URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

28. September 2006 *

In der Rechtssache C-128/05

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Artikel 226 EG, eingereicht am 18. März 2005,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Republik Österreich, zunächst vertreten durch H. Dossi, dann durch M. Fruhmann als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (Berichterstatter), U. Lõhmus und A. Ó Caoimh,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 27. April 2006

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften beantragt mit ihrer Klage die Feststellung, dass die Republik Österreich dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b, 17, 18 und 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie) verstoßen hat, dass 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 diese Steuer in den Rechnungen oder in den an ihre Stelle tretenden Dokumenten nicht ausgewiesen wird.

Rechtlicher Rahmen

Die Sechste Richtlinie

2 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen alle Dienstleistungen, die in einem Mitgliedstaat gegen Entgelt ausgeführt werden, der Mehrwertsteuer.

3 Nach Artikel 6 Absatz 1 Unterabsatz 1 dieser Richtlinie gilt „[a]ls Dienstleistung ... jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist".

4 Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b dieser Richtlinie bestimmt, dass „als Ort einer Beförderungsleistung der Ort [gilt], an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet".

5 Die Artikel 17 und 18 der Sechsten Richtlinie legen die Regeln für die Entstehung, den Umfang und die Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug fest, das der Grundpfeiler des Mehrwertsteuersystems ist.

6 Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a sieht des Näheren vor, dass der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, „über die nach Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a abziehbare Steuer eine nach Artikel 22 Absatz 3 ausgestellte Rechnung besitzen" muss. Nach Artikel 18 Absatz 2 Unterabsatz 1 wird „[d]er Vorsteuerabzug ... vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist[,] und ... nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt".

7 Artikel 22 Absätze 3, 4 und 5 der Sechsten Richtlinie legt die Voraussetzungen für die Ausstellung von Rechnungen, die Einzelheiten der Abgabe periodischer Steuererklärungen sowie die Verpflichtung der Steuerpflichtigen fest, bei Abgabe jeder periodischen Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten.

8 Artikel 24 „Sonderregelung für Kleinunternehmen" Absatz 1 dieser Richtlinie lautet:

„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."

9 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 beträgt.

Nationales Recht

10 Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei ausländischen Unternehmen, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen durchführen (BGBl II, Nr. 166/2002, im Folgenden: streitige Verordnung) bestimmt:

„Auf Grund des § 14 Abs. 1 Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 56/2002 wird verordnet:

§ 1. Unternehmer, die im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte haben und deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 22 000 € nicht übersteigen, können für die Umsätze aus der grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftfahrzeugen und Anhängern die nach § 12 des Umsatzsteuergesetzes 1994 abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 10 vH des aus der genannten Tätigkeit erzielten Umsatzes (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994) berechnen, wenn sie für keine der genannten Leistungen aus der grenzüberschreitenden Personenbeförderung eine Rechnung im Sinne des § 11 des Umsatzsteuergesetzes 1994 ausstellen.

§ 2. Mit dem Durchschnittssatz werden sämtliche Vorsteuern abgegolten, die mit den im § 1 genannten Leistungen aus der grenzüberschreitenden Personenbeförderung zusammenhängen.

§ 3. Wird die abziehbare Vorsteuer nach § 1 berechnet, so ist der Unternehmer insoweit von der Aufzeichnungspflicht gemäß § 18 Abs. 2 Z 5 und 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994 befreit.

§ 4. Diese Verordnung ist auf Umsätze und Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. März 2002 ausgeführt werden bzw. sich ereignen."

Vorprozessuales Verfahren

11 Die Kommission richtete am 13. März 2000 ein Mahnschreiben und am 17. Oktober 2003 ein ergänzendes Mahnschreiben an die Republik Österreich und forderte diese auf, binnen zwei Monaten ab Zustellung des letztgenannten Schreibens Stellung zu nehmen.

12 Nachdem die Kommission von der Antwort der Republik Österreich auf dieses Schreiben Kenntnis genommen hatte, gab sie am 9. Juli 2004 eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, mit der sie diesen Mitgliedstaat aufforderte, alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung der Stellungnahme nachzukommen. Österreich antwortete auf diese mit Gründen versehene Stellungnahme mit Schreiben vom 6. September 2004.

13 Da die Kommission diese Antwort für unzureichend hielt, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

Zur Klage

Zum Umfang des Rechtsstreits

14 Die Kommission wirft der Republik Österreich vor, durch die streitige Verordnung gegen die Artikel 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b, 17, 18 und 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Richtlinie verstoßen zu haben. Die Republik Österreich stützt ihr Verteidigungsvorbringen zur Gänze auf Artikel 24 Absatz 1 dieser Richtlinie.

15 Wie die Generalanwältin in den Nummern 24 bis 26 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, sind die von der Kommission herangezogenen Bestimmungen im Rahmen der von ihr erhobenen Klage nicht alle einschlägig. Die Artikel 2, 6, 9 Absatz 2 Buchstabe b und 17 der Sechsten Richtlinie stellen nämlich Grundsätze auf, anhand deren die in den Artikeln 18 und 22 festgelegten Verfahrensbestimmungen anzuwenden sind. In den Schriftsätzen der Kommission ist jedoch nicht angegeben, wodurch die streitige Verordnung gegen die Grundsätze verstoßen haben soll, dass die Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen (Artikel 2 dieser Richtlinie), die Personenbeförderung eine Dienstleistung ist (Artikel 6), der Ort einer grenzüberschreitenden Beförderungsleistung entsprechend der in jedem Mitgliedstaat zurückgelegten Beförderungsstrecke festgelegt ist (Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b) und der Steuerpflichtige das Recht hat, die Vorsteuer von der Ausgangsumsatzsteuer abzuziehen oder gegebenenfalls die Vorsteuer erstattet zu erhalten (Artikel 17). Die streitige Verordnung setzt im Gegenteil die Anwendung all dieser Grundsätze voraus. Sie könnte jedoch gegen die Bestimmungen der Artikel 18 und 22 der Sechsten Richtlinie über die Ausstellung von Rechnungen, die Aufzeichnungspflicht und die Abgabe von Steuererklärungen verstoßen.

16 Daher könnte, wäre das Verteidigungsvorbringen der Republik Österreich, das zur Gänze auf die Anwendbarkeit des Artikels 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auf diese Regelung gestützt ist, zurückzuweisen, lediglich ein Verstoß gegen die Artikel 18 Absätze 1 Buchstabe a und 2 sowie 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Richtlinie festgestellt werden.

17 Das Vorbringen der Kommission ist in drei Hauptpunkte gegliedert, mit denen dargetan werden soll, dass die mit der streitigen Verordnung eingeführte Ausnahmeregelung nicht unter Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie fallen könne. Zunächst gelte diese Regelung für Unternehmen, deren in Österreich erzielter Umsatz 22 000 Euro nicht übersteige, was nicht mit dem Begriff des „Kleinunternehmens" im Sinne dieser Bestimmung in Einklang stehe. Ferner habe die Republik Österreich nicht gezeigt, dass diese Regelung nicht zu einer Steuerermäßigung führe. Schließlich gestatte diese Bestimmung den Mitgliedstaaten, Vereinfachungen vorzunehmen, erlaube ihnen aber nicht, den betroffenen Unternehmen eine vollkommene Steuerbefreiung zu gewähren.

18 Die Republik Österreich weist diese Einwände zurück und vertritt die Ansicht, dass die Sonderregelung für nicht in Österreich ansässige Unternehmer, die die Tätigkeit der grenzüberschreitenden Personenbeförderung ausübten und deren Umsatz in Österreich 22 000 Euro nicht übersteige, von Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie erfasst werde.

19 Für die Beurteilung der Begründetheit der Klage ist daher zu prüfen, ob die durch die streitige Verordnung eingeführte Regelung im Sinne des Artikels 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie „vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung" einführt, ob sie zu einer Steuerermäßigung führt und ob sie nur

für „Kleinunternehmen" gilt. Die letztere Bestimmung ist bereits dann unanwendbar, wenn die streitige Regelung eines dieser Kriterien nicht erfüllt.

Zu den vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung

Vorbringen der Parteien

20 Nach Ansicht der Kommission befreit die durch die streitige Verordnung eingeführte Regelung die betroffenen Unternehmen von der Verpflichtung, Rechnungen auszustellen, die Mehrwertsteuer aufzuzeichnen sowie, dementsprechend, sie zu erklären und zu entrichten. Da der für die Personenbeförderung geltende Steuersatz bei 10 % liege und ein Abzug mit dem gleichen Satz zugelassen werde, führe dies dazu, dass die Steuerschuld auf null reduziert werde. Somit stelle diese Regelung keine Vereinfachung der Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, sondern eine Befreiung von der Mehrwertsteuer dar, was über das hinausgehe, was nach Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie zulässig sei.

21 Dem Vorbringen, die durch diese Regelung eingeführte Entbindung von Verpflichtungen stelle den formellen Aspekt einer übermäßigen Vereinfachung dar, die einer Befreiung gleichkomme, hält die Republik Österreich entgegen, dass Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie keine solchen Einschränkungen zu entnehmen seien. Im Übrigen räume diese Bestimmung einen weiten Spielraum bei der Beurteilung der Frage der Einführung von Pauschalregelungen oder anderen vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen ein, wie sich aus dem Urteil vom 12. Juli 1988 in den Rechtssachen 138/86 und 139/86 (Direct Cosmetics und Laughtons Photographs, Slg. 1988, 3937, Randnr. 41) ergebe.

Würdigung durch den Gerichtshof

22 Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, auf Kleinunternehmen eine Sonderregelung anzuwenden, was eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung dieser Richtlinie darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 34). Wie die anderen Sonderregelungen u. a. in den Artikeln 25 und 26 der Sechsten Richtlinie darf die in diesem Artikel 24 vorgesehene Regelung nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Dezember 2005 in der Rechtssache C-280/04, Jyske Finans, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 35). Außerdem ist nach ständiger Rechtsprechung eine Abweichung oder Ausnahme von einer allgemeinen Regel eng auszulegen (Urteile vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-83/99, Kommission/Spanien, Slg. 2001, I-445, Randnr. 19, und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-321/02, Harbs, Slg. 2004, I-7101, Randnr. 27).

23 Im Übrigen lässt sich entgegen dem Vorbringen der Republik Österreich dem Urteil Direct Cosmetics und Laughtons Photographs nicht entnehmen, dass die Mitgliedstaaten bei der Auswahl der vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung, deren Einführung sie auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer beschließen, über einen weiten Spielraum verfügten. Aus Randnummer 41 dieses Urteils geht nämlich hervor, dass der Gerichtshof darin lediglich den Umfang des Spielraums geprüft hat, über den ein Mitgliedstaat bei der Entscheidung verfügt, ob er überhaupt vereinfachte Maßnahmen im Rahmen des Artikels 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie beschließt.

24 Die durch die streitige Verordnung eingeführte Regelung entbindet die Unternehmer, die eine Tätigkeit der grenzüberschreitenden Personenbeförderung ausüben und bestimmte Kriterien erfüllen, von der Verpflichtung, Aufzeichnungen über die Mehrwertsteuer vorzunehmen. Von der Verpflichtung befreit, Rechnungen auszustellen, die die Mehrwertsteuer ausweisen, können diese Unternehmer auf den

in Österreich erzielten Umsatz einen dem abzugsfähigen Steuersatz entsprechenden mittleren Steuersatz anwenden, können aber in diesem Fall weitere abziehbare Beträge im Rahmen des Erstattungsverfahrens nicht mehr geltend machen. Eine solche Befreiung führt daher dazu, dass die Mehrwertsteuer weder erklärt noch entrichtet wird, was die Republik Österreich im Übrigen nicht bestreitet.

25 Nach Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten „vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden". Dem Wortlaut dieser Bestimmung lässt sich nicht entnehmen, dass sie die Kleinunternehmen vollständig von deren Verpflichtung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer befreien können, da die Modalitäten für die Besteuerung lediglich vereinfacht werden können, ohne dass jedoch eine Befugnis erwähnt würde, betroffene Unternehmen vollständig von der Mehrwertsteuerpflicht zu befreien. Im Fall einer Steuerbefreiung wie der in der streitigen Verordnung vorgesehenen wird die Mehrwertsteuer im Übrigen überhaupt nicht erhoben, so dass nicht mehr von — selbst sehr vereinfachten — „Modalitäten für die Besteuerung" gesprochen werden kann, die in dieser Bestimmung jedoch ausdrücklich erwähnt werden. Außerdem sind die beispielhaft für vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung genannten „Pauschalregelungen" eine Veranschaulichung dafür, dass die Unternehmen nach der in dieser Bestimmung vorgesehenen Regelung tatsächlich verpflichtet sind, die Mehrwertsteuer zu entrichten. Somit schließt der Begriff der „vereinfachten Modalitäten" nicht das völlige Fehlen einer Besteuerung und Steuererhebung ein.

26 Diese Auslegung wird durch Artikel 24 Absätze 2 bis 5 der Sechsten Richtlinie bestätigt, in dem explizit die Befugnis der Mitgliedstaaten angesprochen wird, eine „Steuerbefreiung" anzuwenden, während dieser Begriff in Artikel 24 Absatz 1 nicht verwendet wird. Daraus folgt, dass die Steuerbefreiungen nicht zu den vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung zählen, die von den Mitgliedstaaten nach Artikel 24 Absatz 1 eingeführt werden können.

27 Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass die durch die streitige Verordnung eingeführte Regelung die Befugnisse überschreitet, über die die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 24 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie 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. Somit ist es nicht erforderlich, das weitere Vorbringen der Kommission zu prüfen, um zu zeigen, dass diese Regelung entgegen dem Vorbringen der Republik Österreich nicht anhand dieser Bestimmung gerechtfertigt werden kann.

28 Folglich verstößt diese Regelung gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie.

29 Daher ist festzustellen, dass die Republik Österreich dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 18 Absätze 1 Buchstabe a und 2 sowie 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Richtlinie verstoßen hat, dass 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 diese Steuer in den Rechnungen oder in den an ihre Stelle tretenden Dokumenten nicht ausgewiesen wird.

Kosten

30 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung der Republik Österreich in die Kosten beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Republik Österreich hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Artikeln 18 Absätze 1 Buchstabe a und 2 sowie 22 Absätze 3 bis 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage verstoßen, dass 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 diese Steuer in den Rechnungen oder in den an ihre Stelle tretenden Dokumenten nicht ausgewiesen wird.**

2. **Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**

3. Die Republik Österreich trägt die Kosten des Verfahrens.

Unterschriften