

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CH, x, vertreten durch Mag. Dr. Josef Schlager, 4040 Linz, Freistädterstr. 307, vom 31. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., CH (i.d.F. Bw.) ist in Österreich beschränkt steuerpflichtig (Wohnsitz Bundesrepublik Deutschland).

Seit Anfang Dezember 2002 erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer in Österreich gelegenen Wohnung. Die Umsätze betragen jährlich rund € 5.000,- bis € 5.500,-. Das Finanzamt Wien 1/23 forderte den Bw. zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2005 auf und erließ nach Einlangen Umsatzsteuerbescheide für diesen Zeitraum, wobei die vom Bw. erklärten Einnahmen steuerpflichtig behandelt wurden.

Der Bw. erhob mit Eingabe vom 31. Jänner 2007 Berufung. Die Bescheide wurden wegen Nichtanerkennung der Kleinunternehmengrenze (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) angefochten.

Im Zuge der Vorlage der Umsatzsteuererklärungen 2002 bis 2005 sei darauf hingewiesen worden, dass eine Entscheidung des EuGH zu erwarten sei, nach der der Ausschluss ausländischer EU-Unternehmer von der österreichischen Kleinunternehmerregelung die Dienstleistungsfreiheit beeinträchtige und aus diesem Grund europarechtlich bedenklich sei.

Auf eine diesbezügliche Literaturmeinung Pülzl/Reitschuler (Kleinunternehmerregelung nur für Inländer? RdW 2001,638) wurde hingewiesen.

Das zuständige Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsverfahrenscheidung vom 19. Februar 2007 ab.

Laut ständiger Rechtssprechung des UFS erlaube Art. 24 Abs. 3 3. Unterabsatz der 6. MwSt-RL dass Leistungen, die von einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland ansässig sei bewirkt oder erbracht würden, von der Befreiung auf jeden Fall ausgeschlossen seien. Die Ansässigkeitsvoraussetzung ergäbe sich unmittelbar aus der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie.

Der Bw. stellte in der Folge mit Eingabe vom 16. März 2007 eine Vorlageantrag der Berufung an den UFS als zuständige Abgabenbehörde 2. Instanz.

Der UFS forderte den Bf. mit Schreiben vom 29. April 2004 zur Beibringung der Umsatzsteuererklärungen und Darstellung des von ihm erwähnten EuGH Verfahrens auf.

Der Bw. legte mit Eingabe vom 14. Mai 2008 unter näheren Verweis auf bezugshabende Literaturstellen die Umsatzsteuererklärungen 2002 bis 2005 vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 6. (1) UStG 1994 in der hier maßgeblichen Fassung lautet (auszugsweise):

Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

27. die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 22.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden;

§ 6 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

(3) Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Art. 24 der RL (77/388/EWG) „Sonderregelung für kleine Unternehmen“ lautet auszugsweise:

....

(2) Bis zu einem Zeitpunkt, der vom Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig festgelegt wird, der jedoch nicht später liegen darf als der Zeitpunkt, zu dem die Einfuhrbesteuerung und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden, gilt folgendes:

a) Mitgliedstaaten, die von der Möglichkeit nach Artikel 14 der zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 Gebrauch gemacht und Steuerbefreiungen oder degressive Steuerermäßigungen eingeführt haben, dürfen diese sowie deren Durchführungsbestimmungen beibehalten, wenn sie mit dem System der Mehrwertsteuer im Einklang stehen.

Mitgliedstaaten, in denen für Steuerpflichtige, deren Jahresumsatz geringer als der in nationalen Währungen ausgedrückte Gegenwert von 5 000 Europäischen Rechnungseinheiten zum Umrechnungskurs am Tag der Genehmigung dieser Richtlinie ist, eine Steuerbefreiung gilt, können diese Steuerbefreiung auf 5 000 Europäische Rechnungseinheiten erhöhen.

Mitgliedstaaten, die eine degressive Steuerermäßigung anwenden, dürfen die obere Grenze für diese Ermäßigung nicht heraufsetzen und diese Ermäßigung nicht günstiger gestalten.

b) Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht haben, können den Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz maximal dem in nationalen Währungen ausgedrückten Gegenwert von 5 000 Europäischen Rechnungseinheiten zum Umrechnungskurs am Tag der Genehmigung dieser Richtlinie entspricht, eine Steuerbefreiung gewähren. Sie können gegebenenfalls den Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz die von diesen Staaten für die Steuerbefreiung festgelegte Höchstgrenze überschreitet, eine degressive Steuerermäßigung gewähren.

c) Mitgliedstaaten, in denen für Steuerpflichtige, deren Jahresumsatz genauso groß wie oder grösser als der in nationalen Währungen ausgedrückte Gegenwert von 5 000 Europäischen Rechnungseinheiten ist, eine Steuerbefreiung gilt, können diese Befreiung zur Wahrung des realen Wertes erhöhen.

...

(3)

...

Auf jeden Fall sind die Lieferungen von neuen Fahrzeugen, die unter den Bedingungen des Artikels 28 c Teil A bewirkt werden, sowie die Lieferungen von Gegenständen bzw. die Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland ansässig ist, bewirkt bzw. erbracht werden, von der Befreiung gemäß Absatz 2 ausgeschlossen.

Anhang XV EU-Beitrittsvertrag Pkt. IX. Steuern Zi. 2 lit c lautet auszugsweise:

Bei Anwendung von Art. 24 Absätze 2 bis 6 kann die Republik Österreich bis zum Erlaß gemeinschaftlicher Vorschriften in diesem Bereich die Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz geringer als der in Landeswährung ausgedrückte Gegenwert von 35.000 ECU ist, von der Mehrwertsteuer befreien.

Durch § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 wird die Steuerfreiheit von Kleinunternehmen mit Wohnsitz oder Sitz im Inland, deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 22.000,- übersteigen normiert, wobei der Unternehmer gemäß § 6 Abs. 3 unter den dort genannten Voraussetzungen auf deren Anwendung verzichten kann.

Art. 24 Abs. 2 der 6. EG-RL 77/388/EWG räumt Mitgliedstaaten das Recht zur Steuerbefreiung von Jahresumsätzen, die 5.000 Europäische Rechnungseinheiten nicht übersteigen, ein (und wurde mit EU-Beitrittsvertrag s.o. modifiziert). Gemäß Art. 24 Abs. 3 3. Unterabsatz sind Leistungen, die ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer erbringt, von der Befreiung ausgeschlossen (vgl. Zorn, RdW 1994 326ff).

Der Bw. verweist in seiner Berufung auf den Artikel Endfellner FJ 2006, 251 mit do. Hinweis auf die Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston in der Rs C-128/05. Demnach könne der Begriff Kleinunternehmer nicht (isoliert) auf die Umsätze eines Mitgliedstaates abstellen, vielmehr müsse auf die Gesamtumsätze abgestellt werden. Nicht im Inland ansässige Personen seien diskriminiert.

Art. 24 Abs. 3 letzter Satz der 6. MwSt-RL verstößt als sekundäres Gemeinschaftsrecht gegen die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 EGV und somit gegen höherrangiges primäres Gemeinschaftsrecht.

Aus dem Urteil betreffend das Vertragsverletzungsverfahren Rs C-128/05 vom 28.9.2006 ist für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen.

Nach dieser Bestimmung konnten die Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen Umsätze aus der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeugen und Anhängern, die nach § 12 UStG 1988 abziehbaren Vorsteuerbeträge soferne sie keine Rechnungen i.S.d. § 11 UStG 1988 ausstellten, diese mit einem Steuersatz von 10% errechnen. Da der für die Personenbeförderung maßgebliche Steuersatz ebenfalls 10% betrug führte dies dazu, dass sich eine Steuerbelastung von € 0,- ergab.

Die Regelung stellt nach Auffassung des EuGH keine Vereinfachung der Modalitäten der Steuererhebung i.S.d. Art. 24 (1) 6. MwStRL sondern eine (unzulässige) Befreiung dar. Laut Haunold/Tumpel/Widhalm ('Vertragsverletzung durch österreichische pauschale Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitender Personenbeförderung' SWI 2006, 576) ergibt sich daraus 'dass die durch die streitige Verordnung eingeführte Regelung die Befugnisse überschreitet, über die die Mitgliedstaaten gemäß Art 24 Abs 1 der 6. MwSt-RL verfügen, da

mit ihr nicht "vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung", sondern eine Befreiung der betroffenen Unternehmen von der Verpflichtung eingeführt wird, die Mehrwertsteuer zu erklären und zu entrichten.'

Im Gegensatz dazu war im vorliegenden Verfahren nicht die Frage der vereinfachten Steuererhebung sondern die Nichtanwendbarkeit einer Steuerbefreiung für nicht im Inland ansässige Personen zu beurteilen, die gemäß Art. 24 (2) +(3) der 6. MwSt-RL als zulässig erklärt wurde.

Nachdem sich das Erfordernis der Ansässigkeit unmittelbar aus der 6. MwSt-RL ergibt, stellt sich § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 als richtlinienkonforme Umsetzung von EU-Recht in innerstaatliches Recht dar (vgl. Berufungsentscheidungen Gz. RV/0097-S/07, RV/0455-S/02, RV/0530-I/04).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2008