

verhindert und führt mE dadurch zu einer sachlichen Gleichbehandlung.

Bemerkenswert erscheint die neue Rechtsprechung des EuGH in den RN 30 und 31 zu Rs 437/06 *Securenta*, und in RN 37 zu Rs C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, wo der Gerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass die Vorsteuer auf Aufwendungen bzw Gegenstände eines Steuerpflichtigen nicht zum Abzug berechtigen kann, soweit sie sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der 6. RL fallen;

für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen und steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer für Aufwendungen bzw Gegenstände auf der Vorstufe nur insoweit zulässig, als diese den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Ob hier die in der gegenständlichen Causa im Vorabentscheidungsbeschluss vom 24. September 2007 aufgeworfenen Fragen des VwGH nicht Pate gestanden sind?



Der Autor:

Hofrat Dr. Otto Sarnthein ist Leiter des bundesweiten Fachbereiches für Umsatzsteuer in der Steuer- und Zollkoordination des Bundesministeriums für Finanzen und Autor zahlreicher Publikationen.

Publikationen des Autors:

Grabner/Sarnthein (Hrsg)
Praxishandbuch NoVA – Kurzkomentar
 Wien 2009, 336 Seiten
 Preis: 68,- €
 Bestellnummer: 32.82.01
 ISBN: 978-3-7007-4176-3



■ ÖStZ 2009/696, 350

Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG auch für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer?

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG als auch die MWStRL und die 6. MWStRL sehen für die Anwendung der Befreiung für Kleinunternehmer ein Ansässigkeitserfordernis vor. Ob diese Einschränkung auf im Inland ansässige Kleinunternehmer mit den Diskriminierungsverboten des primären Gemeinschaftsrechts vereinbar ist, wurde dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Mag. Kasper Dziurdz
WU

1. Ausgangslage und Sachverhalt

Mit Beschluss vom 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, hat der UFS in der Rechtssache RV/2694-W/07 dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die die Vereinbarkeit der in § 6 Abs 1 Z 27 UStG umgesetzten unechten Steuerbefreiung für Kleinunternehmer mit dem primären Gemeinschaftsrecht betreffen. Die Rechtssache ist beim EuGH als C-97/09, *Schmelz*, anhängig.

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt vermietete die Berufungswerberin, eine in Deutschland ansässige deutsche Staatsbürgerin, ihre Wohnung in Österreich und stellte keine Umsatzsteuer in Rechnung. Die Berufungswerberin betrachtete sich als eine von der Umsatzsteuer befreite Kleinunternehmerin, obwohl sie – entgegen dem Wortlaut des § 6 Abs 1 Z 27 UStG – über keinen Wohnsitz in Österreich verfügte. Das Finanzamt versagte die Steuerbefreiung und schrieb der Berufungswerberin Umsatzsteuer in Höhe von 10 % der Nettoumsätze vor.

2. Vorsteuerabzug auch bei unecht befreiten Umsätzen?

Im Folgenden wird zunächst auf die Frage eingegangen, ob in einem Mitgliedstaat ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht, wenn eine dort bezogene Leistung mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt werden und die im letztgenannten Mitgliedstaat einer unechten Befreiung unterliegen. Gemäß Art 168 MWStRL und Art 17 Abs 2 der 6. MWStRL ist ein Unternehmer in einem Mitgliedstaat zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit die dort bezogenen Leistungen für Zwecke seiner besteuerten und in diesem Mitgliedstaat bewirkten Umsätze verwendet werden. Darüber hinaus hat nach Art 169 lit a MWStRL und Art 17 Abs 3 lit a der 6. MWStRL ein Unternehmer in einem Mitgliedstaat das Recht zum Vorsteuerabzug, soweit die dort bezogenen Leistungen für Zwecke seiner Umsätze verwendet werden, die außerhalb dieses Mitgliedstaats bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat

bewirkt worden wären. Auch in Österreich ist nach § 12 Abs 3 Z 3 UStG ein Vorsteuerabzug bei nicht steuerbaren Umsätzen nur dann ausgeschlossen, wenn die bezogenen Leistungen mit Umsätzen im Zusammenhang stehen, die ein Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden.

Ausschließlich nach dem Wortlaut dieser Vorschriften zu urteilen, ist ein Vorsteuerabzug möglich, wenn bezogene Leistungen im Zusammenhang mit Umsätzen stehen, die im Ausland ausgeführt werden und dort einer Befreiung unterliegen, jedoch bei einer Steuerbarkeit im Inland steuerpflichtig wären. Anders gesagt, wenn bestimmte Umsätze im Inland der Umsatzsteuer unterliegen, in einem anderen Mitgliedstaat aber unecht befreit sind, so ist im Inland ein Vorsteuerabzug zu gewähren, auch wenn die Umsätze in dem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden.¹⁾

Die MWStRL und die 6. MWStRL sind jedoch vom Grundsatz geprägt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann zusteht, wenn die „getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören.“²⁾ Verwendet hingegen ein Unternehmer die bezogenen Leistungen für steuerfreie Umsätze, so ist dieser – abgesehen von den in den Richtlinien ausdrücklich vorgesehenen Fällen – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.³⁾ Zudem verlangt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität des Mehrwertsteuersystems, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung nicht unterschiedlich behandelt werden.⁴⁾ Diese Grundsätze wären verletzt, wenn ein Unternehmer in einem Mitgliedstaat für die in einem anderen Mitgliedstaat erbrachten und dort unecht befreiten Umsätze Vorsteuern geltend machen könnte, während Unternehmern aus dem letztgenannten Mitgliedstaat kein Vorsteuerabzug zustünde.

Für diese Schlussfolgerung spricht auch das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-302/93, *Debouche*⁵⁾, zu folgendem Sachverhalt: Herr *Debouche*, ein in Belgien ansässiger Rechtsanwalt, mietete in den Niederlanden ein Fahrzeug, das er ausschließlich in Belgien im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit benutzte. In Belgien waren die Dienstleistungen der Rechtsanwälte von der Umsatzsteuer befreit, in den Niederlanden unterlagen solche Dienstleistungen der Umsatzsteuer. Herr *Debouche* beantragte in den Niederlanden die Erstattung der Vorsteuer, die ihm für die Vermietung des Fahrzeugs in Rechnung gestellt worden war.⁶⁾ Im Rahmen des Verfahrens machte Herr *Debouche* unter anderem geltend, dass gemäß Art 5 Abs 1 der 8. RL 79/1072/EWG⁷⁾ sich der Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Art 17 der 6. MWStRL bestimmt und dabei maßgeblich ist, wie diese Vorschrift im Land der Erstattung angewendet

wird. Dementsprechend muss eine Erstattung der Steuer in all den Fällen erfolgen, in denen die Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würde, wenn sie im Land der Erstattung ausgeübt worden wäre.⁸⁾

Der EuGH verneinte das Vorliegen eines Anspruchs auf Vorsteuererstattung und führte insbesondere zur Auslegung von Art 17 der 6. MWStRL aus, dass „... ein Steuerpflichtiger, der eine Steuerbefreiung erhält und der folglich nicht zum Abzug der im Inland gezahlten Vorsteuer berechtigt ist, nach der Zielsetzung des Systems der Mehrwertsteuerrichtlinien auch keinen Anspruch auf Erstattung der in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Mehrwertsteuer [hat]“.⁹⁾ Zudem würde laut dem EuGH eine Vorsteuererstattung dazu führen, dass Unternehmer, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden. Herr *Debouche* wäre besser gestellt als die niederländischen Rechtsanwälte, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, weil sie besteuerte Umsätze bewirken, während Herr *Debouche* nur befreite Umsätze bewirkt.^{10), 11)} Diese Auslegung wurde in der Rechtssache C-136/99, *Monte Dei Paschi Di Siena*¹²⁾, bestätigt, in der der EuGH den Sonderfall behandelte, dass die Umsätze im Mitgliedstaat der Ansässigkeit nur zum Teil einer Befreiung mit Verlust des Vorsteuerabzugs unterlagen. In einer derartigen Konstellation hat der Unternehmer einen Anspruch auf anteilige Erstattung, vorausgesetzt die betreffenden Umsätze würden nach Art 17 Abs 3 lit a der 6. MWStRL im Mitgliedstaat der Erstattung zum Vorsteuerabzug berechtigen.¹³⁾

Aus der Rechtsprechung des EuGH und aus den Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems kann abgeleitet werden, dass auch nach Art 169 lit a MWStRL und Art 17 Abs 3 lit a der 6. MWStRL ein Vorsteuerabzug nur möglich ist, soweit bezogene Leistungen für Zwecke besteuerten Umsätze verwendet werden, und zwar unabhängig davon, wo diese Umsätze besteuert werden. Folglich darf ein Mitgliedstaat keinen Vorsteuerabzug gewähren, wenn bezogene Leistungen im Zusammenhang mit Umsätzen stehen, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden und dort von der Umsatzsteuer unter Verlust des Vorsteuerabzugs befreit sind.

3. Ansässigkeit im Inland als Voraussetzung der Steuerbefreiung

Für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer setzen sowohl Art 283 Abs 1 lit c MWStRL¹⁴⁾ als auch Art 24 Abs 3 und Art 28i der 6. MWStRL¹⁵⁾ die Ansässigkeit des Unternehmers im jeweiligen Mitgliedstaat voraus. Österreich hat dementsprechend bei der Sonderregelung für Kleinunter-

1) In diesem Sinne und zugleich kritisch *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, Teil 3, Abschn 11.4.1.2, www.ibfd.org, 15. 6. 2009.

2) EuGH 8. 6. 2000, C-98/98, *Midland Bank*, Slg 2000, I-4177, RN 30; vgl auch EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, Slg 2001, I-1361, RN 28; 27. 9. 2001, C-16/00, *Cibo Participations*, Slg 2001, I-6663, RN 31.

3) EuGH 6. 4. 1995, C-4/94, *BLP Group*, Slg 1995, I-983, RN 28; 26. 9. 1996, C-302/93, *Debouche*, Slg 1996, I-4495, RN 16.

4) EuGH 7. 9. 1999, C-216/97, *Gregg*, Slg 1999, I-4947, RN 20; 29. 3. 2001, C-404/99, *Kommission/Frankreich*, Slg 2001, I-2667, RN 45; 10. 9. 2002, C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, Slg 2002, I-6833, RN 30.

5) EuGH 26. 9. 1996, C-302/93, *Debouche*, Slg 1996, I-4495 = UR 1996, 430 mit ausführlichen Anmerkungen von *Widmann* und *Huschens*; vgl auch *Haunold/Tumpel/Widhalm*, News aus der EU, SWI 1997, 131; *Perske*, Gemeinschaftsrechtliche Gestaltungsfragen zum Vorsteuerabzug, in *Dziadkowskii/ReiB* (Hrsg), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1997/98 (1998) 69 f.

6) EuGH 26. 9. 1996, C-302/93, *Debouche*, Slg 1996, I-4495, RN 3 ff.

7) 8. RL 79/1072/EWG ABI L 1979/331, 11.

8) *SA Tesauro* 1. 2. 1996, C-302/93, *Debouche*, Slg 1996, I-4495, Nr 5.

9) EuGH 26. 9. 1996, C-302/93, *Debouche*, Slg 1996, I-4495, RN 15 f.

10) EuGH 26. 9. 1996, C-302/93, *Debouche*, Slg 1996, I-4495, RN 18 f.

11) Im Urteil stellt der EuGH vorwiegend auf die Bescheinigung nach Art 3 lit b der 8. RL 79/1072/EWG ab, bezieht seine Aussagen aber auch auf die Regelungen der 6. MWStRL. Hätte Herr *Debouche* in den Niederlanden bei sonst vergleichbarem Sachverhalt geringfügige Umsätze zB durch die Lieferung von Gegenständen bewirkt, dann wäre das Erstattungsverfahren nicht anwendbar gewesen. Es erscheint unwahrscheinlich, dass der EuGH dann den Vorsteuerabzug gewährt hätte und so zu einem ganz anderen Ergebnis – Vorsteuerabzug in den Niederlanden trotz unechter Befreiung in Belgien – gekommen wäre.

12) EuGH 13. 7. 2000, C-136/99, *Monte Dei Paschi Di Siena*, Slg 2000, I-6109.

13) EuGH 13. 7. 2000, C-136/99, *Monte Dei Paschi Di Siena*, Slg 2000, I-6109, RN 23 ff; vgl nunmehr auch Art 6 RL 2008/9/EG ABI L 2008/44, 23.

14) MWStRL 2006/112/EG ABI L 2006/347, 1.

15) 6. MWStRL 77/388/EWG ABI L 1977/145, 1 idF der ÄnderungsRL 92/111/EWG ABI L 1992/384, 47.

nehmer ein Ansässigkeitserfordernis vorgesehen. Nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG liegen befreite Umsätze eines Kleinunternehmers nur vor, wenn der Unternehmer im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze im Veranlagungszeitraum eine bestimmte Grenze nicht übersteigen. Der gewöhnliche Aufenthalt oder eine Betriebsstätte im Inland sind nicht ausreichend. Nach Ansicht des UFS entspricht diese Regelung dem sekundären Gemeinschaftsrecht. Die Ausweitung der Befreiung für Kleinunternehmer auf nicht im Inland ansässige Unternehmer wurde in der Vergangenheit mit Hinweis auf die 6. MWStRL versagt.¹⁶⁾

Innerhalb des Gemeinschaftsrechts geht das Primärrecht dem Sekundärrecht vor, sodass insbesondere Verordnungen und Richtlinien im Lichte des primären Gemeinschaftsrechts auszulegen sind.¹⁷⁾ In der Literatur sind schon sehr früh Bedenken in Hinblick auf die Vereinbarkeit des Ansässigkeitserfordernisses mit den Diskriminierungsverboten des EG-Vertrags geäußert worden.¹⁸⁾ Ist ein Unternehmer in Österreich ansässig und erfüllt er die übrigen Voraussetzungen des § 6 Abs 1 Z 27 UStG, so werden seine Umsätze keiner Umsatzsteuer unterworfen. Wenn der Kleinunternehmer seine Leistungen überwiegend an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Personen erbringt, kann er diese günstiger anbieten, solange seine Vorsteuern unter dem Betrag der Umsatzsteuerschuld bleiben. Ist die Befreiung bei überwiegender Leistungserbringung an zum Vorsteuerabzug berechnigte Personen nachteilig, so kann der Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 3 UStG auf deren Anwendung verzichten.¹⁹⁾ Ist jedoch ein Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig, so unterliegen seine Umsätze bei sonst vergleichbarem Sachverhalt zwingend der Umsatzsteuer. Folglich kann sich die geforderte Ansässigkeit im Inland als eine Benachteiligung gegenüber inländischen Kleinunternehmern erweisen. Der UFS hat diese Ungleichbehandlung aufgegriffen und den EuGH um Klärung der Frage nach dem Vorliegen eines Verstoßes gegen das primäre Gemeinschaftsrecht gebeten.²⁰⁾

4. Vorlagefragen 1 und 2: Verstoß gegen primäres Gemeinschaftsrecht?

4.1. Vorliegen einer Diskriminierung

In seiner ersten und zweiten Vorlagefrage möchte der UFS wissen, ob jene Wortfolgen in der MWStRL²¹⁾ und der 6. MWStRL,²²⁾ welche die Ansässigkeit im Inland für die Anwendbarkeit einer Befreiung für Kleinunternehmer voraussetzen, sowie eine diese Bestimmung in das nationale Recht umsetzende Regelung gegen den EG-Vertrag oder gegen gemeinschaftsrechtliche Grund-

rechte verstoßen. In diesem Zusammenhang sind insbesondere das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art 12 EG), die Niederlassungsfreiheit (Art 43 ff EG), die Dienstleistungsfreiheit (Art 49 ff EG) und das steuerliche Diskriminierungsverbot (Art 90 EG) von Bedeutung. Art 12 EG verbietet „jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit“, kommt aber nur subsidiär zur Anwendung, wenn der Vertrag kein besonderes Diskriminierungsverbot vorsieht. Zu den besonderen Diskriminierungsverboten zählen insbesondere die Grundfreiheiten, die in ihrem Anwendungsbereich jedenfalls auch Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verbieten.²³⁾ Zudem handelt es sich beim steuerlichen Diskriminierungsverbot nach Art 90 EG um eine besondere Ausprägung des allgemeinen Diskriminierungsverbots.²⁴⁾

Das Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit umfasst nicht nur Diskriminierungen, die offensichtlich an die Staatsangehörigkeit anknüpfen, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen. Zu den versteckten Diskriminierungen zählen auch Regelungen, die an den Wohnsitz einer Person anknüpfen, zumal diese in der großen Mehrzahl der Fälle Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten treffen.²⁵⁾ Folglich kann eine unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen je nachdem, ob sie in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig sind oder nicht, eine gemeinschaftsrechtlich unzulässige Diskriminierung darstellen. In der Vergangenheit hat der EuGH auch im Bereich der Umsatzsteuer bestimmte Ungleichbehandlungen von ansässigen und nicht ansässigen Unternehmern als mit den Diskriminierungsverboten des EG-Vertrags unvereinbar angesehen.²⁶⁾

Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Diskriminierung nur darin bestehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.²⁷⁾ Zunächst ist daher festzustellen, ob die Situationen von im Ausland ansässigen Kleinunternehmern und von im Inland ansässigen Kleinunternehmern vergleichbar sind. In der Literatur wird auch argumentiert, dass das Erfordernis einer Ansässigkeit keinen Verstoß gegen primäres Gemeinschaftsrecht darstellt, „wenn der im Ausland ansässige Unternehmer für seine Vorbezüge den Vorsteuerabzug hat vornehmen können.“²⁸⁾ Demzufolge kann ein Unternehmer, der im Ausland Vorsteuern geltend gemacht hat, sich nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, da dem im Inland ansässigen Kleinunternehmer jedenfalls kein Vorsteuerabzug zusteht.

Diese Argumentation erscheint fragwürdig. Ist eine Ansässigkeit im Inland für die Anwendung einer Kleinunternehmerregelung erforderlich und wird diese Voraussetzung nicht erfüllt, so stellt die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug geradezu die Konsequenz dieser möglicherweise gemeinschaftsrechtswidrigen Vorschrift dar. Folglich kann ein Vorsteuerabzug, der

16) UFS 20. 3. 2003, RV/0455-S/02; 19. 1. 2006, RV/0001-F/05; 29. 5. 2006, RV/0530-I/04; 12. 3. 2007, RV/0097-S/07; 4. 6. 2008, RV/1612-W/07.

17) *Biervert in Schwarze* (Hrsg), EU-Kommentar² (2009) Art 249 EGV Rn 8; vgl auch *Nettesheim in Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union III²⁰ (2002) Art 249 EGV Rn 232.

18) *Widmann*, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz, UR 1992, 249 (269); vgl auch *Pülzl/Reitschuler*, Kleinunternehmerregelung nur für Inländer? RdW 2001, 622; *Endfellner*, Wie klein ist der Kleinunternehmer in der Umsatzsteuer? FJ 2006, 251 (252); *Pülzl*, Kleinunternehmerregelung nur für Inländer? SWK 2006, S 823 (S 824 ff); *Pülzl*, Europarechtswidrigkeit der Kleinunternehmerregelung, SWK 2008, S 674; *Pülzl*, Kleinunternehmerregelung nur für Inländer? UVR 2008, 383.

19) *Ruppe*, UStG³ (2005) § 6 Tz 448.

20) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09; vgl auch *Wanke*, Gemeinschaftsrechtliche Prüfung der Kleinunternehmerregelung, RdW 2009, 310; *Wanke/Jahns/Klein*, Vereinbarkeit einzelner Bestimmungen der Mehrwertsteuer-Richtlinien mit dem EG-Vertrag, UFSjournal 2009, 178.

21) Art 283 Abs 1 lit c MWStRL.

22) Art 24 Abs 3 und Art 28i der 6. MWStRL.

23) *Holubek in Schwarze* Art 12 EGV Rn 7 ff; *von Bogdandy in Grabitz/Hilf* I²⁷ (2005) Art 12 EGV Rn 55 ff.

24) *Stumpf in Schwarze* Art 90 EGV Rn 48; *Voß in Grabitz/Hilf* II¹⁵ (2000) Art 90 EGV Rn 3.

25) Vgl erstmals EuGH 12. 2. 1974, 152/73, *Sotgiu*, Slg 1974, 153, RN 11.

26) EuGH 11. 6. 1998, C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, Slg 1998, I-3495, RN 32–38 (zu Art 12 EG, früher Art 6 EGV); 7. 5. 1998, C-390/96, *Lease Plan Luxembourg*, Slg 1998, I-2553, RN 31–41 (zu Art 49 EG, früher Art 59 EGV).

27) EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225, RN 30; 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg 1995, I-2493, RN 17; 27. 6. 1996, C-107/94, *Asscher*, Slg 1996, I-3089, RN 40.

28) *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch³² (2003) § 223 Rz 44.

durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer aufgrund einer diskriminierenden Regelung geltend gemacht wurde, nicht die Vergleichbarkeit mit einem im Inland ansässigen Kleinunternehmer in Bezug auf diese Regelung in Frage stellen. Wird aber die Vergleichbarkeit und schließlich eine gemeinschaftsrechtswidrige Diskriminierung bejaht, so steht dem im Ausland ansässigen Kleinunternehmer sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch in anderen Mitgliedstaaten kein Vorsteuerabzug (mehr) zu. Bei der Vergleichbarkeitsprüfung ist daher ein etwaiger zuvor vorgenommener Vorsteuerabzug außer Betracht zu lassen. Werden folglich unterschiedliche Vorschriften – einmal Befreiung bei Ansässigkeit im Inland, einmal keine Befreiung bei Ansässigkeit im Ausland – auf vergleichbare Situationen – Erzielung von geringen Umsätzen durch Unternehmer – angewandt und wirkt sich dies hauptsächlich zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten aus, so liegt eine Diskriminierung vor. Bei sonstigem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht bedarf die Diskriminierung einer sachlichen Rechtfertigung.

4.2. Unversteuerter Letztverbrauch als Rechtfertigungsgrund

Als Begründung für die Beibehaltung von Sonderregelungen für Kleinunternehmer führen die MWStRL²⁹⁾ und die 6. MWStRL³⁰⁾ Schwierigkeiten bei der normalen Besteuerung von Kleinunternehmern „wegen deren Tätigkeit oder Struktur“ an. Hierzu führt der UFS im Vorlagebeschluss aus, dass der Vereinfachungsgedanke, welcher der Befreiung für Kleinunternehmer zugrunde liegt, für eine Anwendung sowohl bei ansässigen als auch bei nicht ansässigen Unternehmern spricht. Dies trifft insbesondere auf nicht ansässige Unternehmer zu, die in einem anderen Mitgliedstaat zu einer Besteuerung nach allgemeinen Grundsätzen und entsprechendem Verkehr mit einer Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats gezwungen werden.³¹⁾

In der Literatur³²⁾ und in den Erläuterungen zum Umsatzsteuergesetz 1994³³⁾ werden auf Grundlage des Berichts des deutschen Finanzausschusses³⁴⁾ zwei Begründungen für den Ausschluss von im Ausland ansässigen Unternehmern genannt: Einerseits soll durch die Einschränkung ein unversteuerter Letztverbrauch verhindert werden, weil nach Wegfall der Einfuhrumsatzsteuer innerhalb der Gemeinschaft anderenfalls Gegenstände, für die in einem anderen Mitgliedstaat Vorsteuern geltend gemacht wurden, unversteuert im Inland an Letztverbraucher geliefert werden könnten. Andererseits soll durch die Einschränkung der Schwierigkeit begegnet werden, bei ausländischen Unternehmern, die im Inland sonstige Leistungen gegenüber einer Vielzahl von Abnehmern erbringen, die Höhe des Gesamtumsatzes auch nur annähernd zu ermitteln. Der UFS stellt dazu fest, dass diese Argumente im Binnenmarkt gleichermaßen auf nicht ansässige Kleinunternehmer wie auf nicht ansässige Nicht-Kleinunternehmer zutreffen.³⁵⁾ Die Begründung, bei im Ausland

ansässigen *Klein*unternehmern sei es wesentlich schwieriger, die Höhe des Gesamtumsatzes zu ermitteln, wenn diese im Inland sonstige Leistungen gegenüber einer Vielzahl von Abnehmern erbringen, erscheint in der Tat wenig stichhaltig und auch in der Literatur wird mitunter nur auf das Argument des unversteuerten Letztverbrauchs verwiesen.³⁶⁾

Das folgende Beispiel soll die „Gefahr“ eines unversteuerten Letztverbrauchs verdeutlichen: Ein Unternehmer ist im Mitgliedstaat A ansässig, in dem keine Befreiung für Kleinunternehmer existiert, oder in dem die Sonderregelung aufgrund eines Verzichts durch den Unternehmer oder aus anderen Gründen nicht anwendbar ist. Dagegen ist im Mitgliedstaat B eine Befreiung für Kleinunternehmer vorgesehen und der Unternehmer verzichtet nicht auf deren Anwendung. Erwirbt der Unternehmer einen Gegenstand im Mitgliedstaat A und verbringt er diesen in den Mitgliedstaat B,³⁷⁾ so ist ein darauffolgender Verkauf des Gegenstands an einen Letztverbraucher aufgrund der im Mitgliedstaat B anwendbaren Befreiung für Kleinunternehmer von der Umsatzsteuer befreit. Im Ergebnis kann der Unternehmer im Mitgliedstaat A Vorsteuern geltend machen und den Gegenstand im Mitgliedstaat B ohne Umsatzsteuer verkaufen, also eine *echte* Befreiung für Kleinunternehmer in Anspruch nehmen. Ähnliches gilt auch, wenn der Unternehmer im Mitgliedstaat B Dienstleistungen erbringt.

In einer derartigen Konstellation kann durch das Erfordernis einer Ansässigkeit im Inland ein unversteuerter Letztverbrauch verhindert werden. Die Umsätze im Mitgliedstaat B fallen dann mangels Ansässigkeit des Unternehmers nicht unter die Befreiung für Kleinunternehmer und unterliegen der Umsatzsteuer. Dennoch kann es bei doppelt ansässigen Unternehmern zu einem unversteuerten Letztverbrauch kommen. Umgekehrt entstehen Fälle von umsatzsteuerlicher Doppelbesteuerung, wenn trotz einer fehlenden Vorsteuerabzugsberechtigung (zum Beispiel aufgrund einer Befreiung für Kleinunternehmer im Ansässigkeitsstaat) erbrachte Leistungen zu versteuern sind.³⁸⁾

Diesen Ausführungen zum unversteuerten Letztverbrauch liegt die Annahme zugrunde, dass im Ansässigkeitsstaat ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht, wenn der im Ausland ausgeführte (und dort unecht befreite) Umsatz im Inland steuerpflichtig wäre. Wie jedoch oben dargelegt, darf ein Mitgliedstaat keinen Vorsteuerabzug gewähren, wenn bezogene Leistungen im Zusammenhang mit Umsätzen stehen, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden und dort einer unechten Befreiung unterliegen. Überträgt man diesen Gedanken auf die Sonderregelung für Kleinunternehmer, so kann ein unversteuerter Letztverbrauch gar nicht stattfinden. Im Ansässigkeitsstaat ist der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn dieser mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die in einem anderen Mitgliedstaat bewirkt werden und für die dort eine Befreiung für Kleinunternehmer in Anspruch genommen wurde. Anders gesagt, soweit die Umsätze eines Unternehmers aufgrund einer Kleinunternehmerregelung von der Umsatzsteuer befreit sind, kann der Unternehmer auch in anderen Mitgliedstaaten keine Vorsteuer für bezogene Leistungen geltend machen.

29) Art 281 MWStRL.

30) Art 24 Abs 1 der 6. MWStRL.

31) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 16.

32) *Widmann*, UR 1992, 268 f; *Kolacny*, Das Umsatzsteuergesetz 1994, SWK 1994, 429 (445); *Macher*, Das Umsatzsteuerrecht im Binnenmarkt (1995) 194; *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch³² § 223 Rz 44; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuer¹²¹ (2005) § 19 Anm 46.1; *Zugmaier* in *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz³ (2005) § 19 Tz 26; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG (2006) § 6 Rn 647.

33) ErlRV 1715 BlgNR XVIII. GP 55.

34) Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, Bundestagsdrucksache 12/2906, 47.

35) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 17.

36) *Widmann*, UR 1992, 268 f; *Macher*, Umsatzsteuerrecht 194; *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch³² § 223 Rz 44; *Zugmaier* in *Hartmann/Metzenmacher* § 19 Tz 26.

37) In diesem Beispiel wird davon ausgegangen, dass die Verbringung des Gegenstands keine umsatzsteuerlichen Folgen auslöst und insbesondere nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb im Mitgliedstaat B zu versteuern ist.

38) Vgl auch *Widmann*, UR 1992, 269; *Macher*, Umsatzsteuerrecht 195; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter* § 19 Anm 46.1.

4.3. Andere Rechtfertigungsgründe

In den Erläuterungen zu der ÄnderungsRL 92/111 führt die Kommission eine andere Begründung für das Ansässigkeitsfordernis an: „Traders not established within a Member State do not qualify for the tax exemption ... in order to ensure that no limitation is imposed on their right to deduct input tax which they exercise in the Member State in which they are established.“³⁹⁾ Für die Kommission stand die Befürchtung im Vordergrund, Unternehmern könnte der Vorsteuerabzug im Ansässigkeitsstaat aufgrund einer Befreiung für Kleinunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat versagt werden. Welche Fallkonstellationen die Kommission vor Augen hatte, lässt sich den Materialien nicht entnehmen. Denkbar sind aber Probleme in Hinblick auf den Vorsteuerabzug für im Ansässigkeitsstaat bezogene Leistungen, welche mit in einem anderen Mitgliedstaat erbrachten Leistungen im Zusammenhang stehen. Ist eine Sonderregelung für Kleinunternehmer im letztgenannten Mitgliedstaat prinzipiell anwendbar, so muss der Unternehmer auf deren Anwendung verzichten, um im Ansässigkeitsstaat zu einem Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. Im Ansässigkeitsstaat könnten sich möglicherweise Schwierigkeiten im Hinblick auf den Nachweis des Verzichts ergeben. In diesen Fällen kann eine Versagung der Steuerbefreiung den gewünschten Vorsteuerabzug im Ansässigkeitsstaat „sicherstellen“. Zweifelhaft bleibt, ob die gänzliche Versagung der Befreiung für Kleinunternehmer eine verhältnismäßige Maßnahme darstellt. Stattdessen wäre ein Nachweis des Verzichts durch den Unternehmer selbst oder eine Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf Grundlage der Verordnung (EG) 1798/2003⁴⁰⁾ denkbar. Zudem können die zuständigen Behörden einen Informationsaustausch aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch nehmen, wenn das jeweilige Abkommen eine dem Art 27 OECD-MA nachgebildete Auskunftsklausel zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts betreffend „Steuern jeder Art und Bezeichnung“ enthält.⁴¹⁾

Als mögliche, nur Kleinunternehmer betreffende administrative Gründe für den Ausschluss nicht ansässiger Kleinunternehmer führt der UFS zunächst erforderliche Prüfungsmaßnahmen der Steuerbehörden oder einen allenfalls erforderlicher Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung im Zusammenhang mit der Vorsteuererstattung an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Unternehmer an.⁴²⁾ Für die Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer setzt die Verordnung BGBl 1995/279⁴³⁾ unter anderem voraus, dass ein Unternehmer im Erstattungszeitraum keine Umsätze in Form von Lieferungen, sonstigen Leistungen, Eigenverbrauch oder innergemeinschaftlichen Erwerben ausgeführt hat.⁴⁴⁾ Hierbei kommt es lediglich auf die Steuerbarkeit im Inland und nicht darauf an, ob die Umsätze

steuerpflichtig oder steuerfrei sind. Zudem ist entsprechend § 12 Abs 3 Z 3 UStG eine Erstattung zu versagen, wenn die geltend gemachte Vorsteuer mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die ein Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden. Gerade dies wäre der Fall, wenn der ausländische Unternehmer nur geringe Umsätze ausführt, die bei einer Steuerbarkeit im Inland unter die Kleinunternehmerregelung fallen würden. Der Unternehmer kann jedoch nach § 6 Abs 3 UStG den Verzicht auf die Anwendung der Befreiung „bis zur Rechtskraft des Bescheids gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären“, sodass ein Verzicht auch im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens möglich wäre. Fraglich bleibt, ob der Antrag auf Rückerstattung nicht auch als eine Verzichtserklärung angesehen werden kann. Ab dem 1. 1. 2010 wird die Vorsteuererstattung durch die Richtlinie 2008/9/EG neu geregelt.⁴⁵⁾ Das neue Verfahren sieht vor, dass für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer der Erstattungsantrag auf elektronischem Wege an den Mitgliedstaat der Ansässigkeit zu richten ist. Sollte der Erstattungsantrag nicht gleichzeitig eine Verzichtserklärung darstellen, so wären zusätzliche administrative Hürden geschaffen, zumal der Unternehmer die Verzichtserklärung weiterhin an den Mitgliedstaat der Erstattung zu adressieren hätte.

Nach Ansicht des UFS hätte beim reverse-charge-System nach § 19 Abs 1 zweiter Unterabsatz UStG der Leistungsempfänger zu prüfen, ob es sich beim nicht ansässigen Leistungserbringer um einen Kleinunternehmer handelt, was ebenfalls für den Ausschluss nicht ansässiger Kleinunternehmer spreche.⁴⁶⁾ Ähnliche Probleme ergeben sich aber auch beim reverse-charge-System bei Bauleistungen nach § 19 Abs 1a UStG und bei bestimmten Sonderfällen der Lieferung nach § 19 Abs 1b UStG. Der Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger kommt bei diesen Bestimmungen unabhängig davon zur Anwendung, ob der Leistungserbringer im Inland oder im Ausland ansässig ist. Handelt es sich bei einem im Inland ansässigen Unternehmer um einen Kleinunternehmer, kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, da die Leistungen steuerfrei sind.⁴⁷⁾ Gleichermäßen würde es bei einem im Ausland ansässigen Kleinunternehmer nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommen. Sollte eine Verpflichtung zur Prüfung der Kleinunternehmereigenschaft des Leistungserbringers durch den Leistungsempfänger tatsächlich bestehen, so muss diese in beiden Fällen nach dem gleichen Maßstab erfolgen. In der Regel wird der Leistungserbringer gemäß § 11 Abs 1a UStG in der Rechnung auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweisen, womit von einer Nichtanwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung beim leistenden Unternehmer auszugehen wäre.

Der UFS deutet an, dass eine jeweils mitgliedstaatsbezogene Kleinunternehmerregelung steuerliche Vorteile für Unternehmer bringen könnte, die in mehreren Mitgliedstaaten Umsätze ausführen.⁴⁸⁾ Das Argument der Kumulierung von Begünstigungen in einzelnen Mitgliedstaaten erscheint als Rechtfertigung fragwürdig, wenn für die Umsatzgrenze der im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielte Umsatz anzusetzen wäre. Ob dies der Fall ist, möchte der UFS in seinen letzten beiden Vorlagefragen

39) Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures, 4. 11. 1992, COM (92) 448 final, 7; vgl auch *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, Teil 3, Abschn 14.3, www.ibfd.org, 15. 6. 2009.

40) VO (EG) 1798/2003 ABIL 2003/264, 1 idF der ÄnderungsVO (EG) 37/2009 ABIL 2009/14, 1.

41) Vgl zur Anwendung des Informationsaustauschs nach Art 27 OECD-MA im Bereich der Umsatzsteuer *Bourgeois/Römer*, Effects of Existing Tax Treaties on VAT (Relevance of Arts. 24–27 OECD Model for VAT/GST), in *Lang/Melz* (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, in Druck, Absch III.3.

42) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 17.

43) Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird, BGBl 1995/279 idF BGBl II 2003/384.

44) § 1 Abs 1 Z 1 V BGBl 1995/279.

45) RL 2008/9/EG ABIL 2008/44, 23; mit dieser wird die 8. RL 79/1072/EWG ABIL 1979/331, 11 aufgehoben; Umsetzung in Österreich iRd AbgÄG 2009; vgl dazu *Melhardt*, Neuregelung der MwSt-Erstattung an ausländische Unternehmer ab 1. 1. 2010, ÖStZ 2009, 150.

46) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 17.

47) UStR 2000 Rz 2602j; *Ruppe*, UStG³ § 19 Tz 19/4.

48) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 17.

wissen. Zudem stellt die Inanspruchnahme von steuerlichen Vorteilen durch die Unternehmer die Kehrseite der Minderung der Steuereinnahmen bei den Mitgliedstaaten dar. Nach ständiger Rechtsprechung eignen sich Steuermindereinnahmen nicht zur Rechtfertigung einer diskriminierenden und grundsätzlich gegen das Gemeinschaftsrecht verstößenden Maßnahme.⁴⁹⁾

5. Vorlagefragen 3 und 4: Wortfolgen in den Richtlinien ungültig?

Ist das Ansässigkeitserfordernis für Kleinunternehmer als eine unzulässige Diskriminierung anzusehen, so stellt sich die Frage nach der Herstellung eines primärrechtskonformen Zustands. Folglich fragt der UFS in seiner dritten und vierten Vorlagefrage, ob jene Wortfolgen in der MWStRL⁵⁰⁾ und der 6. MWStRL,⁵¹⁾ welche die Ansässigkeit im Inland für die Anwendbarkeit einer Kleinunternehmerregelung voraussetzen, im Sinne des Art 234 lit b EG ungültig sind. Der UFS stellt dazu fest, dass es in der Folge den Mitgliedstaaten überlassen bliebe, die gemeinschaftsrechtlich gebotene Ausdehnung einer Kleinunternehmerregelung in ihren nationalen Rechtsvorschriften auf in der Gemeinschaft ansässige Unternehmer zu beschränken, sofern durch den Rat keine Änderung der Richtlinien erfolgt. Damit könnte allfälligen Schwierigkeiten begegnet werden, die sich aus einer Ausdehnung der Kleinunternehmerregelung auf in Drittstaaten ansässige Unternehmer ergeben könnten.⁵²⁾

Nach Art 234 lit b EG entscheidet der EuGH im Wege der Vorabentscheidung über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe der Union. Der Begriff der Gültigkeit erfasst nicht nur den formellen Aspekt der Rechtmäßigkeit, nämlich die Unzuständigkeit der erlassenden Stelle und etwaige Formfehler, sondern auch die materielle Rechtmäßigkeit.⁵³⁾ Den Vorrang hat aber stets die vertragskonforme Auslegung der Rechtshandlungen.⁵⁴⁾ Kommt eine primärrechtskonforme Auslegung aufgrund des eindeutigen Wortlauts einer Vorschrift nicht in Betracht, so kann der EuGH die Vorschrift als ungültig erklären.⁵⁵⁾ Dabei bezieht sich der EuGH in seiner Rechtsprechung nicht auf einzelne Wortfolgen einer Vorschrift, sondern formuliert allgemein, dass die fragliche Vorschrift ungültig ist, *soweit* sie gegen das primäre Gemeinschaftsrecht verstößt.⁵⁶⁾ In den verbundenen Rechtssachen 124/76 und 20/77, *Moulines et Huileries de Pont-a-Mousson und Providence Agricole de la Champagne*⁵⁷⁾, lag die Rechtswidrigkeit jedoch nicht im Wortlaut

der streitigen Vorschrift, sondern in der fehlenden Erwähnung bestimmter Erzeugnisse. Somit konnte die Rechtswidrigkeit nicht dadurch beseitigt werden, dass die Vorschrift insgesamt oder teilweise für ungültig erklärt wurde. Der EuGH stelle daher lediglich die Unvereinbarkeit der Vorschrift mit dem primären Gemeinschaftsrecht fest und überließ es den zuständigen Organen der Gemeinschaft, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen. Nach Ansicht des Gerichtshofs war dies umso mehr erforderlich, als es mehrere Möglichkeiten gab, die Vereinbarkeit mit dem primären Gemeinschaftsrecht wieder herzustellen. Dabei ist es Sache der zuständigen Organe der Gemeinschaft, die wirtschaftlichen und politischen Gesichtspunkte zu beurteilen, welche für die Wahl unter diesen Möglichkeiten maßgeblich sind. In der Rechtssache 300/86, *Van Landschoot*⁵⁸⁾, war die streitige Vorschrift insoweit diskriminierend, als sie eine Abgabenbefreiung nicht auf bestimmte Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern erstreckte. Die bloße Ungültigerklärung der Vorschrift hätte bis zu einer Neuregelung jede Befreiung von der Abgabe ausgeschlossen. Der EuGH erklärte die Vorschrift dennoch für ungültig, wendete aber Art 231 Abs 2 EG (damals Art 174 Abs 2 EGV) über die Beschränkung der Wirkung von nichtig erklärten Verordnungen entsprechend an. Folglich war die Abgabenbefreiung weiterhin anzuwenden, jedoch ausgedehnt auf die von der Diskriminierung betroffenen Wirtschaftsteilnehmer.

Die Bestimmungen der MWStRL und der 6. MWStRL verlangen für die Anwendung der Befreiung für Kleinunternehmer ausdrücklich eine Ansässigkeit im Inland. Eine primärrechtskonforme Auslegung der Richtlinien scheint nicht in Betracht zu kommen. Der EuGH kann daher die das Ansässigkeitserfordernis enthaltenden Vorschriften der MWStRL und der 6. MWStRL für ungültig erklären, soweit sie gegen das primäre Gemeinschaftsrecht verstoßen. In den Richtlinien wäre wie vor Inkrafttreten der ÄnderungsRL 92/111/EWG⁵⁹⁾ sowohl gegenüber im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kleinunternehmern als auch gegenüber in Drittstaaten ansässigen Kleinunternehmern kein Ansässigkeitserfordernis mehr vorgesehen. Die Rechtswidrigkeit der Richtlinien wäre dadurch beseitigt. Offen bleibt, ob im nationalen Recht das dann fehlende Erfordernis einer Ansässigkeit auch gegenüber in Drittstaaten ansässigen Kleinunternehmern entsprechend umzusetzen wäre. Die Richtlinien schreiben den Mitgliedstaaten kein gemeinsames System zur Befreiung von Umsätzen von Kleinunternehmern vor, sondern legen grundlegende Rahmenbedingungen fest, unter denen Sonderregelungen zu gewähren sind. Dies würde für die Zulässigkeit einer Einschränkung gegenüber in Drittstaaten ansässigen Kleinunternehmern sprechen, sofern keine ausdrückliche Regelung in die Richtlinien aufgenommen wird.

Andererseits könnte der EuGH die gesamte Sonderregelung für Kleinunternehmer in der MWStRL und der 6. MWStRL für ungültig erklären und die Wirkung der Ungültigerklärung beschränken. Diesen Lösungsweg spricht auch der UFS in seinen Erläuterungen zu den Vorlagefragen an.⁶⁰⁾ Damit wäre bis zu einer Neuregelung durch die zuständigen Gemeinschaftsorgane die Befreiung für Kleinunternehmer weiterhin mit dem Ansässigkeitserfordernis anzuwenden. Nur bei unter das Gemeinschaftsrecht fallenden Sachverhalten wäre die

49) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, Slg 1998, I-4695, RN 28; 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071, RN 59; 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, *Metalgesellschaft ua*, Slg 2001, I-1727, RN 59.

50) Art 283 Abs 1 lit c MWStRL.

51) Art 24 Abs 3 und Art 28i der 6. MWStRL.

52) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 18.

53) *Dausies*, Das Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 177 EG-Vertrag² (1995) 75 mit Verweis auf EuGH 18. 2. 1964, 73/63 und 74/63, *Internationale Crediet- en Handelsvereniging*, Slg 1964, 1.

54) *Nettesheim in Grabitz/Hilf* Art 249 EGV Rn 232; vgl auch EuGH 13. 12. 1983, 218/82, *Kommission/Rat*, Slg 1983, 4063, RN 15; 29. 6. 1995, C-135/93, *Spanien/Kommission*, Slg 1995, I-1651, RN 37.

55) Im Bereich der Umsatzsteuer hat sich der EuGH in der Rechtssache 15/81, *Gaston Schul Douane*, mit der Gültigkeit einer Bestimmung der 6. MWStRL in Hinblick auf das steuerliche Diskriminierungsverbot nach Art 90 EG (damals Art 95 EGV) befasst, die Möglichkeit einer primärrechtskonformen Auslegung und damit die Gültigkeit der streitigen Bestimmung wurden jedoch bejaht; vgl EuGH 5. 5. 1982, 15/81, *Gaston Schul Douane*, Slg 1982, 1409, RN 44.

56) Vgl zB EuGH 20. 3. 1998, C-364/95 und C-365/95, *T. Port*, Slg 1998, I-1023, RN 89; 31. 5. 2001, C-43/99, *Leclere und Deaconescu*, Slg 2001, I-4265, RN 38; 18. 4. 2002, C-290/00, *Duchon*, Slg 2002, I-3567, RN 46; 11. 7. 2006, C-313/04, *Franz Egenberger*, Slg 2006, I-6331, RN 42.

57) EuGH 19. 10. 1977, 124/76 und 20/77, *Moulines et Huileries de Pont-a-Mousson und Providence Agricole de la Champagne*, Slg 1977, 1795,

RN 24–29.

58) EuGH 29. 6. 1988, 300/86, *Van Landschoot*, Slg 1988, 3443, RN 22–25; vgl auch EuGH 11. 7. 1989, 265/87, *Hermann Schröder HS Kraftfutter*, Slg 1989, 2237, RN 26–27.

59) ÄnderungsRL 92/111/EWG ABI L 1992/384, 47.

60) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 18.

Kleinunternehmerregelung auch ohne Ansässigkeit im Inland anzuwenden. Hingegen wäre bei in Drittstaaten ansässigen Kleinunternehmern mangels Anwendbarkeit der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbote eine Ansässigkeit im Inland aufgrund der Richtlinien gefordert. Die Ungültigerklärung der gesamten Sonderregelung für Kleinunternehmer erscheint jedoch nicht notwendig, zumal jene Vorschriften in den Richtlinien, welche die Ansässigkeit im Inland vorschreiben, sich von anderen Teilen der Sonderregelung logisch trennen lassen.

Unabhängig davon, für welchen Weg sich der EuGH entscheidet, wäre in § 6 Abs 1 Z 27 UStG weiterhin ein Wohnsitz oder Sitz im Inland für alle Kleinunternehmer gefordert. Diese Regelung wäre dann bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten aufgrund des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts verdrängt. Infolgedessen würde es an einer ausdrücklichen Regelung für den jeweiligen Sachverhalt fehlen. Systematik und Teleologie der Kleinunternehmerregelung sprechen jedoch dafür, die bei im Inland ansässigen Kleinunternehmern vorgesehenen Rechtsfolgen zu erstrecken.⁶¹⁾ Im Ergebnis wäre die Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG auch bei im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kleinunternehmern sinngemäß anzuwenden.

Bei der Bereinigung der gemeinschaftsrechtswidrigen Rechtslage bliebe dem Gesetzgeber die Möglichkeit, anstatt die Kleinunternehmerregelung auf im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer auszudehnen, eine Optionsmöglichkeit zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung vorzusehen. Auch dadurch wäre ein gemeinschaftsrechtskonformer Zustand hergestellt. Die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kleinunternehmer wären nicht von vornherein von der Umsatzsteuer befreit, könnten jedoch bei Erfüllung aller übrigen Voraussetzungen zur Befreiung optieren. Ähnlich wird nach § 1 Abs 4 EStG nicht jede Person in einer „Schumacker-Situation“⁶²⁾ als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, sondern der Steuerpflichtige hat die Wahl, sich zwischen zwei unterschiedlichen Besteuerungskonzepten zu entscheiden. Im Zusammenhang mit der Vorsteuererstattung an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Unternehmer wäre ein etwaiger Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht mehr notwendig.

6. Vorlagefragen 5 und 6: Ermittlung des relevanten Umsatzes?

Ist die Sonderregelung für Kleinunternehmer auch auf im Ausland ansässige Unternehmer anzuwenden, so stellt sich in weiterer Folge die Frage, wie die Umsätze für die maßgebliche Umsatzgrenze zu ermitteln sind. Der UFS möchte daher in seiner fünften und sechsten Vorlagefrage wissen, ob unter „Jah-

resumsatz“ im Sinne der MWStRL⁶³⁾ und der 6. MWStRL⁶⁴⁾ der in einem Jahr im jeweiligen Mitgliedstaat erzielte Umsatz oder der in einem Jahr im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielte Umsatz eines Unternehmers zu verstehen ist. Ist der im jeweiligen Mitgliedstaat erzielte Umsatz anzusetzen, so sind die in anderen Mitgliedstaaten erzielten Umsätze bei der Ermittlung der Umsatzgrenze nicht zu berücksichtigen. Ist hingegen der im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielte Umsatz zu berücksichtigen, so müssen die zusammengerechneten Umsätze aus allen Mitgliedstaaten unter der im jeweiligen Mitgliedstaat festgesetzten Umsatzgrenze liegen. Sollte sich die letztgenannte Auslegungsvariante als zutreffend erweisen, so wäre entgegen der bisher vertretenen Auffassung⁶⁵⁾ auch bei im Inland ansässigen Kleinunternehmern der im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielte Umsatz für die Ermittlung der Umsatzgrenze anzusetzen.

In der Rechtssache C-128/05, *Kommission/Österreich*⁶⁶⁾, ging es um die Zulässigkeit der Verordnung BGBl II 2002/166,⁶⁷⁾ mit der bestimmte, nicht in Österreich ansässige Unternehmer mit inländischen Umsätzen von bis zu 22.000 € faktisch von der Umsatzsteuer befreit wurden. Die Kommission argumentierte unter anderem, dass diese Ausnahmeregelung nicht als eine Sonderregelung für Kleinunternehmer anzusehen sei, da die Definition der dort bezeichneten Unternehmer nicht mit dem Begriff der „Kleinunternehmen“ in der 6. MWStRL übereinstimmte. Auch sehr große Unternehmen, die nicht in Österreich ansässig seien, können in Österreich Umsätze erzielen, die 22.000 € im Jahr nicht übersteigen. Die Kommission vertrat die Auffassung, dass eine gemeinschaftsrechtliche Definition des Begriffes vorzunehmen sei, die die Größe des Unternehmens als Ganzes und nicht lediglich seinen Umsatz in einem einzelnen Mitgliedstaat berücksichtige.⁶⁸⁾ Generalanwältin *Sharpston* teilte diese Auffassung und stellte in ihren Schlussanträgen fest, dass „[n]ach jeder normalen Lesart ... unter dem Hinweis auf ‚Kleinunternehmen‘ Unternehmen zu verstehen [sind], die objektiv klein sind, und nicht Unternehmen, deren Aktivitäten in einem einzelnen Mitgliedstaat beschränkt sind.“⁶⁹⁾ Auch in der Literatur wird die Zusammenrechnung von inländischen und ausländischen Umsätzen für die Ermittlung der maßgeblichen Umsatzgrenze befürwortet.⁷⁰⁾ In dem dazu ergangenen Urteil behandelt der EuGH die Definition des Begriffs „Kleinunternehmen“ und somit die Frage nach der Ermittlung der Umsätze nicht, sondern leitet die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der damals strittigen Regelung aus anderen, hier nicht relevanten Gründen ab.⁷¹⁾

Hingegen scheint für den UFS insbesondere die Systematik der MWStRL und der 6. MWStRL dafür zu sprechen, dass mit

61) Vgl zum Anwendungsvorrang zB *Lang*, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco? SWI 2009, 216; vgl auch *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189.

62) In einer „Schumacker-Situation“ befinden sich beschränkt steuerpflichtige Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, die ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit erzielen und die in dem anderen Mitgliedstaat keine ausreichenden Einkünfte erzielen, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, bei der die persönliche Lage und der Familienstand berücksichtigt wird; vgl EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg 1995, I-225.

63) Art 287 MWStRL.

64) Art 24 der 6. MWStRL; Anhang XV Abschn IX. Steuern Z 2 lit c EU-Beitrittsvertrag ABI C 1994/241; vgl auch Art 24a der 6. MWStRL idF der AnpassungsRL 2004/66/EG ABI L 2004/168, 35.

65) *Ruppe*, UStG³ § 6 Tz 453; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* § 6 Rn 653.

66) EuGH 28. 9. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265.

67) Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei ausländischen Unternehmern, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen durchführen, BGBl II 2002/166.

68) SA *Sharpston* 27. 4. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265, Nr 31.

69) SA *Sharpston* 27. 4. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265, Nr 39.

70) *Pülzl/Reitschuler*, RdW 2001, 622; *Endfellner*, FJ 2006, 252; *Pülzl*, SWK 2006, S 824; *Pülzl*, UVR 2008, 384; in diese Richtung scheinbar auch *Widmann*, UR 1992, 269.

71) EuGH 28. 9. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265, RN 20–29.

„Jahresumsatz“ der im jeweiligen Mitgliedstaat in einem Jahr erzielte Umsatz gemeint ist. In den Mitgliedstaaten sind nämlich die den einzelnen Mitgliedstaaten zugewiesenen Umsätze – und nur diese – zu versteuern.⁷²⁾ Österreich hat im Rahmen der Rechtssache C-128/05, *Kommission/Österreich*, ebenfalls vorgebracht, dass im Fall einer Steuerbefreiung nur Umsätze innerhalb der Steuerzuständigkeit eines Mitgliedstaats befreit werden können und daher die in den Richtlinien genannte Umsatzgrenze sich nur auf diese Umsätze beziehen kann.⁷³⁾ Generalanwältin *Sharpston* ließ sich von diesem Argument nicht überzeugen.⁷⁴⁾ Zudem kann entgegnet werden, dass der Begriff „Jahresumsatz“ in den Richtlinien ausschließlich im Zusammenhang mit der jeweils relevanten Umsatzgrenze verwendet wird. Ob die Steuerbefreiung für den dort genannten Jahresumsatz oder für einen anderen, etwa den im jeweiligen Mitgliedstaat erzielten Umsatz gelten soll, lässt sich den Bestimmungen nicht entnehmen. Auch wird der Umsatz, der bei der Sonderregelung für Kleinunternehmer zugrunde zu legen ist, in Art 288 MWStRL und Art 24 Abs 4 der 6. MWStRL näher bestimmt und setzt sich unter anderem aus dem Betrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zusammen, soweit diese besteuert werden. Offen bleibt, ob diese Leistungen im Inland besteuert werden müssen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Richtlinienentwurf der Kommission auch die im Ausland ausgeführten Umsätze für die Umsatzgrenze ausdrücklich berücksichtigte: „The relevant turnover ... shall be the total pre-tax amount of the supplies of goods and services ..., including exempt supplies and supplies made in another country.“⁷⁵⁾

Für den UFS spricht die Begründung für die Schaffung einer Kleinunternehmerregelung – Schwierigkeiten bei der Administration der normalen Besteuerung sowohl für Kleinunternehmer als auch Steuerverwaltungen – ebenfalls für eine mitgliedstaatsbezogene Umsatzgrenze. Diese mitgliedstaatsbezogenen Schwierigkeiten ändern sich nicht dadurch, dass auch in anderen Mitgliedstaaten Umsätze erzielt werden.⁷⁶⁾ In diesem Zusammenhang vertrat Generalanwältin *Sharpston* in der Rechtssache C-128/05, *Kommission/Österreich*, eine andere Auffassung: „Es gibt keinen Grund, anzunehmen, dass ein Mitgliedstaat bei der normalen Besteuerung von großen Unternehmen, dessen

wirtschaftliche Aktivitäten auf seinem Hoheitsgebiet beschränkt sind oder Gelegenheitscharakter haben, auf Schwierigkeiten stoßen kann. Ein solches Unternehmen wird eine Struktur haben, die es ihm ermöglicht, die Anforderungen in Bezug auf die Steueranmeldung und -erklärung in dem Mitgliedstaat zu erfüllen, oder in der Lage sein, dort ... einen Steuervertreter zu benennen.“⁷⁷⁾

Zuletzt weist der UFS im Vorlagebeschluss darauf hin, dass die Ermittlung aller im Gemeinschaftsgebiet erzielten Umsätze eines Kleinunternehmers in der Regel zu einer beachtlichen Belastung in der Steueradministration führen wird, da entsprechende gegenseitige Verständigungen der Steuerverwaltungen aller Mitgliedstaaten erforderlich wären. Dieser Aufwand würde voraussichtlich einen möglichen Steuerausfall durch eine mögliche mehrfache Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung in einzelnen Mitgliedstaaten übersteigen.⁷⁸⁾ In der Literatur wird aber auch die Ansicht vertreten, „dass der Verwaltungsaufwand [bei einer Ausweitung der Kleinunternehmerregelung und bei Zusammenrechnung von inländischen und ausländischen Umsätzen] in Relation zum sonstigen durch das Umsatzsteuerrecht verursachten bürokratischen Aufwand und angesichts der nicht übermäßig großen Zahl von Betroffenen gering“ ausfallen würde.⁷⁹⁾ Zu beachten ist jedoch, dass die Ermittlung der im Gemeinschaftsgebiet erzielten Jahresumsätze sowohl für nicht ansässige als auch für ansässige Unternehmer, also für alle Kleinunternehmer erforderlich wäre.

7. Zusammenfassende Würdigung

Die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG kann nur zur Anwendung gelangen, wenn der Unternehmer in Österreich ansässig ist. Diese Regelung entspricht den Vorgaben der MWStRL und der 6. MWStRL, ist jedoch in Hinblick auf die Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten des primären Gemeinschaftsrechts bedenklich. Die vom UFS angeführten Argumente für eine derartige Kleinunternehmerregelung scheinen nur bedingt geeignet zu sein, eine Benachteiligung von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kleinunternehmern zu rechtfertigen. Zudem ist offen, ob für die maßgebliche Umsatzgrenze eines Kleinunternehmers nur die im Inland erzielten Umsätze oder die im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielten Umsätze zu berücksichtigen sind – für beide Ansichten sprechen gute Argumente. Das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-97/09, *Schmelz*, verspricht Antworten auf diese Fragen.

77) SA *Sharpston* 27. 4. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265, Nr 39.

78) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 20.

79) *Pülzl/Reitschuler*, RdW 2001, 622; *Pülzl*, UVR 2008, 384.

72) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 19.

73) SA *Sharpston* 27. 4. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265, Nr 34.

74) SA *Sharpston* 27. 4. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265, Nr 35 ff.

75) Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes – Common system of value added tax: Uniform basis of assessment, 2. 6. 1973, COM (73) 950, 49; vgl auch *Terral/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, Teil 3, Abschn 14.2.4, www.ibfd.org, 15. 6. 2009.

76) UFS 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, 20.



Der Autor:

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, Mag. Lisa Paterno, Mag. Johannes Prillinger, Mag. Birgit Stürzlinger und Mag. Nicole Tüchler für wertvolle Anregungen.

Buchtipp:

Scheiner/Kolacny/Caganek (Hrsg)
Kommentar zur Mehrwertsteuer
(Bd 1-9)
Wien 2009, Loseblattwerk
Preis: 490,- €
Bestellnummer: 21.01.00
ISBN: 978-3-7007-4333-0

Scheiner / Kolacny / Caganek

Kommentar zur
Mehrwertsteuer
USG 1994
Kommentar

LexisNexis

Band V

Top informiert mit LexisNexis: www.lexisnexus.at