

Kasper Dziurdz\*)

## Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen

### VAT EXEMPTION FOR SMALL ENTERPRISES AND NON-DISCRIMINATION PROVISIONS IN TAX TREATIES

According to Austrian national law and the VAT Directive, a supply of goods and services by a small enterprise should only be exempt in a Member State if it is established there. This article analyzes whether non-discrimination provisions in tax treaties based on Article 24 paragraph 3 of the OECD Model allow small enterprises to claim VAT exemption even if they are established outside the European Union.

#### I. Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG

Für die Anwendung der unechten Steuerbefreiung für Kleinunternehmer setzt § 6 Abs. 1 Z 27 UStG u. a. voraus, dass der Unternehmer über einen Wohnsitz oder Sitz im Inland verfügt. Der gewöhnliche Aufenthalt oder eine Betriebsstätte im Inland ist nicht ausreichend. Diese Regelung sowie die entsprechenden Vorgaben der MwSt-RL<sup>1)</sup> sind in Hinblick auf die Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten des primären Unionsrechts bedenklich. Derzeit ist beim EuGH die Rs. C-97/09, *Schmelz*, anhängig, die das Ansässigkeitserfordernis für Kleinunternehmer auf den Prüfstand des Unionsrechts stellt.<sup>2)</sup> Während sich Kleinunternehmer bei unionsinternen Sachverhalten auf das Unionsrecht berufen können, haben in Drittstaaten ansässige Kleinunternehmer diese Möglichkeit nicht. In letzterem Fall können die Diskriminierungsverbote in DBA zu einer steuerlichen Gleichstellung mit inländischen Unternehmern führen und sind daher von besonderer Bedeutung.

Zurzeit sieht die MwSt-RL ein Ansässigkeitserfordernis für Kleinunternehmer vor. Aufgrund der vorrangig anzuwendenden Vorschriften des Unionsrechts werden anderslautende Regelungen in DBA verdrängt. In der Rs. C-97/09, *Schmelz*, kann jedoch der EuGH die das Ansässigkeitserfordernis enthaltende Vorschrift der MwSt-RL für ungültig erklären, soweit sie gegen das primäre Unionsrecht verstößt. Damit würde die Richtlinie einer Anwendung der Befreiung auf in Drittstaaten ansässige Kleinunternehmer nicht mehr entgegenstehen.<sup>3)</sup>

Sofern der EuGH das Ansässigkeitserfordernis bei der Kleinunternehmerregelung nicht als unionsrechtswidrig erachtet, kann dennoch im Verhältnis zu Drittstaaten das Unionsrecht hinter das DBA-Recht zurücktreten. Art. 351 AEUV (vorher Art. 307 EG) besagt, dass „[d]ie Rechte und Pflichten aus Übereinkünften, die vor dem 1. Januar 1958 oder, im Falle später beigetretener Staaten, vor dem Zeitpunkt ihres Beitritts zwischen einem oder mehreren Mitgliedstaaten einerseits und einem oder mehreren dritten Ländern andererseits geschlossen wurden, ... durch die Verträge nicht berührt [werden].“ DBA mit Drittstaaten, die vor dem Inkrafttreten der Römischen Verträge oder vor dem EU-Beitritt abgeschlossen wurden, fallen unter den Anwendungsbereich dieser Bestimmung, sodass die Abkommen von der da-

\*) Mag. Kasper *Dziurdz* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Michael *Lang*, Mag. Florian *Brugger*, MMag. Thomas *Ecker* und Mag. Lisa *Paterno* für wertvolle Anregungen.

<sup>1)</sup> Art. 283 Abs. 1 lit. c MwSt-RL 2006/112/EG, ABl. Nr. L 347 vom 11. 12. 2006, S. 1; vgl. auch Art. 24 Abs. 3 und Art. 28i der 6. MwSt-RL 77/388/EWG, ABl. Nr. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1, i. d. F. der Änderungs-RL 92/111/EWG, ABl. Nr. L 384 vom 30. 12. 1992, S. 47.

<sup>2)</sup> Vgl. ausführlich *Dziurdz*, Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG auch für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer? ÖStZ 2009, 350.

<sup>3)</sup> Vgl. dazu *Dziurdz*, ÖStZ 2009, 355 f.

## Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und Diskriminierungsverbote in DBA

von abweichenden Vorschrift der MwSt-RL unberührt bleiben.<sup>4)</sup> Die Kleinunternehmerregelung könnte in diesen Fällen aufgrund von DBA auch auf in Drittstaaten ansässige Kleinunternehmer angewendet werden, ohne das Unionsrecht zu verletzen.

### II. Bedeutung der Diskriminierungsverbote in DBA

DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen enthalten in der Regel Diskriminierungsverbote, die Art. 24 OECD-MA nachgebildet sind. Die Diskriminierungsverbote nach Art. 24 OECD-MA verbieten eine steuerliche Benachteiligung von Personen aufgrund bestimmter Merkmale. Insbesondere sieht das Betriebsstättendiskriminierungsverbot in Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vor, dass die Besteuerung eines ausländischen Unternehmens hinsichtlich einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung von im Inland ansässigen Unternehmen, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Zudem gelten nach Art. 24 Abs. 6 OECD-MA die Diskriminierungsverbote für Steuern jeder Art und Bezeichnung, sodass deren Anwendungsbereich nicht durch Art. 2 OECD-MA auf unter das DBA fallende Steuern beschränkt ist. Mehrwertsteuern wie die Umsatzsteuer sind durch die Diskriminierungsverbote nach Art. 24 OECD-MA erfasst.<sup>5)</sup>

Art. 24 Abs. 3 OECD-MA verlangt, dass die Besteuerung eines ausländischen Unternehmens hinsichtlich einer inländischen Betriebsstätte nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung eines inländischen Unternehmens. Dabei wird unterstellt, dass das inländische Vergleichsunternehmen die gleiche Tätigkeit ausübt, wobei dieses Vergleichsunternehmen nicht tatsächlich zu existieren braucht.<sup>6)</sup> Im Gegensatz zu Art. 24 Abs. 1, 2 und 5 OECD-MA stellt das Betriebsstättendiskriminierungsverbot lediglich auf eine ungünstigere Besteuerung ab, nicht jedoch auf eine andere Besteuerung. Daher liegt keine Diskriminierung vor, „wenn nicht ansässige Personen aus praktischen Erwägungen anders besteuert werden als ansässige Personen, solange dies ... nicht zu einer belastenderen Besteuerung führt.“<sup>7)</sup> Die Versagung der Befreiung für Kleinunternehmer kann jedoch nicht nur zu einer anderen, sondern auch zu einer belastenderen Besteuerung führen. Wenn ein Unternehmer seine Leistungen überwiegend an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Personen erbringt, kann er diese bei Inanspruchnahme der vollen Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG günstiger anbieten als bei einer Umsatzsteuerpflicht, solange seine Vorsteuern unter der eigenen Umsatzsteuerschuld bleiben. Der Unternehmer kann aber auch seine Leistungen an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger ebenso teuer anbieten wie bei einer Umsatzsteuerpflicht und dadurch einen höheren Gewinn erzielen. Wird jedoch die Befreiung für Kleinunternehmer mangels Ansässigkeit im Inland versagt, so muss der Unternehmer seine Leistungen entweder teurer anbieten als vergleichbare inländische Unternehmer, oder dem Unternehmer verbleibt ein niedrigerer Gewinn.

Der Wortlaut der Diskriminierungsverbote in Art. 24 OECD-MA stellt prinzipiell auf die diskriminierende Besteuerung einer Person ab, während das UStG nicht eine Person der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterwirft, sondern an den jeweiligen Umsatz anknüpft. Diese gegenüber dem EStG und KStG unterschiedliche Besteuerungstechnik entzieht die Umsatzsteuer jedoch nicht dem Anwendungsbereich der DBA-Diskriminierungsverbote. Die Kleinunternehmerregelung knüpft an personenbezogene

<sup>4)</sup> Vgl. *Terhechte* in *Schwarze* (Hrsg.), EU-Kommentar<sup>2</sup> (2009) Art. 307 EGV; *Schmalenbach* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/EGV<sup>3</sup> (2007) Art. 307 EGV.

<sup>5)</sup> *Van Raad*, Non-Discrimination in International Tax Law (1986) 202; *Bourgeois/Römer*, Effects of Existing Tax Treaties on VAT (Relevance of Arts. 24–27 OECD Model for VAT/GST), in *Lang/Melz/Kristoffersson* (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences (2009) 1231 (1233 ff.); vgl. auch den BFH-Beschluss vom 8. 4. 2005, V B 123/03, in dem das Gericht einen Verstoß gegen ein Art. 24 Abs. 1 OECD-MA nachgebildetes Diskriminierungsverbot im Bereich der Umsatzsteuer prüfte und damit implizit von einer Anwendbarkeit der DBA-Diskriminierungsverbote ausging.

<sup>6)</sup> *Rust* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>5</sup> (2008) Art. 24 Rz. 103; vgl. auch *Tumpel/Stangl*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 69 (76).

<sup>7)</sup> OECD-Kommentar 2008 zu Art. 24 OECD-MA Rn. 34.

## VAT Exemption for Small Enterprises and Non-Discrimination Provisions in Tax Treaties

Merkmale an und leitet daraus unterschiedliche steuerliche Folgen ab. Zwar wird weiterhin nur der jeweilige Umsatz besteuert oder nicht besteuert, in Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kann sich jedoch eine günstigere oder ungünstigere Besteuerung bei einer bestimmten Person ergeben. Folglich rückt die Kleinunternehmerregelung durch das Ansässigkeitskriterium in das Blickfeld der DBA-Diskriminierungsverbote. Wird ein Unternehmer mangels Anwendung der Kleinunternehmerregelung ungünstiger besteuert, ist zudem nicht davon auszugehen, dass der Unternehmer in allen Fällen die höhere Umsatzsteuerbelastung auf den Leistungsempfänger abwälzen kann.<sup>8)</sup> Somit wird auch durch den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer die ungünstigere Besteuerung beim leistenden Unternehmer nicht generell vermieden.

Wird bei der Umsatzsteuer ein ausländisches Unternehmen hinsichtlich einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte aufgrund der Versagung der Befreiung für Kleinunternehmer ungünstiger besteuert als ein im Inland ansässiges Unternehmen, so ist ein Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildetes Betriebsstätdiskriminierungsverbot zu beachten. Dabei ist aber auch zu berücksichtigen, dass für die Anwendbarkeit des DBA-Diskriminierungsverbots weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssen, sodass nicht alle Fälle einer umsatzsteuerlichen Benachteiligung von vornherein erfasst sind. Zunächst stellt Art. 24 Abs. 3 OECD-MA auf die Besteuerung von Unternehmen ab, sodass nur diese durch das Betriebsstätdiskriminierungsverbot geschützt sind. Der Ausdruck „Unternehmen“ ist nach Art. 3 Abs. 1 lit. c und d OECD-MA auszulegen und bezieht sich auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit einschließlich der Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit.<sup>9)</sup> Zudem ist das Vorliegen einer Betriebsstätte nach dem jeweils anzuwendenden DBA entsprechend Art. 5 OECD-MA und nicht nach § 29 BAO oder im Sinn der EuGH-Rechtsprechung zur festen Niederlassung zu prüfen.<sup>10)</sup> Art. 5 OECD-MA verlangt für das Vorliegen einer Betriebsstätte insbesondere eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.<sup>11)</sup>

### III. Ansässigkeit sowie mögliche Rechtfertigungsgründe

In DBA wird ein eigener abkommensrechtlicher Begriff der Ansässigkeit verwendet, der in der Regel Art. 4 OECD-MA nachgebildet ist. Nur wenn ein Unternehmen aufgrund der mangelnden Ansässigkeit im Inland hinsichtlich seiner Betriebsstätte ungünstiger besteuert wird, kommt das Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA zur Anwendung. Somit stellt sich die Frage, wann ein umsatzsteuerlicher Unternehmer als eine abkommensrechtlich ansässige Person<sup>12)</sup> anzusehen ist. Zunächst ist es denkbar, auf die Ansässigkeit nach Art. 4 OECD-MA bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer oder einer Vermögensteuer abzustellen und bei Vorliegen der Ansässigkeit auch für Zwecke der Umsatzsteuer von einer ansässigen Person auszugehen. Schwierigkeiten ergeben sich jedoch, wenn die vom DBA erfassten Steuerarten die Steuerpflicht an unterschiedliche Kriterien anknüpfen oder wenn in einem Vertragsstaat eine der Steuerarten nicht erhoben wird. Zum Beispiel könnte eine Person mit Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten bei der Einkommensteuer als eine nach Art. 4 OECD-MA im Inland ansässige Person gelten, wenn diese hier ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, aber bei einer Vermögensteuer mangels

<sup>8)</sup> EuGH 25. 2. 1988, verb. Rs. 331/85, 376/85 und 378/85, *Bianco und Girard*, Slg. 1988, 1099, Rn. 17: „Auch wenn indirekte Abgaben ... dazu bestimmt sind, auf den Endverbraucher abgewälzt zu werden, und im Handel gewöhnlich auch ganz oder zum Teil abgewälzt werden, kann nicht generell davon ausgegangen werden, daß die Abgabe tatsächlich in jedem Falle abgewälzt wird.“ Vgl. dazu auch *Englisch, VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes*, in *Lang/Melz/Kristoffersson, VAT and Direct Taxation 1* (1 f.), m. w. N.

<sup>9)</sup> Vgl. dazu z. B. *Vogel* in *Vogel/Lehner, DBA*<sup>5</sup>, Art. 3 Rz. 40 ff.

<sup>10)</sup> So auch *Bourgeois/Römer, Effects of Existing Tax Treaties on VAT*, in *Lang/Melz/Kristoffersson, VAT and Direct Taxation*, 1246.

<sup>11)</sup> Vgl. dazu z. B. *Görl* in *Vogel/Lehner, DBA*<sup>5</sup>, Art. 5 Rz. 5 ff.

<sup>12)</sup> Gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen, somit auch Personengesellschaften.

## Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und Diskriminierungsverbote in DBA

einer umfassenden Besteuerung im Inland stattdessen im anderen Vertragsstaat ansässig sein. In diesem Fall wäre es fraglich, ob die Person aufgrund der fehlenden Ansässigkeit bei der Vermögensteuer für umsatzsteuerliche Zwecke vom Betriebsstättendiskriminierungsverbot erfasst ist oder ob aufgrund der vorhandenen Ansässigkeit bei der Einkommensteuer keine Diskriminierung vorliegen kann. Dem OECD-MA lässt sich eine Präferenz für eine bestimmte Steuerart nicht entnehmen. Zudem würden Personengesellschaften, die im österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht nicht als Steuersubjekte anerkannt werden, mangels einer entsprechenden Steuerpflicht grundsätzlich aus dem Anwendungsbereich des Diskriminierungsverbots fallen,<sup>13)</sup> auch wenn sie Unternehmereigenschaft besitzen und mit Umsatzsteuer belastet werden.

Denkbar ist es aber auch, die Ansässigkeit einer Person bei Anwendung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots auf umsatzsteuerliche Sachverhalte aus dem Umsatzsteuersystem heraus zu bestimmen. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA definiert, dass es sich bei einer ansässigen Person um eine Person handelt, die nach dem Recht des jeweiligen Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Im OECD-Kommentar wird erläutert, dass diese Definition die verschiedenen Formen der persönlichen Beziehungen zu einem Staat erfassen will, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht die Grundlage einer umfassenden Besteuerung, also einer unbeschränkten Steuerpflicht, bilden.<sup>14)</sup> Doch auch wenn ein Staat keine Unterscheidung zwischen einer unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht trifft und somit auch bei Ansässigkeit im Inland nur Einkünfte aus inländischen Quellen einer Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterwirft, werden die von ihm abgeschlossenen DBA angewendet, ohne dass es einer Abweichung vom Wortlaut des OECD-MA bedarf.<sup>15)</sup> Die abkommensrechtliche Ansässigkeit richtet sich auch in diesem Fall nach bestimmten persönlichen Anknüpfungsmerkmalen des Steuerpflichtigen an den Staat. Diese persönlichen Anknüpfungsmerkmale können sich u. a. aus einer innerstaatlichen Unterscheidung zwischen ansässigen und nichtansässigen Personen ergeben, die nur für einzelne Teilbereiche eines solchen territorialen Steuersystems von Bedeutung ist. In Frankreich ist die Körperschaftsteuer durch das Territorialitätsprinzip bestimmt. Folglich kennt das französische Steuerrecht keine Definition einer unbeschränkten Steuerpflicht bei Körperschaften. Dennoch werden Körperschaften für abkommensrechtliche Zwecke als ansässig betrachtet, wenn sich ihr Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich befindet.<sup>16)</sup> In Malaysia werden natürliche Personen nach dem Territorialitätsprinzip besteuert; die Ansässigkeit nach innerstaatlichem Recht ist lediglich für Abzugsbeträge und Steuersätze relevant. Trotzdem wird auf die innerstaatlichen Kriterien der Ansässigkeit zurückgegriffen, um die abkommensrechtliche Ansässigkeit entsprechend Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zu bestimmen.<sup>17)</sup> Ähnliches gilt auch für Singapur, und zwar sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen. Die Frage der Ansässigkeit spielt grundsätzlich nur bei persönlichen Abzugsbeträgen und bei Steuersätzen eine Rolle, wirkt sich aber auch auf die abkommensrechtliche Ansässigkeit aus.<sup>18)</sup> Soweit ersichtlich, wird im Ergebnis trotz einer fehlenden Unterscheidung zwischen einer unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht oder trotz einer eingeschränkten Bedeutung der innerstaatlichen Definition der Ansässigkeit davon ausgegangen, dass sich für Zwecke von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA eine Ansässigkeit bestimmen lässt.

<sup>13)</sup> Vgl. OECD-Kommentar 2008 zu Art. 4 OECD-MA Rn. 8.7.

<sup>14)</sup> OECD-Kommentar 2008 zu Art. 4 OECD-MA Rn. 8.

<sup>15)</sup> Vgl. OECD-Kommentar 2008 zu Art. 4 OECD-MA Rn. 8.3; *Lehner* bezeichnet diesen „Hinweis“ im OECD-Kommentar als „klarstellend“ (vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 4 Rz. 120).

<sup>16)</sup> *Bourmont/Julien-Saint-Amand* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung: DBA II<sup>105</sup> (2008) Frankreich Art. 2 Rz. 146; *Robert*, France – Corporate Taxation, Abschnitt 1.2.1, [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) (17. 11. 2009).

<sup>17)</sup> *Wittchen* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung: DBA IV<sup>79</sup> (1999) Malaysia Art. 4 Rz. 2 und 15 ff.; *Saw*, Malaysia – Individual Taxation, Abschnitt 1.1, 1.2 und 6.3.1, [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) (21. 5. 2009).

<sup>18)</sup> *Dörrfuß* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung: DBA V<sup>102</sup> (2007) Singapur Art. 4 Rz. 12.

## VAT Exemption for Small Enterprises and Non-Discrimination Provisions in Tax Treaties

Während bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer die Besteuerung von ansässigen Personen nach dem Territorialitätsprinzip im internationalen Vergleich die Ausnahme von der Regel darstellt, ist die Umsatzsteuer vom Territorialitätsprinzip geprägt. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Ansässigkeit von Unternehmern für die Umsatzsteuer unbedeutend ist. So legt zum Beispiel das neuseeländische Umsatzsteuerrecht fest: *“Goods and services shall be deemed to be supplied in New Zealand if the supplier is resident in New Zealand, and shall be deemed to be supplied outside New Zealand if the supplier is a non-resident.”*<sup>19)</sup> Somit wird zunächst angenommen, dass bei einem ansässigen Unternehmer alle Leistungen im Inland und bei einem nicht ansässigen Unternehmer alle Leistungen im Ausland erbracht werden. Der Ansässigkeitsbegriff nach dem innerstaatlichen Recht bildet hier die Grundlage einer Besteuerung für Zwecke der Umsatzsteuer, auch wenn durch weitere Regelungen und Befreiungen letztlich das Territorialitätsprinzip verwirklicht wird.<sup>20)</sup>

Da bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer eine Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA bestehen kann, ohne dass es auf eine Unterscheidung zwischen Welteinkommensprinzip und Territorialitätsprinzip ankommt, sprechen gute Gründe dafür, das gleiche Prinzip auch für die Umsatzsteuer gelten zu lassen und somit auch für Zwecke der Umsatzsteuer zwischen abkommensrechtlich ansässigen und nicht ansässigen Personen zu unterscheiden. Um die abkommensrechtliche Ansässigkeit zu bestimmen, wäre wie bei einem territorial ausgestalteten Einkommen- oder Körperschaftsteuersystem auf bestimmte persönliche Anknüpfungsmerkmale des Steuerpflichtigen an den Staat zurückzugreifen. Derartige persönliche Anknüpfungsmerkmale finden sich insbesondere in § 6 Abs. 1 Z 27 UStG, wo auf die Ansässigkeit einer Person anhand des Wohnsitzes oder Sitzes abgestellt wird. Hat daher eine Person mit Unternehmereigenschaft einen Wohnsitz oder Sitz im Inland, so wäre diese Person für die Anwendung des Betriebsstätten Diskriminierungsverbots in Zusammenhang mit der Kleinunternehmerregelung als eine „*ansässige Person*“ nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zu betrachten.

Folgt man der Auffassung von *Lang*, so ist Art. 4 Abs. 1 OECD-MA nicht als Verweis auf das innerstaatliche Recht einzelner Staaten zu werten, sondern der Begriff der Ansässigkeit abkommensautonom zu definieren. Demnach gilt jede Person als „*steuerpflichtig*“ und somit als „*ansässig*“, die aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals eine enge Nahebeziehung zu diesem Staat hat. Weder die tatsächliche (unbeschränkte) Steuerpflicht noch die Steuerrechtssubjektivität sind nach dieser Auffassung Voraussetzung für die Ansässigkeit.<sup>21)</sup> Folglich wäre ein Kleinunternehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Inland als eine „*ansässige Person*“ anzusehen.

Bei den DBA-Diskriminierungsverboten handelt es sich um absolute Diskriminierungsverbote, sodass jede Benachteiligung aufgrund der angeführten Merkmale unzulässig ist. Dementsprechend kann eine unterschiedliche Behandlung dem Wortlaut nach nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt werden. Vielfach wird jedoch versucht, etwaige Rechtfertigungsgründe formal auf Vergleichbarkeitsebene zu prüfen und damit das Vorliegen „*gleicher Verhältnisse*“ zu verneinen.<sup>22)</sup> Wie auch der EuGH in seiner Rechtspre-

<sup>19)</sup> Goods and Services Tax Act 1985, No. 141, section 8(2).

<sup>20)</sup> Vgl dazu *Ecker*, Tax Treaties – A Solution to VAT/GST Double Taxation, in *Lang/Melz/Kristoffersson*, VAT and Direct Taxation, 1269 (1275 FN 22); *Schenk*, Worldwide v. Territorial Tax Systems: Comparison of Value Added Tax and Income Tax, in *Lang/Melz/Kristoffersson*, VAT and Direct Taxation, 257 (257 ff.); *Millar*, Echoes of Source and Residence in VAT Jurisdictional Rules, in *Lang/Melz/Kristoffersson*, VAT and Direct Taxation, 275 (385 ff.); zusammenfassend *Millar*, Intentional and Unintentional Double Non-Taxation, in *Lang/Melz/Kristoffersson*, VAT and Direct Taxation 409 (411 ff.).

<sup>21)</sup> *Lang*, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 (529 ff., 534 f.); kritisch *Toiff*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 58 ff.

<sup>22)</sup> *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 24 Rz. 4, m. w. N.

## Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und Diskriminierungsverbote in DBA

chung aufzeigt,<sup>23)</sup> sind die Vergleichbarkeitsebene und die Rechtfertigungsebene häufig austauschbar. In Zusammenhang mit der Kleinunternehmerregelung könnte eine fehlende Vergleichbarkeit in jenen Fällen argumentiert werden, in denen der im Ausland ansässige Kleinunternehmer im Ausland einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, der einem im Inland ansässigen Kleinunternehmer im Inland nicht zustehen würde. Bei Anwendung des Diskriminierungsverbots hätte der ausländische Kleinunternehmer womöglich einen Vorsteuerabzug, müsste jedoch keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen, würde also grenzüberschreitend von einer echten Befreiung für Kleinunternehmer profitieren.<sup>24)</sup> Zu prüfen ist jedoch, ob die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug gerade durch das Ansässigkeitserfordernis verursacht wird. Kann nämlich der ausländische Unternehmer die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, besteht auch im Ausland kein Recht auf Vorsteuerabzug, sofern das dortige Umsatzsteuersystem insoweit dem europäischen Mehrwertsteuersystem folgt. Der Vorsteuerabzug im Ausland wäre nur eine Folge der Diskriminierung und dürfte bei der Vergleichbarkeitsprüfung nicht beachtet werden.<sup>25)</sup>

### IV. Zusammenfassung

Die Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG ist auf im Inland ansässige Personen beschränkt und kann zu einer ungünstigeren Besteuerung von ausländischen Unternehmern führen. Wird eine „umsatzsteuerliche Ansässigkeit“ für Zwecke von DBA bejaht, verbieten Betriebsstättendiskriminierungsverbote in einigen Fällen diese Schlechterstellung hinsichtlich einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte. Die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer kann dann auch bei nicht im Inland ansässigen Kleinunternehmern angewendet werden. Zu beachten sind jedoch die abkommensrechtlichen Begriffe „Unternehmen“ und „Betriebsstätte“, die im Sinn des jeweiligen DBA interpretiert werden müssen.

<sup>23)</sup> Vgl. z. B. EuGH 22. 12. 2008, Rs. C-282/07, *Truck Center*, Slg. 2008, I-10767; dazu *De Broe/Bammens*, Belgian Withholding Tax on Interest Payments to Non-resident Companies Does Not Violate EC Law: A Critical Look at the ECJ's Judgment in *Truck Center*, *EC Tax Review* 2009, 131; *Simader*, Die Zulässigkeit der Erhebung von Quellensteuern aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger* (2010) 13.

<sup>24)</sup> Bei eingeführten Gegenständen wird ein derartiger unversteuerter Letztverbrauch in der Regel durch die Einfuhrumsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Z 3 UStG vermieden.

<sup>25)</sup> Vgl. dazu sowie zu anderen möglichen Rechtfertigungsgründen *Dziurdz*, *ÖStZ* 2009, 350 ff.