Downloaded via the EU tax law app / web

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 27. April 2006¹(1)

Rechtssache C-128/05

Kommission der Europäischen Gemeinschaften

gegen

Republik Österreich

1. In der vorliegenden Klage vertritt die Kommission die Ansicht, dass bestimmte in Österreich geltende Sonderregeln für Erbringer von grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen, die nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig sind, die dort nur gelegentlich Dienstleistungen erbringen und deren Umsatz weniger als 22 000 Euro im Jahr beträgt, im Widerspruch zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁽²⁾ ständen.
2. Nach diesen Regeln stellen solche Beförderungsunternehmen keine Rechnungen aus, die österreichische Mehrwertsteuer ausweisen, und geben auch keine Mehrwertsteuererklärungen in Österreich ab. Stattdessen wird davon ausgegangen, dass ihre Eingangsumsatzsteuer in diesem Mitgliedstaat gleich ihrer dortigen Ausgangsumsatzsteuer ist, und sie sind nicht berechtigt, im Vorsteuerabzugs- oder Erstattungsverfahren irgendeinen Überschuss zurückzufordern.
3. Österreich meint, dass diese Regeln von Artikel 24 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gedeckt seien, der bei Kleinunternehmen die Anwendung vereinfachter Modalitäten zulasse, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürften.
4. Ob dieses Verteidigungsvorbringen einschlägig ist, hängt von drei Hauptfragen ab: ob die Größe eines „Kleinunternehmens“ absolut oder im Verhältnis zu seinem Umsatz in dem betreffenden Mitgliedstaat zu bewerten ist, ob sich eine Befreiung von Formalitäten in Bezug auf die Mehrwertsteuer sachgerecht als „vereinfachte Modalität“ einordnen lässt und ob sie zu einer Steuerermäßigung führt und daher unzulässig ist.

Einschlägige Mehrwertsteuervorschriften des Gemeinschaftsrechts

5. Nach Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen alle Dienstleistungen, die in einem Mitgliedstaat gegen Entgelt ausgeführt werden, der Mehrwertsteuer. Eine Dienstleistung ist nach Artikel 6 jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist.
6. Gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b gilt „als Ort einer Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils

stattfindet“(3).

7. Die Artikel 17 und 18(4) legen Regeln für die Entstehung, den Umfang und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug fest, das der Grundpfeiler des Mehrwertsteuersystems ist. Ihre einschlägigen Bestimmungen lassen sich wie folgt zusammenfassen.

8. Nach Artikel 17 Absätze 1 und 2 sind die Steuerpflichtigen befugt, von der von ihnen geschuldeten Steuer (ihrer Ausgangsumsatzsteuer) die Steuer abzuziehen, die auf ihnen erbrachte Lieferungen oder Leistungen erhoben werden (ihre Eingangsumsatzsteuer/Vorsteuer), vorausgesetzt, diese werden für Zwecke ihrer besteuerten Ausgangsumsätze verwendet.

9. Unter derselben Voraussetzung haben Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Vorsteuer entstanden ist, einen Anspruch auf Erstattung dieser Steuer gemäß Artikel 17 Absätze 3 und 4 und der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie(5). Nach Artikel 1 der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie gelten die Erstattungsregelungen für die Betroffenen jedoch nur, wenn sie außerdem während des Veranlagungszeitraums, in dem Vorsteuer entstanden ist, keine steuerpflichtige Lieferung oder Leistung erbracht haben.

10. Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, müssen die Steuerpflichtigen insbesondere eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen. Der Vorsteuerabzug wird global vorgenommen, indem von dem Betrag der für einen Erklärungszeitraum geschuldeten Ausgangsumsatzsteuer der Betrag der für denselben Zeitraum abziehbaren Vorsteuer abgesetzt wird (Artikel 18 Absatz 2).

11. Artikel 22(6) betrifft die Pflichten der Steuerpflichtigen. Artikel 22 Absatz 3 legt Anforderungen für die Ausstellung von Rechnungen fest. Artikel 22 Absatz 4 enthält Anforderungen für die Abgabe regelmäßiger Steuererklärungen, und Artikel 22 Absatz 5 verlangt von den Steuerpflichtigen, dass sie bei der Abgabe jeder Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag (mit anderen Worten: die Ausgangsumsatzsteuer abzüglich der Eingangsumsatzsteuer) entrichten.

12. Artikel 24 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie trägt die Überschrift „Sonderregelung für Kleinunternehmen“. Artikel 24 Absatz 1 sieht vor:

„Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, können unter den von ihnen festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen – vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 – vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürfen.“

13. Artikel 24 Absätze 2 bis 7 erlaubt den Mitgliedstaaten darüber hinaus, Steuerbefreiungen oder degressive Steuerermäßigungen für Steuerpflichtige beizubehalten oder einzuführen, deren Jahresumsatz maximal 5 000 Euro(7) beträgt.

14. Artikel 29 sieht vor:

„(1) Es wird ein Beratender Ausschuss für die Mehrwertsteuer – nachstehend ‚Ausschuss‘ genannt – eingesetzt.

(2) Der Ausschuss setzt sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission zusammen.

Den Vorsitz im Ausschuss führt ein Vertreter der Kommission.

Die Sekretariatsgeschäfte des Ausschusses werden von den Dienststellen der Kommission wahrgenommen.

(3) Der Ausschuss gibt sich eine Geschäftsordnung.

(4) Neben den Punkten, für die nach dieser Richtlinie eine Konsultation erforderlich ist, prüft der Ausschuss die Fragen im Zusammenhang mit der Durchführung der gemeinschaftlichen Bestimmungen im Bereich der Mehrwertsteuer, die ihm der Vorsitzende von sich aus oder auf Antrag des Vertreters eines Mitgliedstaats vorlegt.“

Streitige Vorschriften des nationalen Rechts

15. Die Kommission erhebt Einwände gegen die Vorschriften einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei ausländischen Unternehmen, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen durchführen, die auf Umsätze und Sachverhalte anzuwenden ist, die nach dem 31. März 2002 ausgeführt werden oder sich ereignen(8).

16. § 1 dieser Verordnung erlaubt solchen Beförderungsunternehmen, die in Österreich weder einen Wohn- oder Geschäftssitz noch eine Betriebsstätte oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und deren Umsätze (in Österreich) im Veranlagungszeitraum(9) 22 000 Euro nicht übersteigen, für die Umsätze aus der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeugen und Anhängern die von ihnen abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 10 % dieser Umsätze(10) zu berechnen, wenn sie für die erbrachten Leistungen keine Rechnung ausstellen.

17. Nach § 2 werden mit diesem Durchschnittssatz alle mit der betreffenden Beförderung zusammenhängenden Vorsteuern abgegolten, und nach § 3 befreit die Anwendung des Durchschnittssatzes den Transportunternehmer von der Aufzeichnungspflicht hinsichtlich der Umsatzsteuer.

18. Aus dem Schriftwechsel im Verwaltungsverfahren, der der Klageschrift der Kommission beigefügt ist, geht hervor, dass Österreich (mit Verspätung, im ersten Halbjahr 2004) den nach Artikel 29 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eingerichteten Beratenden Ausschuss für die Mehrwertsteuer konsultiert hat, um dem in Artikel 24 Absatz 1 vorgeschriebenen Erfordernis einer formellen Konsultation Genüge zu tun. Im Ausschuss gaben die Kommission eine negative und die anderen Mitgliedstaaten keine Stellungnahme ab. Als beratendes Organ konnte der Ausschuss jedoch keinesfalls eine bindende Entscheidung erlassen.

Anträge

19. Im Anschluss an ein ordnungsgemäßes Verwaltungsverfahren nach Artikel 226 EG beantragt die Kommission nunmehr beim Gerichtshof,

– festzustellen, dass die Republik Österreich ihre Pflichten aus den Artikeln 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b, 17, 18 und 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verletzt hat, indem sie nicht in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen, die Personenbeförderungen in Österreich durchführen, gestattet, keine Steuererklärungen einzureichen und den Netto-Mehrwertsteuerbetrag nicht zu zahlen, wenn ihr in Österreich erzielter Jahresumsatz unter 22 000 Euro liegt, in diesem Fall davon ausgeht, dass der Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer gleich dem der abziehbaren Mehrwertsteuer ist, und die Anwendung der vereinfachten Regelung dadurch bedingt hat, dass die österreichische Mehrwertsteuer in den Rechnungen oder in den an

ihre Stelle tretenden Dokumenten nicht ausgewiesen wird, und

– die Beklagte zu den Verfahrenskosten zu verurteilen.

20. Österreich beantragt, die Klage abzuweisen und der Kommission die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

21. Eine mündliche Verhandlung ist weder beantragt noch durchgeführt worden.

Bewertung

Umfang des geltend gemachten Verstoßes

22. Österreich trägt zu der Vereinbarkeit der streitigen Verordnung als solcher mit den Artikeln 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b, 17, 18 und 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nichts vor. Sein Verteidigungsvorbringen stützt sich voll und ganz auf Artikel 24 Absatz 1.

23. Unter diesen Umständen könnte ein formalistischer Ansatz zu der Schlussfolgerung führen, dass der Verstoß (da er von Österreich stillschweigend eingeräumt worden sei) hinsichtlich all dieser Vorschriften feststehe, es sei denn, das auf Artikel 24 gestützte Verteidigungsvorbringen hätte Erfolg.

24. Ich glaube jedoch nicht, dass eine solche Schlussfolgerung gerechtfertigt wäre. Die aufgeführten Vorschriften unterscheiden sich hinsichtlich ihrer Wichtigkeit. Die Artikel 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b, und 17 schaffen (neben anderen) den Rahmen, in dem die in den Artikeln 18 und 22 festgelegten Verfahrensbestimmungen anzuwenden sind. Zur Debatte steht die Frage, ob die Art und Weise, in der Österreich von diesen Verfahrensbestimmungen abgewichen ist, zulässig ist oder nicht.

25. Das Vorbringen der Kommission oder die streitigen österreichischen Vorschriften selbst enthalten keinen Anhaltspunkt für irgendeinen Widerspruch zu den Grundsätzen, dass a) Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen (Artikel 2), b) Personenbeförderung eine Dienstleistung ist (Artikel 6), c) der Ort einer grenzüberschreitenden Beförderungsleistung entsprechend der in jedem Mitgliedstaat zurückgelegten Beförderungsstrecke aufgeteilt ist (Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b) und d) der Steuerpflichtige ein Recht hat, die Vorsteuer von der Ausgangsumsatzsteuer abzuziehen und gegebenenfalls die Vorsteuer erstattet zu erhalten (Artikel 17).

26. Die streitige Verordnung setzt im Gegenteil die Anwendung all dieser Grundsätze voraus. Was sie tatsächlich tut, ist vorzusehen, dass unter bestimmten näher beschriebenen Umständen von der gegenseitigen Aufhebung von Vorsteuer und Ausgangsumsatzsteuer ausgegangen wird und dass in diesem Fall die Bestimmungen der Artikel 18 und 22 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich der Ausstellung von Rechnungen, der Aufzeichnungspflicht und der Abgabe von Steuererklärungen nicht beachtet werden müssen. Von Artikel 18 sind nur Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 einschlägig, und bei Artikel 22 nimmt die Kommission nur auf die Absätze 3 bis 5 Bezug.

27. Daher lässt sich meiner Ansicht nach ein Verstoß nur in Bezug auf die letztgenannten Vorschriften feststellen oder annehmen, sofern Österreich mit seiner Verteidigung keinen Erfolg hat.

28. Darüber hinaus sind die Erstattungsregelungen nach Artikel 17 Absätze 3 und 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und die Vorschriften der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie hier nicht einschlägig. Diese Regelungen gelten nur für Steuerpflichtige, die in Österreich keine

Ausgangsumsätze getätigt haben, während die streitigen Regelungen nur gelten, wenn Beförderungsunternehmen in Österreich tatsächlich Personenbeförderungsleistungen gemäß Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht haben.

29. Ich werde daher nacheinander die drei Fragen prüfen, die zwischen den Parteien streitig sind: den Begriff der „Kleinunternehmen“, den Begriff der „vereinfachten Modalitäten“ und die Möglichkeit einer Steuerermäßigung.

Kleinunternehmen

30. Österreich macht geltend, dass seine Regeln nach Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Anwendung vereinfachter Modalitäten für „Kleinunternehmen“ erlaubt, zulässig seien.

31. Die Kommission argumentiert, dass die Definition in der österreichischen Verordnung – ein 22 000 Euro nicht übersteigender Umsatz in einem Kalenderjahr in Österreich – nicht mit dem Begriff der „Kleinunternehmen“ übereinstimme, da auch sehr große Unternehmen, die nicht in Österreich ansässig seien, dort Umsätze erzielen könnten, die 22 000 Euro im Jahr nicht überstiegen. Was unter dem Begriff „Kleinunternehmen“ zu verstehen sei, werde in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht definiert. Es müsse daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition vorgenommen werden, die die Größe des Unternehmens als Ganzes und nicht lediglich seinen Umsatz in einem einzelnen Mitgliedstaat berücksichtige.

32. Die Kommission weist auf ihre Empfehlungen aus den Jahren 1996 und 2003 zur Definition der kleinen und mittleren Unternehmen⁽¹¹⁾ hin, wonach hinreichend strenge Kriterien festgelegt werden müssten, damit die für solche Unternehmen vorgesehenen Maßnahmen tatsächlich diejenigen erreichten, deren geringe Größe für sie einen Nachteil bedeute. Nach den von ihr dort vorgeschlagenen Definitionen beschäftigt ein „kleines oder mittleres Unternehmen“ weniger als 250 Personen und hat einen Jahresumsatz von höchstens 40 Millionen Euro (im Jahr 1996; 50 Millionen Euro im Jahr 2003) oder eine Jahresbilanzsumme von höchstens 27 Millionen Euro (im Jahr 1996; 43 Millionen Euro im Jahr 2003). Ein „kleines Unternehmen“ beschäftigt weniger als 50 Personen und hat einen Jahresumsatz von höchstens 7 Millionen Euro oder eine Jahresbilanzsumme von höchstens 5 Millionen Euro (im Jahr 1996; 10 Millionen Euro im Jahr 2003). In beiden Fällen muss das Unternehmen nach der Definition aus dem Jahr 1996 unabhängig in dem Sinne sein, dass nicht mehr als 25 % seines Kapitals im Besitz von Unternehmen sein dürfen, die die maßgebliche Definition nicht erfüllen.

33. Österreich trägt vor, dass Artikel 24 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum bei der Beurteilung der Frage einräume, ob und unter welchen Voraussetzungen vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen eingeführt würden⁽¹²⁾, und vertritt die Ansicht, dass seine Definition von diesem Beurteilungsspielraum gedeckt sei. Es legt außerdem einige Berechnungen vor, die seiner Ansicht nach belegen, dass es in der Praxis sehr unwahrscheinlich ist, dass ein Personenbeförderungsunternehmen mit einem Gesamtumsatz von mehr als 40 Millionen Euro in Österreich einen Umsatz von weniger als 22 000 Euro erzielt.

34. Österreich beruft sich darüber hinaus auf Artikel 24 Absätze 2ff. der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, der Steuerbefreiungen und degressive Steuerermäßigungen betrifft. Die in diesen Vorschriften genannte Umsatzschwelle könne sich aus dem einfachen Grund, dass im Fall einer Steuerbefreiung nur Umsätze innerhalb der Steuerzuständigkeit befreit werden könnten, nur auf Umsätze innerhalb des Mitgliedstaats beziehen. Daher seien auch nur die Umsätze innerhalb des Mitgliedstaats für die Zwecke des Artikels 24 Absatz 1 maßgebend.

35. Meines Erachtens hat die Kommission mit ihrem Vorbringen im Wesentlichen Recht, und Österreich ist es nicht gelungen, das Gegenteil darzutun.
36. Obwohl ich nicht anerkenne, dass auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zwangsläufig eine formelle Definition der Kleinunternehmen anzuwenden ist, wenn sie nicht speziell im Hinblick auf dieses Gebiet aufgestellt wurde, gibt eine solche Definition dennoch einen hilfreichen Hinweis darauf, was der Gemeinschaftsgesetzgeber als „kleines oder mittleres Unternehmen“ und als „kleines Unternehmen“ ansieht.
37. Österreich trägt vor, dass die streitigen Regelungen nach Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und nicht nach irgendeiner anderen Vorschrift gerechtfertigt seien. Diese Aussage wird ausdrücklich in seiner Klagebeantwortung gemacht, und es hat den Anschein, dass Österreich den Beratenden Ausschuss aus dem Grund konsultierte, dass die nach Artikel 24 Absätze 2ff. gegebenen Möglichkeiten nur für Steuerpflichtige galten, die in dem Mitgliedstaat ansässig sind, während die streitige Verordnung nur diejenigen betrifft, die nicht in Österreich ansässig sind.
38. Folglich sind die österreichischen Vorschriften am Maßstab des Artikels 24 Absatz 1 zu messen.
39. Artikel 24 Absatz 1 gründet sich auf die Prämisse, dass Mitgliedstaaten bei der „normale[n] Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen“ können. 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. Diese Vorschrift enthält auch sonst nichts, was die letztgenannte Auslegung nahelegen würde. 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 nach Artikel 21 Absatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(13) einen Steuervertreter zu benennen.
40. Was den weiten Beurteilungsspielraum angeht, den Österreich nach Artikel 24 Absatz 1 beansprucht, so überzeugt mich das von ihm angeführte Zitat aus der Rechtsprechung nicht, das vollständig wie folgt lautet: „Artikel 24 der Sechsten Richtlinie ... räumt den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum bei der Beurteilung der Frage ein, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einführung von Pauschalregelungen oder anderen vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen erforderlich ist. Der Umstand, dass ein Mitgliedstaat aus Gründen, die ihm eigen sind, von dieser Befugnis keinen Gebrauch gemacht hat, kann daher nicht als Hindernis für den Rückgriff auf die Möglichkeit angesehen werden, gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie die Genehmigung für die Einführung von abweichenden Maßnahmen zu beantragen.“(14)
41. Ein Spielraum bei der Beurteilung der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen vereinfachte Modalitäten auf Kleinunternehmen angewandt werden, schließt meines Erachtens keinen Spielraum bei der Festlegung ein, was unter einem Kleinunternehmen zu verstehen ist. In der Rechtssache Direct Cosmetics war der Gerichtshof mit der Auslegung von Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie befasst. Wie aus dem obigen Zitat hervorgeht, befasste er sich mit Artikel 24 nur insoweit, als es notwendig war, um festzustellen, dass die Entscheidung eines Mitgliedstaats, in Anwendung seines Spielraums nach Artikel 24 keine vereinfachten Modalitäten einzuführen, diesen nicht davor bewahrt, eine Genehmigung für eine abweichende

Maßnahme nach Artikel 27 zu beantragen. Diese Randnummer kann nicht als vollständige und abschließende Analyse des Spielraums angesehen werden, der den Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Artikel 24 übertragen worden ist.

42. Zudem hat der Gerichtshof vor kürzerer Zeit festgestellt, dass die Artikel 24 bis 26 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie „nur in dem für die Erreichung ihres Zieles notwendigen Maß angewandt werden soll[en]“(15) – was nahelegt, dass der fragliche Spielraum nicht so weit geht, wie Österreich angibt.

43. Die Zahlen und Berechnungen, die Österreich vorlegt, sind meines Erachtens nicht von Belang. Selbst wenn sie belegen können, dass wenige der betreffenden Transportunternehmen objektiv große Unternehmen sind, können sie doch nicht belegen, dass keines von ihnen groß ist.

44. Die Streitfrage, die der Klage der Kommission zugrunde liegt, ist nicht, ob die Definition in der streitigen Verordnung (möglicherweise sogar grundsätzlich) auf Kleinunternehmen zutrifft, sondern ob sie große Unternehmen ausschließt. Und sie tut dies eindeutig nicht: Es ist gut möglich, dass ein (möglicherweise sehr) großes Unternehmen, das außerhalb Österreichs ansässig ist, eine beschränkte Anzahl gelegentlicher Personenfahrten nach oder durch Österreich durchführt und dementsprechend unterhalb des Schwellenwerts von 22 000 Euro bleibt.

45. Ich glaube auch nicht, dass Österreich irgendein Argument aus Artikel 24 Absätze 2ff. der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ableiten kann. Selbst wenn der Schwellenwert in diesen Vorschriften nur Umsätze innerhalb des einzelnen Mitgliedstaats betrifft – ein Vorbringen, für das es anscheinend, wie die Kommission ausführt, in der Richtlinie keine Grundlage gibt –, sehen diese Absätze, wie Österreich selbst betont hat, eine völlig andere Art von Regelungen vor(16).

46. Zwei kleinere Punkte, die Österreich angesprochen hat, lassen sich kurz abhandeln.

47. Es zitiert erstens eine Protokollerklärung des Rates und der Kommission zu Artikel 24 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Es ist jedoch ständige Rechtsprechung, dass Erklärungen, die bei vorbereitenden Arbeiten, die zum Erlass einer Richtlinie geführt haben, abgegeben worden sind, bei der Auslegung der Richtlinie nicht berücksichtigt werden, wenn ihr Inhalt im Wortlaut der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden hat und sie somit keine rechtliche Bedeutung haben(17).

48. Zweitens weist Österreich auf die Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu einem Vorschlag der Kommission zur Änderung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie hin(18). Da dieser Vorschlag niemals angenommen wurde, halte ich die Stellungnahme des Ausschusses für rechtlich unerheblich.

Vereinfachte Modalitäten

49. Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten, „vereinfachte Modalitäten ... insbesondere Pauschalregelungen“ festzusetzen. Die Kommission trägt im Wesentlichen vor, dass die streitige Verordnung keine vereinfachten Modalitäten, sondern eine vollständige Befreiung von den Anforderungen in Bezug auf die Steueranmeldung, die Steuererklärung, die Ausstellung von Rechnungen und die Aufzeichnungspflichten einführe. Österreich beruft sich erneut auf den im Urteil *Direct Cosmetics*(19) festgestellten weiten Beurteilungsspielraum und betont, dass Artikel 24 Absatz 1 keine Einschränkungen hinsichtlich der Art der zulässigen Vereinfachung aufstelle und Artikel 24 Absatz 2 Befreiungen vorsehe.

50. Ich stimme mit der Kommission überein. Wie weit auch immer der Begriff der vereinfachten Modalitäten sein mag, er kann nicht ein völliges Fehlen von Modalitäten einschließen. Aus

Gründen, die den von mir bereits genannten(20) entsprechen, bin ich nicht der Auffassung, dass das im Urteil Direct Cosmetics erwähnte Ermessen ein Ermessen einschließt, sich anstelle der Anwendung vereinfachter Modalitäten für eine vollständige Befreiung vom System der Mehrwertsteuer zu entscheiden. Und die Tatsache, dass Befreiungen im Rahmen von Artikel 24 Absätze 2 bis 7 erlaubt sind, spricht – da es sich hierbei um einen anderen Rahmen handelt und diese Absätze den Gebrauch von Befreiungen ausdrücklich erlauben – tendenziell allenfalls dafür, dass Befreiungen in Artikel 24 Absatz 1 nicht vorgesehen sind. Der erläuternde Hinweis „insbesondere Pauschalregelungen“ schließlich verleiht der Schlussfolgerung Gewicht, dass die gewählten vereinfachten Modalitäten dennoch solche sein müssen, die weiterhin geeignete steuerliche Aufzeichnungen, Steuerermittlung und Steuererhebung zur Folge haben.

51. Erwähnenswert ist auch, dass es Österreich im Wege einer Ermächtigung, von Artikel 11 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie abzuweichen, in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2005 gestattet war, seinen Anteil an der grenzüberschreitenden Personenbeförderung, die von nicht in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen und mit Hilfe von nicht in Österreich zugelassenen Fahrzeugen durchgeführt wurden, anhand einer durchschnittlichen Besteuerungsgrundlage je Person und je Kilometer zu besteuern(21). Dementsprechend waren vereinfachte Modalitäten bereits in Kraft, als die streitige Verordnung erlassen wurde, was Österreichs – auf seine Möglichkeit zur Einführung vereinfachter Modalitäten gestützten – Anspruch, Wirtschaftsteilnehmer vollständig von jeder Aufzeichnungspflicht in Bezug auf die Mehrwertsteuer freistellen zu können, noch weniger gerechtfertigt erscheinen lässt.

Mögliche Steuerermäßigung

52. Zwischen den Parteien ist streitig, ob die Gleichsetzung der Beträge der abziehbaren Vorsteuer und der zu erhebenden Ausgangsumsatzsteuer zu einer Steuerermäßigung führt. Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sieht wörtlich vor, dass „vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen“ nur eingeführt werden dürfen, wenn sie „nicht zu einer Steuerermäßigung führen“. Wirtschaftliche Aktivitäten werden normalerweise nur entfaltet, wenn sie gewinnbringend sind, was voraussetzt, dass der Wert ihrer Ausgangsumsätze normalerweise den ihrer Eingangsumsätze übersteigt. Aus dem gleichen Grund übersteigt der Betrag der Ausgangsumsatzsteuer normalerweise den der abziehbaren Vorsteuer. Wenn dem nicht so wäre, so wäre die Mehrwertsteuer keine Steuer, sondern eine Beihilfe. Daher erscheint die Aussage sinnvoll, dass eine Vorschrift, die davon ausgeht, dass die Vorsteuer gleich der Ausgangsumsatzsteuer ist, normalerweise zu einer Ermäßigung der erhobenen Umsatzsteuer führt

53. Dies trifft jedoch tatsächlich nicht in jedem Fall zu. Auch wenn überhaupt keine Steuer erhoben wird, weil davon ausgegangen wird, dass Vorsteuer und Ausgangsumsatzsteuer einander ausgleichen, kann der Betrag, der den Steuerbehörden anderenfalls zugeflossen wäre, null oder sogar negativ sein. Eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit kann zyklisch oder sogar strukturell ohne Gewinnerzielung oder sogar mit Verlust ausgeführt werden; oder Ausgangsumsätze können mit einem niedrigeren Satz besteuert werden als Eingangsumsätze, so dass trotzdem ein Gewinn erzielt wird, ohne dass irgendeine zusätzliche Mehrwertsteuer anfällt.

54. Der Normalsatz der Mehrwertsteuer in Österreich beträgt 20 %, während für Personenbeförderung ein ermäßigter Satz von 10 % gilt(22). Dementsprechend ist die Vorsteuer gleich der Ausgangsumsatzsteuer, wenn der Wert der von einem Transportunternehmer mit dem Normalsatz getätigten Investitionen die Hälfte des Wertes der Dienstleistungen beträgt, die er mit dem ermäßigten Satz verkauft. Beträgt er mehr als die Hälfte, dann übersteigt die Vorsteuer die Ausgangsumsatzsteuer, und der Transportunternehmer kann normalerweise Erstattung des Unterschiedsbetrags verlangen. Dies ist ihm nach den angefochtenen Regelungen natürlich nicht

möglich.

55. Die österreichische Regierung steht daher im Wesentlichen auf dem Standpunkt, dass Transportunternehmen, die von der Regelung erfasst werden, normalerweise in Österreich Eingangsumsätze mit einem Wert haben, der in etwa die Hälfte des Wertes ihrer dort steuerpflichtigen Beförderungsdienstleistungen ausmacht, so dass keine Steuerermäßigung vorliegt.

56. Solch eine Annahme mag willkürlich erscheinen, und die Kommission stuft die von Österreich bei seinen Berechnungen verwendeten Zahlen in der Tat so ein. Obwohl man normalerweise hätte vermuten können, dass ein Transportunternehmen, das nicht in Österreich ansässig ist und nur gelegentlich Dienstleistungen in dieses Land hinein oder durch dieses hindurch erbringt, Eingangsumsätze hauptsächlich anderswo tätigt, weist die österreichische Regierung darauf hin, dass der Preis für Dieselkraftstoff in Österreich hinreichend niedriger sei als in den Nachbarländern, um Transportunternehmen zu veranlassen, gemessen an der dort zurückgelegten Strecke unverhältnismäßig viel zu tanken⁽²³⁾. Außerdem trägt Österreich vor, dass Kosten für Autobahnplaketten, Mautstrecken, Parkgebühren und eventuelle Reparaturen anfielen. Es ist daher plausibel, anzunehmen, dass die angefochtene Regelung, die die abziehbare Vorsteuer tatsächlich bei 10 % des Wertes der Ausgangsumsätze „kappt“ und den Abzug der Vorsteuer in ihrer tatsächlichen Höhe nicht gestattet, tendenziell nicht zu einer Steuerermäßigung führt.

57. Ich glaube nicht, dass es für den Gerichtshof notwendig oder auch nur möglich ist, sich auf eine detaillierte Analyse der von Österreich vorgelegten Zahlen einzulassen. Die Auswahl dieser Zahlen – zurückgelegte Strecken, Zahl der beförderten Personen, Kraftstoffverbrauch usw. – ist zwangsläufig in gewissem Maße willkürlich⁽²⁴⁾. Die Annahmen, die den Berechnungen zugrunde liegen – die Differenz zwischen dem Normalsatz und den ermäßigten Sätzen für die Mehrwertsteuer, das Gefälle zwischen den Kraftstoffpreisen in Österreich und den Nachbarländern –, sind jedoch offenbar zutreffend und geeignet, die Schlussfolgerung, dass eine Steuerermäßigung nicht mit Sicherheit geltend gemacht werden kann, als plausibel erscheinen zu lassen.

58. Österreich macht darüber hinaus ein weiteres Argument geltend, das die Kommission ebenfalls zurückweist: Insbesondere wenn der Betrag der möglicherweise entgangenen Steuer gering sei, sei es von Bedeutung, bei der Prüfung, ob eine Steuerermäßigung vorliege, auch die damit verbundenen Verwaltungskosten zu berücksichtigen. Die Kommission erwidert, dass Artikel 24 Absatz 1 eine Steuerermäßigung, nicht aber eine Ermäßigung der Nettoeinnahmen ausschliesse und dass es keinen Beweis dafür gebe, dass in den von der streitigen Verordnung erfassten Fällen die Verwaltungskosten tatsächlich die Einnahmen überstiegen.

59. Ich stimme mit der Kommission darin überein, dass der Wortlaut von Artikel 24 Absatz 1 eindeutig ist. Vereinfachte Modalitäten dürfen nicht zu einer Ermäßigung der berechneten und erhobenen Steuer, d. h. der Bruttosteuererinnahmen, führen. Ob sie möglicherweise zu einer Ermäßigung der Nettosteuererinnahmen führen, ist eine andere Frage, die nicht angesprochen wurde. Es erscheint mir jedoch absurd, eine Vorschrift, die die Einführung vereinfachter Modalitäten zulässt, dahin gehend auszulegen, dass sie von den Mitgliedstaaten verlangt, von solchen Modalitäten in Fällen abzusehen, in denen die normalen Modalitäten höhere Brutto-, aber geringere Nettoeinnahmen erbrächten. Dementsprechend bin ich nicht der Auffassung, dass Verwaltungskosten bei der Prüfung, ob eine Maßnahme die Voraussetzung in Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertstuerrihtlinie erfüllt, aus der Berechnung ausgeschlossen werden können.

60. Es trifft wohl zu, dass Österreich hinsichtlich der relativen Bedeutung von Verwaltungskosten

bei der Verwaltung der Mehrwertsteuer in Bezug auf Personenbeförderungsdienstleistungen der betreffenden Art keinen anderen Beweis als plausible Behauptungen vorgebracht hat.

61. Die Schlussfolgerung hinsichtlich dieses Gesichtspunkts ist meines Erachtens, dass die Kommission die Nichteinhaltung der Voraussetzung, dass keine Steuerermäßigung vorliegen darf, nicht nachgewiesen hat. Österreichs Vorbringen ist, obwohl es weit davon entfernt ist, unwiderlegbar zu sein, plausibel und von der Kommission nicht entkräftet worden(25).

Ergebnis hinsichtlich des Verstoßes

62. Im Licht all dieser Erwägungen scheint mir festzustehen, dass die streitigen österreichischen Regelungen von Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 und Artikel 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie abweichen.

63. Österreich macht geltend, dass die Abweichungen nach Artikel 24 Absatz 1 gerechtfertigt seien und dass Übereinstimmung darüber bestehe, dass das nach dieser Vorschrift erforderliche Konsultationsverfahren, wenn auch mit Verspätung, durchgeführt worden sei.

64. Die streitigen Regelungen bewegen sich jedoch nicht innerhalb der von Artikel 24 Absatz 1 festgelegten Grenzen, da sie nicht auf Kleinunternehmen beschränkt sind und nicht als vereinfachte Modalitäten bezeichnet werden können.

65. Unter diesen Umständen ist es nicht von Bedeutung, dass möglicherweise tatsächlich keine Steuerermäßigung vorliegt, da dies nach der Systematik des Artikels 24 Absatz 1 eine Voraussetzung ist, die dann zum Tragen kommt, wenn sich bereits die Modalitäten innerhalb der festgelegten Grenzen bewegen.

Kosten

66. Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Nach Artikel 69 § 3 kann der Gerichtshof die Kosten teilen oder beschließen, dass jede Partei ihre eigenen Kosten trägt, wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt.

67. In der vorliegenden Rechtssache hat die Kommission einen Kostenantrag gestellt. Ich meine zwar, dass ihre Klage mit dem Vorbringen, dass gegen Verpflichtungen aus den Artikeln 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b und 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen worden sei, zu weit ging und dass ein Teil von Österreichs Verteidigungsvorbringen nicht vollständig entkräftet worden ist; dennoch bin ich der Auffassung, dass der Verstoß nachgewiesen worden ist und dass es keinen Grund gibt, von der Grundregel in Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung abzuweichen.

Ergebnis

68. Meines Erachtens sollte der Gerichtshof daher

- die Klage insoweit abweisen, als sie sich auf die Artikel 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b und 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates bezieht;
- feststellen, dass die Republik Österreich ihre Pflichten aus den Artikeln 18 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 2 sowie 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verletzt hat, indem sie nicht in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen, die Personenbeförderungen in Österreich durchführen, gestattet hat, keine Steuererklärungen einzureichen und den Netto-Mehrwertsteuerbetrag nicht zu zahlen, wenn ihr in Österreich erzielter Jahresumsatz unter 22 000 Euro liegt, in diesem Fall davon ausgegangen ist, dass der Betrag der geschuldeten

Mehrwertsteuer gleich dem der abziehbaren Mehrwertsteuer ist, und die Anwendung der vereinfachten Regelung dadurch bedingt hat, dass die österreichische Mehrwertsteuer in den Rechnungen oder in den an ihre Stelle tretenden Dokumenten nicht ausgewiesen wird, und

– der Republik Österreich die Kosten des Verfahrens auferlegen.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – 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, S. 1; mehrfach geändert; im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie).

3 – Beispielsweise findet eine Busreise von München nach Verona daher z. T. in Deutschland, z. T. in Österreich und z. T. in Italien statt. Der Wert der Dienstleistung wird entsprechend dem Verhältnis der in jedem Mitgliedstaat zurückgelegten Fahrtstrecke aufgeteilt, und die Mehrwertsteuer wird auf jeden Teilbetrag mit dem Satz geschuldet, der in dem betreffenden Mitgliedstaat gilt. Die dementsprechend errechnete Mehrwertsteuer wird anschließend gegenüber den Mehrwertsteuerbehörden aller drei Mitgliedstaaten abgerechnet.

4 – Beide sind auf ziemlich verwirrende Art und Weise durch Artikel 28f der gleichen Richtlinie geändert worden, der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) eingefügt und selbst mehrfach geändert worden ist.

5 – 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, S. 19).

6 – Sein aktueller Text findet sich in Artikel 28h, der ebenfalls durch die Richtlinie 91/680/EWG eingefügt und ebenfalls mehrfach geändert worden ist.

7 – Dem Grundsatz nach, auch wenn der Betrag in einigen Mitgliedstaaten unter bestimmten Umständen, die hier nicht einschlägig sind, tatsächlich höher sein kann.

8 – BGBl II Nr. 166/2002.

9 – Für diese Zwecke ein Kalenderjahr.

10 – In Österreich beträgt die Mehrwertsteuer auf Ausgangsumsätze bei Personenbeförderungsdienstleistungen 10 %, was zur Folge hat, dass aufgrund dieser Vorschrift der Betrag der abziehbaren Vorsteuer gleich dem Betrag der Ausgangsumsatzsteuer ist, ungeachtet des Mehrwertsteuersatzes, der tatsächlich auf Vorleistungen, wie z. B. Dieselkraftstoff, den sich der Erbringer der Dienstleistung beschafft hatte, erhoben wurde.

11 – Empfehlung 96/280/EG der Kommission vom 3. April 1996 betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. L 107, S. 4) – vgl. die 22. Begründungserwägung und Artikel 1 Absätze 1 bis 3 des Anhangs; Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. L 124, S. 36) – vgl. Artikel 2 Absätze 1 und 2 des Anhangs. Die erste Empfehlung wurde im Zusammenhang mit dem Integrierten Programm für die kleinen und mittleren Unternehmen und das Handwerk herausgegeben und die Letztgenannte, um insbesondere im Zusammenhang mit Struktur- und Forschungsfonds die Vielzahl der auf

Gemeinschaftsebene verwendeten Definitionen von kleinen und mittleren Unternehmen zu reduzieren.

12 – Urteil des Gerichtshofes vom 12. Juli 1988 in den verbundenen Rechtssachen 138/86 und 139/86, *Direct Cosmetics*, Slg. 1988, 3937, Randnr. 41.

13 – Dessen Text findet sich zurzeit in Artikel 28g.

14 – Urteil *Direct Cosmetics*, zitiert in Fußnote 12, Randnr. 41.

15 – Urteile vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-321/02, *Harbs*, Slg. 2004, I-7101, Randnr. 27, und vom 8. Dezember 2005 in der Rechtssache C-280/04, *Jyske Finans*, Slg. 2005, I-0000, Randnr. 35.

16 – Es lässt sich auch feststellen, dass die Regelungen des Artikels 24 Absatz 1 im ursprünglichen Vorschlag für eine Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie (ABl. 1973, C 80, S. 1, Artikel 25) nicht vorkamen und dass die beiden Regelungskomplexe in der gegenwärtig vorgeschlagenen Neufassung der Richtlinie (KOM[2004] 246 endg.) in verschiedenen Abschnitten (Artikel 274 und 275 bis 285) auftauchen.

17 – Vgl. z. B. Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-375/98, *Epson Europe*, Slg. 2000, I-4243, Randnr. 26 und die dort zitierte Rechtsprechung.

18 – Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer betreffend die Sonderregelung für Klein- und Mittelunternehmen (ABl. 1987, C 83, S. 9); bei dem Vorschlag handelte es sich um das Dokument KOM(86) 444 endg. (ABl. 1986, C 272, S. 12).

19 – Anggeführt in Fußnote 12; zitiert in vorstehender Nr. 40.

20 – Oben in Nrn. 40 und 42.

21 – Entscheidung 2001/242/EG des Rates vom 19. März 2001 (ABl. L 88, S. 14).

22 – Vgl. das Kommissionsdokument *Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft* DOK/1636/2005.

23 – Das Vorbringen hinsichtlich der Preise wird allgemein durch von Kraftfahrzeugverbänden veröffentlichte Zahlen gestützt – vgl. z. B. die Website der International Road Transport Union: <http://www.iru.org/Services/fuel/Welcome.E.html>.

24 – Das Bestehen einer Ausnahmeregelung, wonach Österreich die Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Personenbeförderung anhand eines Durchschnittssatzes berechnen darf (siehe oben, Nr. 51), ist möglicherweise auch hier von Bedeutung.

25 – Vgl. z. B. Urteil vom 20. Oktober 2005 in der Rechtssache C-6/04, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Slg. 2005, I-0000, Randnr. 75 und die dort zitierte Rechtsprechung.