

dass die in der Praxis gewählte Konstruktion dem Willen des Gesetzgebers entspricht, obwohl sie im Wortlaut des Gesetzes keine ausdrückliche Deckung findet und gegen die vorliegende Gesetzeslogik verstößt. Trotzdem sollte nicht außer Acht gelassen werden, dass die Finanzbehörden einen Verstoß gegen

den Tatbestand des § 49 FinStrG annehmen könnten, wenn sie der hier vertretenen Auffassung nicht folgen. Aus diesem Grund wäre eine Klarstellung der Sicht der Abgabenbehörden bei der nächsten Revision der Umsatzsteuerrichtlinien wünschenswert.



Foto Wilke

Der Autor:

Dr. Thomas Außerlechner ist Partner eines international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfernetzwerks.



Foto privat

Der Autor:

Dr. Stefan Malainer, akad. IM ist Mitarbeiter eines international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfernetzwerks und behördlich konzessionierter Immobilienreuhänder. Er hat auch eine Ausbildung zum Rechtsanwalt absolviert.



Foto Wilke

Der Autor:

Dr. Andreas Staribacher ist Partner eines international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfernetzwerks und in Amerika zugelassener CPA.

Mag. Kasper Dziurdz
WU

■ ÖStZ 2012/283, 163

EuGH-Urteil zur Ansässigkeit beim „reverse charge“-System: Auswirkungen auch auf die Kleinunternehmerregelung?

Im Urteil C-421/10, *Stoppelkamp*, hat der EuGH entschieden, dass ein Steuerpflichtiger auch dann nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn er in diesem Mitgliedstaat einen privaten Wohnsitz hat, sich der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit jedoch im Ausland befindet. Sowohl § 19 Abs 1 UStG („reverse charge“) als auch § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung) knüpfen an das Kriterium der Ansässigkeit an. Untersucht wird daher, welche Auswirkungen das EuGH-Urteil in der Rs *Stoppelkamp* auf die genannten Vorschriften hat.

1. EuGH-Urteil in der Rechtssache *Stoppelkamp*

Im Urteil vom 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*,¹⁾ setzt sich der EuGH mit der Frage auseinander, unter welchen Voraussetzungen ein Steuerpflichtiger nicht im Inland ansässig ist und daher die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen kann („reverse charge“). Im zugrunde liegenden Sachverhalt verlegte ein Steuerpflichtiger, Herr *Raab*,²⁾ den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit von Deutschland nach Österreich, behielt jedoch einen privaten Wohnsitz in Deutschland bei. Im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erbrachte Herr *Raab* Dienstleistungen an Steuerpflichtige mit Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Deutschland. Folglich befand sich der Leistungsort in Deutschland und die Dienstleistungen waren in Deutschland steuerpflichtig. Für diesen Fall war nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz vorgesehen, dass die Steuer

vom Leistungsempfänger geschuldet wird, vorausgesetzt, Herr *Raab* als der leistende Steuerpflichtige hat keinen Wohnsitz im Inland. Im maßgebenden Zeitraum hatte Herr *Raab* jedoch einen privaten Wohnsitz in Deutschland. Art 21 Abs 1 lit b der 6. MWStRL³⁾ setzt für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hingegen voraus, dass „die Dienstleistung von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird“. Unklar war, ob ein Steuerpflichtiger bereits dann ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger ist, wenn dieser den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat, oder ob der Steuerpflichtige zusätzlich auch keinen privaten Wohnsitz im Inland haben darf.

Im Urteil widmet sich der EuGH zunächst dem Wortlaut der deutschen Sprachfassung der 6. MWStRL und vergleicht diesen mit einigen anderen der mehr als 20 verbindlichen

1) EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, noch nicht in der Slg.
2) Herr *Stoppelkamp* war der Insolvenzverwalter über dessen Vermögen.

3) Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl L 145/1 vom 13. 6. 1977.

und gleichrangigen Sprachfassungen. Art 21 Abs 1 lit b der 6. MWStRL verwendet in der deutschen Sprachfassung den Begriff „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“. Vor den mit der RL 2000/65⁴⁾ vorgenommenen Änderungen wurde unter anderem in der spanischen, der dänischen, der englischen, der französischen, der italienischen, der niederländischen, der portugiesischen und der schwedischen Fassung ebenfalls ein Begriff verwendet, der sich am besten mit „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“ übersetzen lässt. Seit dem Inkrafttreten dieser ÄnderungsRL verwenden jedoch alle diese Sprachfassungen im Gegensatz zur deutschen Fassung einen Begriff, der dem Begriff „nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger“ entspricht. Dieser Begriff ist in anderen Bestimmungen der 6. MWStRL enthalten, vor allem in Art 17 Abs 4 der 6. MWStRL, in dem die Erlassung von Durchführungsbestimmungen zur Vorsteuererstattung an „nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige“ geregelt ist.⁵⁾

Art 1 der 8. RL,⁶⁾ mit der solche Durchführungsbestimmungen erlassen wurden, definiert den Begriff „nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger“.⁷⁾ Zu den relevanten Anknüpfungstatbeständen zählen nach Art 1 der 8. RL in erster Linie der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und das Vorhandensein einer festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind. Im relevanten Zeitraum darf keiner der genannten Anknüpfungstatbestände im Inland erfüllt sein. Zusätzlich werden der Wohnsitz und der gewöhnliche Aufenthaltsort als relevante Anknüpfungstatbestände aufgezählt. Diese sind aber nur dann für den Ort relevant, an dem der Steuerpflichtige als „ansässig“ gilt, wenn einschlägige Angaben zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, fehlen. Hieraus schließt der EuGH, dass wenn zum einen der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bekannt ist und sich nicht im Inland befindet und zum anderen es sich unstreitig um einen tatsächlichen, realen Sitz und nicht um einen „fiktiven“ Sitz oder Standort handelt, ein etwaiger privater Wohnsitz im Inland unberücksichtigt bleibt.⁸⁾

In diesem Zusammenhang weist der EuGH darauf hin, dass diese Schlussfolgerung der bisherigen Rechtsprechung zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft im Mehrwertsteuerrecht entspricht, wie sie sich insbesondere aus dem Urteil vom 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*,⁹⁾ ergibt. Um den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft zu bestimmen, ist eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der satzungsmäßige Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen und der – gewöhnlich mit diesem übereinstimmende – Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik der Gesellschaft bestimmt wird. Andere Elemente, wie

der Wohnsitz der Hauptführungskräfte oder der Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentritt,¹⁰⁾ können in zweiter Linie herangezogen werden, wenn es zB darum geht, bei einer Gesellschaft mit „fiktivem“ Standort, wie er etwa für eine „Briefkastenfirma“ charakteristisch ist, den tatsächlichen Sitz zu bestimmen.¹¹⁾

Anschließend begründet der EuGH die vorstehende Auslegung auch mit systematischen und teleologischen Argumenten. Art 4 Abs 1 der 6. MWStRL erfasst den Steuerpflichtigen nur hinsichtlich der von ihm ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit. Insoweit entspricht es der zugrunde liegenden Systematik, dass der private Wohnsitz nur dann herangezogen werden kann, um den Ort der Niederlassung zu bestimmen, falls keine Anknüpfungspunkte – wie etwa der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder das Vorhandensein einer festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind – bestehen, die mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit unmittelbar zusammenhängen.¹²⁾ Zudem verfolgt Art 21 Abs 1 lit b der 6. MWStRL den Zweck, den in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen vom Zwang zu befreien, Aufzeichnungs-, Erklärungs- und Zahlungspflichten als Steuerschuldner in anderen Mitgliedstaaten zu erfüllen, in denen er Dienstleistungen erbringt oder Gegenstände liefert. Würde ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ausgeschlossen sein, wenn ein privater Wohnsitz im Inland besteht, würde die Zweckverwirklichung ernsthaft in Frage gestellt werden.¹³⁾ Schließlich bietet die vorstehende Auslegung die größte Rechtssicherheit. Werden nämlich Dienstleistungen von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht, wenn der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland liegt, ohne dass es darauf ankommt, wo sein privater Wohnsitz gelegen ist, kann dadurch die Anwendung der Bestimmungen der 6. MWStRL vereinfacht werden und dazu beitragen, dass eine genaue und korrekte Erhebung der Mehrwertsteuer gewährleistet wird. Sofern nämlich der inländische Leistungsempfänger Kenntnis davon hat, dass der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nicht im Inland hat, bleibt es diesem erspart, Nachforschungen über dessen privaten Wohnsitz anzustellen.¹⁴⁾

2. Ansässigkeitsbegriff nach § 19 Abs 1 UStG („reverse charge“)

Die 6. MWStRL wurde mit der MWStSystRL¹⁵⁾ neu gefasst, sodass nunmehr in Art 192a ff MWStSystRL geregelt wird, ob der leistende Steuerpflichtige oder der Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer schuldet. Hierfür wird weder der Begriff „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“ noch der Begriff „nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger“ verwendet, sondern der Begriff „Steuerpflichtiger, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Steuer geschuldet wird“. Auch die RL 2008/9,¹⁶⁾ mit der die 8. RL ersetzt wurde, definiert und

4) Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, ABl L 269/44 vom 21. 10. 2000.

5) EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, RN 19-23.

6) Achte Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige, ABl L 331/11 vom 27. 12. 1979.

7) Art 1 der 8. RL: „Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger derjenige Steuerpflichtige nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG [6. MWStRL], der in dem Zeitraum nach Artikel 7 Absatz 1 erster Unterabsatz Sätze 1 und 2 in diesem Land weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, noch – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung – seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum im Inland keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat mit Ausnahme von: ...“.

8) EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, RN 24-28.

9) EuGH 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, Slg 2007, I-5655.

10) EuGH 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, RN 61 zufolge (verwiesen in EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, RN 31) können „der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden, und der Ort, an dem die Finanz- und insbesondere die Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden, ... ebenfalls in Betracht gezogen werden“.

11) EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, RN 29-31.

12) EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, RN 32.

13) EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, RN 33.

14) EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, RN 34-35.

15) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347/1 vom 11. 12. 2006.

16) Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht

verwendet nicht mehr den Begriff „nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger“, sondern den Begriff „nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässiger Steuerpflichtiger“.¹⁷⁾ Obwohl die MWStSystRL und die RL 2008/9 unterschiedliche Begriffe verwenden und auch andere Begriffe verwenden als zuvor die 6. MWStRL und die 8. RL, dürften die Aussagen im EuGH-Urteil C-421/10, *Stoppelkamp*, auf die aktuelle Rechtslage übertragbar sein.¹⁸⁾ Entscheidend ist nämlich, dass in den genannten Bestimmungen der Begriff „ansässig“ verwendet wird. Zudem sind die im Urteil angeführten systematischen und teleologischen Argumente im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger zu berücksichtigen. Folglich kann die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen, wenn feststeht, dass der leistende Steuerpflichtige nicht in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, sondern in einem anderen Staat den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Ob in diesem Fall der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, einen privaten Wohnsitz hat, ist irrelevant.

§ 19 Abs 1 UStG setzt für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger voraus, dass „der leistende Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt ... hat“. Zwar werden die Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ für natürliche Personen in § 26 BAO¹⁹⁾ und der Begriff „Sitz“ für Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen in § 27 BAO²⁰⁾ definiert. Ob aber für umsatzsteuerliche Zwecke auf diese Definitionen zurückgegriffen werden darf, ist zweifelhaft. § 19 Abs 1 UStG ist nämlich im Lichte der MWStSystRL auszulegen, die den Begriff „ansässig“ verwendet. *Ruppe/Achatz*²¹⁾ verweisen auf die Definitionen der Begriffe „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“, „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthaltsort“ in der DurchführungsVO,²²⁾ um den Begriff „ansässig“ nach Art 192a ff MWStSystRL und dementsprechend § 19 Abs 1 UStG auszulegen.

Art 10 DurchführungsVO definiert (für Zwecke der Leistungsortbestimmung bei Dienstleistungen) den Ort, an dem

der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, als den Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Um diesen Ort zu bestimmen, werden der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort des satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, herangezogen. Kann anhand dieser Kriterien der Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mit Sicherheit bestimmt werden, so wird der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, zum vorrangigen Kriterium. Im UStG wird statt dem Begriff „Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat“ der Begriff „Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt“ verwendet.²³⁾ Art 12 DurchführungsVO definiert zudem den Wohnsitz als den im Melderegister oder in einem ähnlichen Register eingetragenen Wohnsitz oder den Wohnsitz, den die betreffende Person bei der zuständigen Steuerbehörde angegeben hat, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass dieser Wohnsitz nicht die tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelt. Art 13 DurchführungsVO definiert schließlich den gewöhnlichen Aufenthaltsort einer natürlichen Person als den Ort, an dem diese Person aufgrund persönlicher und beruflicher Bindungen gewöhnlich lebt. Wird den Begriffen „Wohnsitz“, „Sitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ in § 19 Abs 1 UStG die Bedeutung beigelegt, die sich aus der DurchführungsVO ergibt, dann müsste sich der Begriff „Sitz“ in § 19 Abs 1 UStG auf den Ort beziehen, an dem der Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, also von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.²⁴⁾ Somit wäre der „Sitz“ nicht unbedingt der satzungsmäßige Sitz einer Gesellschaft. Zudem können auch natürliche Personen als Unternehmer einen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit haben.

In § 19 Abs 1 UStG stehen jedoch die Begriffe „Wohnsitz“, „Sitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ gleichberechtigt nebeneinander. Dem Wortlaut nach schließt daher ein Wohnsitz (im Sinne der DurchführungsVO) in Österreich den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger aus, auch wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht in Österreich befindet. Gemäß dem EuGH-Urteil C-421/10, *Stoppelkamp*, ist aber ein privater Wohnsitz im Inland in der Regel irrelevant. Befindet sich nämlich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht in Österreich, sondern in einem anderen Staat, und handelt es sich dabei um keinen „fiktiven“ Sitz, kann die Steuer auch dann vom Leistungsempfänger geschuldet werden, wenn der leistende Unternehmer in Österreich einen privaten Wohnsitz hat. § 19 Abs 1 UStG ist somit unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen kann, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz hat, sich aber der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland befindet.²⁵⁾

im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABl L 44/23 vom 20. 2. 2008.

- 17) Art 2 Z 1 RL 2008/9: „[Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck] 'nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässiger Steuerpflichtiger' jeden Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG [MWStSystRL], der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässig ist“. Art 3 RL 2008/9: „Diese Richtlinie gilt für jeden nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen, der folgende Voraussetzungen erfüllt: a) er hat während des Erstattungszeitraums im Mitgliedstaat der Erstattung weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von der aus Umsätze bewirkt wurden, noch hat er – in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung – dort seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort; b) er hat während des Erstattungszeitraums keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht, die als im Mitgliedstaat der Erstattung bewirkt gelten, mit Ausnahme der folgenden Umsätze: ...“.
- 18) So im Ergebnis auch *Korf*, Anm zu EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*, IStR 2011, 961 (963).
- 19) § 26 Abs 1 BAO: „Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. § 26 Abs 2 BAO: „Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. ...“.
- 20) § 27 Abs 1 BAO: „Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen haben ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. ...“.
- 21) *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 19 Tz 28.
- 22) Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsmaßnahmen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 77/1 vom 23. 3. 2011.

23) Vgl zB Art 44 und 45 MWStSystRL sowie § 3a Abs 6 und 7 UStG.

24) Vgl auch *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen (1997) 287, wonach unter Wohnsitz oder Sitz „der Unternehmensort zu verstehen sein [wird], an dem der Unternehmer seine Tätigkeiten anbietet, Aufträge entgegennimmt, ihre Ausführung vorbereitet und an ihn Zahlungen geleistet werden“ und das „idR der Ort der Geschäftsleitung [ist]“.

25) Vgl auch *Haunold/Tumpel/Widhalm*, News aus der EU – EuGH: Ausländische Ansässigkeit für Zwecke des Reverse-Charge-Systems auch bei inländischem Privatwohnsitz möglich, SWI 2011, 551 (554).

Gemäß Art 192a MWStSystRL seit den mit der RL 2008/8²⁶⁾ vorgenommenen Änderungen gilt ein Steuerpflichtiger, der in einem Mitgliedstaat, „in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als nicht in diesem Staat ansässig, wenn ... eine Niederlassung ... im Gebiet dieses Mitgliedstaats ... nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt [ist]“. Auch § 19 Abs 1 UStG regelt nunmehr, dass die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen kann, wenn „der leistende Unternehmer im Inland ... [keine] an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat“.²⁷⁾ Folglich kann die Steuerschuld auch dann auf den Leistungsempfänger übergehen, wenn der leistende Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte hat, vorausgesetzt, die Betriebsstätte ist nicht an der Leistungserbringung beteiligt. Hieraus kann die Wertung gewonnen werden, dass ein privater Wohnsitz im Inland in der Regel dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nicht entgegensteht. Wenn nämlich eine Betriebsstätte im Inland für diese Zwecke irrelevant ist, sofern kein Zusammenhang zwischen der Leistungserbringung und der Betriebsstätte besteht, müsste auch ein privater Wohnsitz im Inland irrelevant sein, sofern kein Zusammenhang zwischen der Leistungserbringung und dem privaten Wohnsitz besteht. Zwar könnte gegen dieses Argument sprechen, dass ein Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger auch dann verhindert, wenn die Leistung vom Ausland aus erbracht wird, also der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit an der erbrachten Lieferung oder Dienstleistung nicht beteiligt ist.²⁸⁾ Befindet sich jedoch der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit dort, wo die Handlungen zur zentralen Verwaltung vorgenommen werden, und somit unter anderem dort, wo die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Unternehmensleitung getroffen werden,²⁹⁾ so könnte dennoch ein ausreichender Zusammenhang zwischen dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und der erbrachten Lieferung oder Dienstleistung angenommen werden, während ein privater Wohnsitz – sofern dieser nicht mit dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit übereinstimmt – voraussichtlich keinen solchen Zusammenhang aufweisen würde. Für die Frage, ob die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, ist daher vorrangig auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit abzustellen, während ein etwaiger Wohnsitz im Inland grundsätzlich unberücksichtigt bleibt.

3. Ansässigkeitsbegriff nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung)

In der MWStSystRL wird der Begriff „ansässig“ nicht nur im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger³⁰⁾ und der Vorsteuererstattung³¹⁾ verwendet, sondern auch im Zusammenhang mit der Organschaft,³²⁾ der vorübergehenden Verwendung als Ausnahme von einer innergemeinschaftlichen Verbringung,³³⁾ den Leistungsortrege-

lungen bei Dienstleistungen,³⁴⁾ den Dreiecksgeschäften,³⁵⁾ den Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr,³⁶⁾ dem Vorsteuerabzug,³⁷⁾ der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer,³⁸⁾ der Rechnungsausstellung,³⁹⁾ den Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Erklärungsspflichten,⁴⁰⁾ der Kleinunternehmerregelung,⁴¹⁾ der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger⁴²⁾ und der verwaltungstechnischen Sonderregelung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen.⁴³⁾ Ob der Begriff „ansässig“ in der MWStSystRL stets die gleiche Bedeutung hat,⁴⁴⁾ ist schon deshalb zweifelhaft, weil Art 147 Abs 2 MWStSystRL (Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr) sowie Art 358 Z 1 MWStSystRL (verwaltungstechnische Sonderregelung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen) eigene Definitionen der Ansässigkeit enthalten und bei Nichtsteuerpflichtigen nicht auf den Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit abgestellt werden kann. Zudem sind stets die Systematik und der Sinn und Zweck der jeweiligen Vorschriften zu berücksichtigen. Dennoch sprechen aber gute Gründe dafür, dass das EuGH-Urteil C-421/10, *Stoppelkamp*, zumindest für Zwecke der unechten Befreiung für Kleinunternehmer von Bedeutung ist.

Art 283 Abs 1 lit c MWStSystRL versagt die Anwendbarkeit einer unechten Befreiung für Kleinunternehmer, wenn die Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht werden „durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird“.⁴⁵⁾ Somit wird in Art 283 Abs 1 lit c MWStSystRL auf die Ansässigkeit abgestellt, ohne dass dieser Begriff dort näher definiert wird. § 6 Abs 1 Z 27 UStG zufolge ist ein Kleinunternehmer ein Unternehmer, der unter anderem „im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat“. Daher ist dem Wortlaut nach ein Kleinunternehmer ohne einen Wohnsitz oder satzungsmäßigen Sitz im Inland nicht im Inland ansässig, auch wenn sich der (nicht mit dem Wohnsitz oder satzungsmäßigen Sitz übereinstimmende) Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, also der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, im Inland befindet. So wird auch vom UFS⁴⁶⁾ und von der Finanzverwaltung⁴⁷⁾ angenommen, dass die Begriffe „Wohnsitz“ und „Sitz“ nach den §§ 26 und 27 BAO auszulegen sind und somit der Begriff „Sitz“ in § 6 Abs 1 Z 27 UStG dem satzungsmäßigen Sitz entspricht.

Allerdings verwendet Art 283 Abs 1 lit c MWStSystRL (Ansässigkeitsanfordernis bei der Kleinunternehmerregelung) den-

26) Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/12/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl L 44/1 vom 20. 2. 2008.

27) § 19 Abs 1 UStG idF BudBG 2009, BGBl I 2009/52.

28) Vgl Art 54 DurchführungsVO.

29) Vgl Art 10 DurchführungsVO.

30) Art 192a, 194, 195, 196 und 197 Abs 1 lit c sowie Art 204 und 207 Abs 1 MWStSystRL.

31) Art 170 sowie 171 Abs 1 und 2 MWStSystRL.

32) Art 11 Abs 1 MWStSystRL.

33) Art 17 Abs 2 lit g MWStSystRL.

34) Art 58 Abs 1, Art 59 Abs 1, Art 59a Abs 2 und Art 59b MWStSystRL.

35) Art 141 lit e MWStSystRL; obwohl in Art 141 lit a MWStSystRL der Begriff „niedergelassen“ verwendet wird, deuten andere Sprachfassungen wie die englische und französische Fassung darauf hin, dass darunter auch „ansässig“ verstanden werden könnte.

36) Art 146 Abs 1 lit b und d sowie Art 147 Abs 1 lit a und Abs 2 MWStSystRL.

37) Art 169 lit c MWStSystRL.

38) Art 214 Abs 1 lit e MWStSystRL.

39) Art 219a Z 2 lit a, Art 220a Abs 2 und Art 221 Abs 2 sowie Art 226a, 227 und 238 Abs 3 MWStSystRL; obwohl in Art 225 MWStSystRL der Begriff „Sitz“ verwendet wird, deuten andere Sprachfassungen wie die englische und französische Fassung darauf hin, dass darunter auch „ansässig“ verstanden werden könnte.

40) Art 245 Abs 2 sowie Art 247, 248a, 249, 256 und 267 MWStSystRL.

41) Art 283 Abs 1 lit c MWStSystRL.

42) Art 303 Abs 2 lit b und c MWStSystRL.

43) Überschrift vor Art 357, Art 358 Z 1 und 3, Art 359 bis 364, Art 366 Abs 1, Art 367 Abs 1, Art 368 sowie Art 369 Abs 1 MWStSystRL.

44) So zB *Wiesinger/Wagner*, Ansässigkeit, Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und feste Niederlassung in der Umsatzsteuer: europarechtskonforme Auslegung, SWI 2007, 314 (314).

45) Art 283 Abs 1 lit c MWStSystRL: „Dieser Abschnitt [Sonderregelung für Kleinunternehmen – Vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung] gilt nicht für folgende Umsätze: ... c) die Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird“.

46) Vgl UFS 20. 3. 2003, RV/0455-S/02; 19. 1. 2006, RV/0001-F/05.

47) Vgl UStR 2000, Rz 994.

selben Begriff wie Art 192a ff MWStSystRL (Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger), nämlich den Begriff „Steuerpflichtiger, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die [Mehrwert-]Steuer geschuldet wird“. Gemäß dem EuGH-Urteil C-421/10, *Stoppelkamp*, ist dieser Begriff für die Frage, ob die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, dahingehend auszulegen, dass es vorrangig auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ankommt und daher ein etwaiger privater Wohnsitz grundsätzlich irrelevant ist. Für die Übernahme dieser Auslegung auch für Zwecke der Kleinunternehmerregelung sprechen systematische und teleologische Argumente. In der MWStSystRL und im UStG ist ein (Klein-) Unternehmer nur hinsichtlich der von ihm ausgeübten unternehmerischen Tätigkeiten von der Umsatzsteuer erfasst. Insofern entspricht es der zugrunde liegenden Systematik, wenn der private Wohnsitz nur dann herangezogen werden kann, um die Ansässigkeit für Zwecke der Kleinunternehmerregelung zu bestimmen, wenn keine Anknüpfungspunkte bestehen, die mit der vom Kleinunternehmer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit unmittelbar zusammenhängen. Zudem wird dadurch dem Ziel der Kleinunternehmerregelung entsprochen, nämlich die Wettbewerbsfähigkeit der Kleinunternehmer zu stärken. Befindet sich nämlich der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden, in Österreich, so ist fraglich, warum die Wettbewerbsfähigkeit nicht gestärkt werden sollte, wenn der Kleinunternehmer keinen privaten Wohnsitz in Österreich hat, sondern nur einen privaten Wohnsitz (zB im Grenzgebiet) im Ausland. Schwierigkeiten bei der Ermittlung und Überprüfung der erzielten Umsätze für Zwecke der relevanten Umsatzgrenze⁴⁸⁾ würden sich in diesem Fall keine ergeben, sofern der Begriff „ansässig“ für Zwecke der Aufbewahrung der erforderlichen Unterlagen im Inland⁴⁹⁾ sich ebenfalls vorrangig nach dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit richtet. Umgekehrt darf aber in diesem Fall ein anderer Mitgliedstaat, in dem der Kleinunternehmer seinen privaten Wohnsitz hat, keine Begünstigung in Form einer Kleinunternehmerregelung gewähren, wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich befindet. Gemäß Art 283 Abs 1 lit c MWStSystRL wäre nämlich der Kleinunternehmer nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig, sofern sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich befindet und daher der private Wohnsitz unberücksichtigt bleibt.

Im Urteil C-97/09, *Schmelz*,⁵⁰⁾ führt der EuGH aus, dass Kleinunternehmer nur solche Unternehmer sind, deren „Tä-

tigkeiten in ihrer Gesamtheit den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmens objektiv [nicht] überschreiten“. Unternehmer, „die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, ohne dort ansässig zu sein, [sollten] der Besteuerung ihrer Tätigkeiten unter dem Deckmantel der dort geltenden Befreiungen ganz oder zum großen Teil [nicht] entgehen können“, nämlich wenn – wäre die Ansässigkeit keine Anwendungsvoraussetzung – die relevanten inländischen Umsätze in diesen Mitgliedstaaten die jeweiligen Umsatzgrenzen für Kleinunternehmen unterschreiten, jedoch die (in- und ausländischen) Umsätze in ihrer Gesamtheit nicht mehr dem Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmens entsprechen.⁵¹⁾ Vorteile einer Kleinunternehmerregelung sollen somit nicht in mehreren Mitgliedstaaten und unabhängig voneinander beansprucht werden können. Gerade dieser angestrebte Zweck würde in Frage gestellt werden, wenn ein privater Wohnsitz ausreichen würde, um die Vorteile einer Kleinunternehmerregelung geltend zu machen, und der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit unberücksichtigt bleiben würde. So wäre es möglich, dass Unternehmer, die nach dem Umfang der Geschäftstätigkeit keine Kleinunternehmer sind, dennoch von einer unechten Befreiung für Kleinunternehmer in mehreren Mitgliedstaaten profitieren könnten, wenn sie in diesen Mitgliedstaaten jeweils einen Wohnsitz – und sei es nur einen Zweitwohnsitz – begründen. Wird hingegen für Zwecke der Ansässigkeit vorrangig auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit abgestellt, wird sich dieser nur in einem Mitgliedstaat befinden.

Schließlich hat die Generalanwältin *Kokott* in den Schlussanträgen vom 17. 6. 2010 in der Rs C-97/09, *Schmelz*, die Auffassung vertreten, dass der Begriff „Ansässigkeit“ ... nach dem Wortsinn ... verlangt, dass eine Person einen dauerhaften festen Bezugspunkt in dem betroffenen Staat hat. Eine am Wortlaut ausgerichtete Interpretation ließe es daher durchaus zu, den Eigentümer einer Immobilie als ansässigen Steuerpflichtigen zu betrachten, auch wenn er diese Immobilie nicht selbst als Wohnung nutzt. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass die Richtlinien [6. MWStRL und MWStSyst] gerade nicht die Begriffe ‘Wohnort’ oder ‘Sitz’, sondern den Begriff der Ansässigkeit verwenden, der eine weiter gehende Auslegung zulässt als die erstgenannten *termini technici*.⁵²⁾ Zwar bedeutet dem EuGH-Urteil zufolge „der Umstand, dass Frau *Schmelz* ihre einzigen steuerpflichtigen Umsätze mit der Vermietung ihrer Wohnung erzielt, ... nicht, dass die österreichischen Behörden davon ausgehen können, dass sie in Österreich ansässig ist.“⁵³⁾ Somit ist der Ort, an dem sämtliche steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt werden, nicht unbedingt mit dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit gleichzusetzen. Allerdings hat der EuGH offen gelassen, ob Frau *Schmelz*, die keinen Wohnsitz in Österreich hatte, dennoch in Österreich ansässig gewesen wäre, wenn (neben der Vermietungstätigkeit) vor allem das Unternehmen im Inland zentral verwaltet und allgemein geleitet worden wäre, somit der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich gewesen wäre.

48) Vgl EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, noch nicht in der Slg, RN 59.

49) Vgl vor allem Art 245 Abs 2 MWStSystRL: „Die Mitgliedstaaten können von den in ihrem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen verlangen, ihnen den Aufbewahrungsort mitzuteilen, wenn sich dieser außerhalb ihres Gebiets befindet. Die Mitgliedstaaten können ferner von den in ihrem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen verlangen, alle von ihnen selbst oder vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten in ihrem Namen und für ihre Rechnung ausgestellten Rechnungen sowie alle Rechnungen, die sie erhalten haben, im Inland aufzubewahren, soweit es sich nicht um eine elektronische Aufbewahrung handelt, die einen vollständigen Online-Zugriff auf die betreffenden Daten gewährleistet.“

50) EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*. Vgl dazu zB *Wanke*, EuGH: Die Beschränkung des Dienstleistungsverkehrs durch die Kleinunternehmerregelung ist gerechtfertigt, UFSjournal 2010, 447 ff; *Pichler/Kossarz*, Die Kleinunternehmerregelung im Spannungsverhältnis zwischen primären und sekundärem EU-Recht, RdW 2010, 812 ff; *Endfellner*, UStG: Diskriminierung durch die Kleinunternehmerregelung laut EuGH gerechtfertigt, FJ 2011, 1 f; *Kühbacher*, Die Kleinunternehmerregelung ist unionsrechtskonform! SWK 2010, S 950 ff; *Dziurdz*, Kleinunternehmerregelung unionsrechtskonform, aber DBA-Diskriminierungsverbote zu beachten, ecolex 2011, 165 ff; vgl zudem auch *Dziurdz*, Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG auch für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer? ÖStZ 2009, 350 ff; *Dziurdz*, Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2010, 266 ff.

51) EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, RN 70. Vgl auch *SA Sharpston* 27. 4. 2006, C-128/05, *Kommission/Österreich*, Slg 2006, I-9265, RN 39: „Nach jeder normalen Lesart sind unter diesem Hinweis auf ‘Kleinunternehmen’ Unternehmen zu verstehen, die objektiv klein sind, und nicht Unternehmen, deren Aktivitäten in einem einzelnen Mitgliedstaat beschränkt sind“.

52) *SA Kokott* 17. 6. 2010, C-97/09, *Schmelz*, noch nicht in der Slg, RN 113.

53) EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, RN 31.

4. Zusammenfassung

Im Urteil C-421/10, *Stoppelkamp*, hat der EuGH entschieden, dass ein Steuerpflichtiger auch dann nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn er in diesem Mitgliedstaat einen privaten Wohnsitz hat, sich der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit jedoch im Ausland befindet. § 19 Abs 1 UStG ist somit unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen kann („reverse charge“), wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz hat, sich aber der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, also der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, im Ausland befindet. Zudem könnte das EuGH-Urteil für Zwecke der Kleinunternehmerregelung von Bedeutung sein. Gemäß Art 283 Abs 1 lit c MWStSystRL sind solche Umsätze von der unechten Befreiung für Kleinunternehmer ausgenommen, die von einem Steuerpflichtigen ausgeführt werden, der „nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird“. Sowohl systematische als auch teleologische Argumente sprechen dafür, dass die Befreiung für Kleinunternehmer anwendbar sein kann, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit sich im Inland befindet, ohne dass der

Kleinunternehmer einen Wohnsitz oder satzungsmäßigen Sitz im Inland haben muss. Hat daher ein Kleinunternehmer keinen Wohnsitz und satzungsmäßigen Sitz im Inland, so kann die Kleinunternehmerregelung anwendbar sein, wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland befindet. Hat hingegen ein Kleinunternehmer einen Wohnsitz oder satzungsmäßigen Sitz im Inland, so kann die Kleinunternehmerregelung dennoch nicht anwendbar sein, wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland befindet. Soweit jedoch Zweifel über die Auslegung der unionsrechtlichen Vorschriften bestehen, sollten nationale Gerichte, die über derartige Fälle zu entscheiden haben, ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art 267 AEUV einleiten.



Foto: Doris Kucera

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. Dr. h. c. Michael Lang, Mag. Karoline Spies und Mag. Nicole Tüchler für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

DDr. Thomas Kühbacher
Innsbruck

■ ÖStZ 2012/284, 168

Verlustübernahmezusagen und Gesellschaftsteuer

Deckt ein Gesellschafter die Verluste seiner Gesellschaft ab, so ist dieser Vorgang nach Auffassung von Rechtsprechung und BMF nur dann von der Gesellschaftsteuer befreit, wenn die Verlustabdeckungsverpflichtung im Rahmen eines auf Dauer angelegten Ergebnisabführungsvertrags begründet wurde. Handelt es sich dagegen lediglich um eine einmalige Finanzierungszusicherung, welche zB in Form eines Umlaufbeschlusses gefasst wurde, so soll von einer freiwilligen Gesellschafterleistung auszugehen sein, selbst wenn diese vor Feststellung der Verluste erfolgt sei, und gemäß § 2 Z 4 lit a KVG Gesellschaftsteuer auslösen. Zweifel an dieser Rechtsansicht äußerte zuletzt der UFS Linz und brachte deshalb ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH ein. Mittlerweile liegt das betreffende Urteil vor und dürfte nicht nur die öffentliche Hand hinsichtlich ihrer ausgegliederten Rechtsträger erfreuen.

1. Rechtliche Ausgangssituation

Verpflichtet sich eine Gemeinde, die Verluste eines ihrer in ausgliedeter Form geführten Betriebe (zB eines Freischwimmbads oder eines Skilifts) zu übernehmen, so stellt sich grundsätzlich die Frage, ob dieser Vorgang Gesellschaftsteuerpflicht auslöst oder nicht. § 2 KVG zufolge sind nämlich alle Einlageleistungen von Gesellschaftern der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Darunter fallen jedoch nicht nur Pflichtleistungen eines Gesellschafters (§ 2 Z 2 KVG),¹⁾ sondern auch bestimmte freiwillige Leistungen, soweit diese Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (§ 2 Z 4 KVG); gemäß Z 4 lit a leg cit zählen dazu insbesondere alle Zuschüsse von Gesellschaftern. Erklärt sich nun ein Gesellschafter bereit, die Verluste seiner Gesellschaft abzudecken, so liegt der Versuch nahe, diesen Vorgang unter den Begriff eines „freiwilligen Zu-

schusses“ zu subsumieren. Da jedoch die Bestimmung des § 2 KVG auf einer Adaptierung der österreichischen Rechtslage an die Richtlinie 69/335/EWG idgF²⁾ basiert, ist ihrer Auslegung ein unionsrechtliches Begriffsverständnis zugrunde zu legen.

Gemäß Art 4 Abs 2 lit b der Richtlinie 69/335/EWG kann nämlich die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters besteuert werden, welche keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschafterrechte finden und geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Der Rechtsprechung des EuGH zufolge kann von einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, welches alle Wirtschaftsgüter umfasst, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben (einschließ-

1) ZB Nachschüsse, weitere Einzahlungen, Zubeßen etc.

2) Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 249, S 25) in der Fassung RL 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl L 156, S 23).