgl. *Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel*, UStG, § 12 Rn. 383.

³⁸⁾ In diesem Sinne auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rn. 274; EuGH 13. 3. 2008, Rs. C-437/06, *Securenta*, Slg 2008, I-1597, Rn. 39.

³⁹⁾ Vgl. 5. Erwägungsgrund der MwStSyst-RL; EuGH 29. 10. 2009, Rs. C-29/08, *SKF*, Slg. 2009, I-10413, Rn. 67; 16. 9. 2008, Rs. C-288/07, *Isle of Wight Council*, Slg. 2008, I-7203, Rn. 42; 7. 9. 1999, Rs. C-216/97, *Gregg*, Slg. 1999, I-4947, Rn. 20.

Keine 10%-Grenze beim Vorsteuerabzug i. Z. m. gemischt genutzten Gebäuden

Für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, wird der (anteilige) Vorsteuerauschluss, insbesondere vor dem Hintergrund der hier maßgeblichen Unionsrechtslage und somit jedenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten von Art. 186a der MwStSyst-RL, durch die (speziellere) Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt. Bei teilweise privaten Wohnzwecken des Unternehmers dienenden Gebäuden ist daher das Überwiegen der privaten Nutzung pro Raum zu prüfen und nicht das Erreichen der 10%-Grenze an unternehmerischer Nutzung des Gesamtgebäudes. Eine 10%-Grenze, wie sie mit dem AbgÄG 2004 in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 eingeführt worden ist, findet sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht. Werden daher bei einem gemischt unternehmerisch und privat genutzten Gebäude Räume von insgesamt mehr als 90 % der Nutzfläche des Gebäudes ausschließlich oder überwiegend privat genutzt, so schließt dies dennoch den Vorsteuerabzug nicht zur Gänze aus (→  VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0217).

BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO 20% günstiger!



SWK-Quartalsabo 2012
(Heft 28–36)
Print & Online
EUR 57,80
Jahresabo 2012 EUR 289,-

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWK-Quartalsabonnement, Print & Online 2012** (Heft 28–36)

EUR 57,80

Jahresabo 2012 EUR 289,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):

Firma:

Vorname:

Nachname:

Straße:

PLZ:

Telefon:

Fax:

E-Mail:

Newsletter: ja nein

Datum:

Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at

Linde