

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 17. Juni 2010¹

I — Einleitung

1. *De minimis non curat lex* sagen sowohl ein lateinisches Rechtssprichwort als auch die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie² und die Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG³, die mittlerweile an die Stelle der Sechsten Richtlinie getreten ist. Die Richtlinien erlauben den Mitgliedstaaten, Kleinunternehmen, deren Umsatz einen bestimmten Umfang pro Jahr nicht überschreitet, eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren.

2. Allerdings ist diese Befreiung ausgeschlossen, soweit die Umsätze nicht von ansässigen Wirtschaftsteilnehmern erzielt werden. Das sekundäre Gemeinschaftsrecht sieht also ausdrücklich eine an den Sitz anknüpfende unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen vor.

3. Frau Schmelz, die Berufungswerberin im Ausgangsstreit, erzielt in Österreich Umsätze aus der Vermietung einer Wohnung, die unterhalb der Schwelle für die Befreiung als Kleinunternehmen liegen. Jedoch wird

ihr die Steuerbefreiung in Österreich versagt, weil sie nicht im Inland wohnt. Der unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien fragt sich, ob die entsprechenden Regelungen der Richtlinien und die innerstaatlichen Umsetzungs Vorschriften mit den Grundfreiheiten und dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar sind. Die am Verfahren vor dem Gerichtshof beteiligten Mitgliedstaaten, der Rat und die Kommission halten die unterschiedliche Behandlung grundsätzlich für zulässig. Ein eventuell daraus resultierender Eingriff in die Grundfreiheiten sei gerechtfertigt, um eine wirksame Steueraufsicht zu gewährleisten bzw. der Missbrauchsgefahr zu begegnen.

II — Rechtlicher Rahmen

A — Gemeinschaftsrecht

— Steuerliche Behandlung von Mieteinkünften

4. Nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie ist die Vermietung und

1 — Originalsprache: Deutsch.

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) — im Folgenden: Sechste Richtlinie.

3 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), im Folgenden: Richtlinie 2006/112.

Verpachtung von Grundstücken von der Mehrwertsteuer befreit. Die Republik Österreich wurde jedoch in der Beitrittsakte⁴ ermächtigt, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke bis 31. Dezember 1998 einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Diese Regelung wurde durch Art. 28 Abs. 2 Buchst. j der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 2000/17/EG⁵ bis auf Weiteres verlängert und ist nunmehr in Art. 117 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 übernommen worden.

— Sonderregelung für Kleinunternehmen

5. Anknüpfend an die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie⁶ erlaubte Art. 24 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten, eine Sonderregelung für Kleinunternehmen (im Folgenden auch: Kleinunternehmerregelung) anzuwenden. Die Bestimmung lautet wie folgt:

„(1) 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.

(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 5000 Europäischen Rechnungseinheiten zum Umrechnungskurs am Tag der Genehmigung dieser Richtlinie ist, eine Steuerbefreiung gilt, können diese Steuerbefreiung auf 5000 Europäische Rechnungseinheiten erhöhen.

4 — Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassung der die Europäische Union begründenden Verträge Anhang XV — Liste nach Art. 151 der Beitrittsakte — IX. Steuern, Nr. 2 Buchst. e (ABl. 1994, C 241, S. 21).

5 — Richtlinie 2000/17/EG des Rates vom 30. März 2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem: Übergangsregelungen für die Republik Österreich und die Portugiesische Republik (ABl. L 84, S. 24).

6 — Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 71, S. 1303).

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

Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, bestimmte Umsätze von der in Absatz 2 vorgesehenen Regelung auszunehmen. Auf keinen Fall gilt Absatz 2 für die Umsätze nach Artikel 4 Absatz 3.

- b) Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht haben, können den Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz maximal dem in nationalen Währungen ausgedrückten Gegenwert von 5000 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.

(4) Als Umsatz, der für die Anwendung des Absatzes 2 zugrunde zu legen ist, gilt der Betrag, abzüglich der darauf entfallenden Mehrwertsteuer, der in den Artikeln 5 und 6 bezeichneten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, soweit diese besteuert werden, einschließlich der steuerfreien Umsätze mit Erstattung der auf der vorausgehenden Stufe entrichteten Steuern nach Artikel 28 Absatz 2, sowie der Betrag der nach Artikel 15 steuerfreien Umsätze und der Betrag der Immobiliengeschäfte, der Finanzgeschäfte nach Artikel 13 Teil B Buchstabe d) und der Versicherungsleistungen, es sei denn, dass diese Umsätze den Charakter von Hilfsumsätzen haben.

- c) Mitgliedstaaten, in denen für Steuerpflichtige, deren Jahresumsatz genauso groß wie oder größer als der in nationalen Währungen ausgedrückte Gegenwert von 5000 Europäischen Rechnungseinheiten ist, eine Steuerbefreiung gilt, können diese Befreiung zur Wahrung des realen Wertes erhöhen.

Die Veräußerungen von körperlichen oder nicht körperlichen Investitionsgütern des Unternehmens bleiben bei der Ermittlung dieses Umsatzes jedoch außer Ansatz.

(3) Die Begriffe ‚Steuerbefreiung‘ und ‚degressive Steuerermäßigung‘ finden auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen Anwendung, die von Kleinunternehmen bewirkt werden.

(5) Steuerpflichtige, für die eine Steuerbefreiung gilt, haben kein Recht auf Vorbesteuerung nach Artikel 17 und dürfen die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen oder an deren Stelle tretenden Dokumenten nicht ausweisen.

(6) Steuerpflichtige, die für die Steuerbefreiung in Betracht kommen, können entweder für die normale Mehrwertsteuerregelung

oder für die Anwendung der vereinfachten Modalitäten nach Absatz 1 optieren. In diesem Fall gelten für sie die in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften gegebenenfalls vorgesehenen degressiven Steuerermäßigungen.

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. “

...

6. Durch die Richtlinie 92/111/EWG⁷ wurde Art. 28i in die Sechste Richtlinie aufgenommen. Diese Bestimmung fügte Art. 24 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie folgenden Unterabsatz hinzu:

8. Die Regelungen des Art. 24 und des Art. 24a, der die Umsatzschwelle in die Sechste Richtlinie einführt, wurden mit einigen redaktionellen Änderungen als Art. 281 bis 294 in die Richtlinie 2006/112 übernommen. Die einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinien lauten:

„Artikel 282

„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.“

Die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen nach diesem Abschnitt gelten für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmen bewirkt werden.

Artikel 283

7. Für die Republik Österreich gilt gemäß Anhang XV — Liste nach Art. 151 der Beitrittsakte — Titel IX. Steuern, Nr. 2 Buchst. c der Beitrittsakte⁸ Folgendes:

(1) Dieser Abschnitt gilt nicht für folgende Umsätze:

...

„Bei der Anwendung von Artikel 24 Absätze 2 bis 6 kann die Republik Österreich bis zum

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.

7 — Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 384, S. 47).

8 — Zitiert in Fn. 4.

[Die Art. 284 bis 286 betreffen die Staaten, die vor dem 1. Januar 1978 der Europäischen Gemeinschaft angehörten und entsprechen im Wesentlichen Art. 24 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie]

2. Betrag der gemäß Artikel 110, Artikel 111 und Artikel 125 Absatz 1 sowie Artikel 127 und Artikel 128 Absatz 1 mit Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreiten Umsätze;

Artikel 287

Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist:

...

3. Betrag der gemäß den Artikeln 146 bis 149 sowie den Artikeln 151, 152 und 153 von der Steuer befreiten Umsätze;
4. Betrag der Umsätze mit Immobilien, der in Artikel 135 Absatz 1 Buchstaben b bis g genannten Finanzgeschäfte sowie der Versicherungsdienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht den Charakter von Nebenumsätzen haben.

4. Österreich: 35 000 ECU;

...

Veräußerungen von körperlichen oder nicht körperlichen Investitionsgütern des Unternehmens bleiben bei der Ermittlung dieses Umsatzes jedoch außer Ansatz.

Artikel 288

Der Umsatz, der bei der Anwendung der Regelung dieses Abschnitts zugrunde zu legen ist, setzt sich aus folgenden Beträgen ohne Mehrwertsteuer zusammen:

1. Betrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, soweit diese besteuert werden;

Artikel 289

Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, haben kein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 und 173 bis 177 und dürfen die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen nicht ausweisen.

Artikel 290

Steuerpflichtige, die für die Steuerbefreiung in Betracht kommen, können sich entweder für die normale Mehrwertsteuerregelung oder für die Anwendung der in Artikel 281 genannten vereinfachten Modalitäten entscheiden. In diesem Fall gelten für sie die in den nationalen Rechtsvorschriften gegebenenfalls vorgesehenen degressiven Steuerermäßigungen.“

bis 2006, ab 2007: 30 000 Euro) nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich ...“

11. § 6 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

B — Innerstaatliches Recht

9. Gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 16 UStG 1994 in der im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Nicht befreit ist jedoch die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke.

„Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Ziff. 27 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Ziff. 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.“

10. Nach § 6 Abs. 1 Ziff. 27 UStG 1994 sind ferner befreit:

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

„die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 22 000 Euro (Fassung

12. Frau Schmelz ist deutsche Staatsangehörige und hat ihren Wohnsitz in Deutschland.

Sie ist Eigentümerin einer Wohnung in Österreich, die sie zu einem monatlichen Mietzins von 330 Euro zuzüglich Betriebskostenersatz vermietet. Sie stellt keine Umsatzsteuer auf die Miete in Rechnung.

13. Die österreichischen Finanzbehörden setzten die Umsatzsteuer auf die Mieteinnahmen nach Abzug der Vorsteuer für die Jahre 2006 und 2007 in Höhe von 334,93 Euro bzw. 316,15 Euro fest. In den Streitjahren erzielte Frau Schmelz ihren Angaben zufolge keine weiteren Umsätze im Gemeinschaftsgebiet.⁹

14. Da Frau Schmelz der Ansicht war, aufgrund der Kleinunternehmerregelung keine Umsatzsteuer entrichten zu müssen, legte sie gegen die Bescheide Berufung zum Unabhängigen Finanzsenat ein, der dem Gerichtshof mit Beschluss vom 4. März 2009 folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

„1. Verstößt die Wortfolge ‚sowie die Lieferungen von Gegenständen bzw. die Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland ansässig ist, bewirkt bzw. erbracht werden‘ in Art. 24 Abs. 3 und in Art. 28i der Sechsten

Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage in der Fassung der Ziffer 21 der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 sowie eine diese Bestimmung in das nationale Recht umsetzende Regelung gegen den EG-Vertrag, insbesondere gegen das Diskriminierungsverbot (Art. 12 EG), gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EG), oder gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte (den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz), weil die Bestimmung bewirkt, dass Unionsbürger, die nicht im jeweiligen Inland ansässig sind, von der Steuerbefreiung nach Art. 24 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie (Sonderregelung für Kleinunternehmen) ausgeschlossen sind, während Unionsbürger, die im jeweiligen Inland ansässig sind, diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können, sofern der jeweilige Mitgliedstaat richtlinienkonform eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gewährt?

2. Verstößt die Wortfolge ‚die Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von

⁹ — Dies ergibt sich aus einer nachträglichen Mitteilung des vorlegenden Gerichts vom 17. März 2009.

Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird' in Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie eine diese Bestimmung in das nationale Recht umsetzende Regelung gegen den EG-Vertrag, insbesondere gegen das Diskriminierungsverbot (Art. 12 EG), gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 ff. EG), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 ff. EG), oder gegen gemeinschaftsrechtliche Grundrechte (den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz), weil die Bestimmung bewirkt, dass Unionsbürger, die nicht im jeweiligen Mitgliedstaat ansässig sind, von der Steuerbefreiung nach den Art. 282 ff. der Richtlinie (Sonderregelung für Kleinunternehmen) ausgeschlossen sind, während Unionsbürger, die im jeweiligen Mitgliedstaat ansässig sind, diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können, sofern der jeweilige Mitgliedstaat richtlinienkonform eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gewährt?

3. Falls Frage 1 bejaht wird: Ist die Wortfolge ‚sowie die Lieferungen von Gegenständen bzw. die Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen, der nicht im Inland ansässig ist, bewirkt bzw.

erbracht werden' in Art. 24 Abs. 3 und in Art. 28i der Sechsten Richtlinie im Sinne des Art. 234 Buchst. b EG ungültig?

4. Falls Frage 2 bejaht wird: Ist die Wortfolge ‚die Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird' in Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Sinne des Art. 234 Buchst. b EG ungültig?
5. Falls Frage 3 bejaht wird: Ist unter ‚Jahresumsatz' im Sinne des Anhangs XV des Vertrags zwischen dem Königreich Belgien, dem Königreich Dänemark, der Bundesrepublik Deutschland, der Griechischen Republik, dem Königreich Spanien, der Französischen Republik, Irland, der Italienischen Republik, dem Großherzogtum Luxemburg, dem Königreich der Niederlande, der Portugiesischen Republik, dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland (Mitgliedstaaten der Europäischen Union) und dem Königreich Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland, dem Königreich Schweden über den Beitritt des Königreichs Norwegen, der Republik Österreich, der Republik Finnland, des Königreichs Schweden zur Europäischen Union, IX. Steuern, Ziff. 2,

Buchst. c bzw. von Art. 24 der Sechsten Richtlinie der in einem Jahr im jeweiligen Mitgliedstaat, für den die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen wird, erzielte Umsatz oder der in einem Jahr im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielte Umsatz des Unternehmers zu verstehen?

IV — Rechtliche Würdigung

A — Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

6. Falls Frage 4 bejaht wird: Ist unter ‚Jahresumsatz‘ im Sinne des Art. 287 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der in einem Jahr im jeweiligen Mitgliedstaat, für den die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen wird, erzielte Umsatz oder der in einem Jahr im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielte Umsatz des Unternehmers zu verstehen?“

16. Der Rat wirft die Frage auf, ob das Vorabentscheidungsersuchen zulässig ist. Das vorlegende Gericht habe erst nachträglich festgestellt, dass Frau Schmelz keine weiteren Umsätze im Gemeinschaftsgebiet als die streitigen Vermietungsumsätze in Österreich erziele. Wäre es bereits im Zeitpunkt der Vorlageentscheidung im Besitz dieser Information gewesen, hätte es möglicherweise von einer Vorlage absehen können, weil Frau Schmelz unter diesen Umständen als in Österreich ansässige Steuerpflichtige anzusehen sei.

15. Am Verfahren haben sich die österreichische, die deutsche und die griechische Regierung sowie der Rat der Europäischen Union und die Europäische Kommission beteiligt, wobei die griechische Regierung nur schriftlich und die deutsche Regierung nur mündlich Stellung genommen hat.

17. Insoweit ist daran zu erinnern, dass in einem Verfahren nach Art. 234 EG nur das nationale Gericht, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtsache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen hat. Daher ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, über ihm vorgelegte Fragen zu

befinden, wenn diese die Auslegung des Unionsrechts betreffen.¹⁰

18. Damit kann der Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen eines nationalen Gerichts nur dann zurückweisen, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind.¹¹

19. Im Bezug auf den vorliegenden Fall ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht dem Gerichtshof lediglich eine Mitteilung von Frau Schmelz weitergeleitet hat. Es ist nicht ersichtlich, ob es bezüglich dieser Angabe bereits abschließende Sachverhaltsfeststellungen getroffen hat. Dies steht der Zulässigkeit der Vorlage aber nicht entgegen, weil es grundsätzlich dem vorlegenden Gericht überlassen bleibt, zu entscheiden, in welchem prozessualen Stadium es die Befassung des Gerichtshofs für zweckmäßig hält.¹²

10 — Vgl. u. a. Urteile vom 18. Juli 2007, Lucchini (C-119/05, Slg. 2007, I-6199, Randnr. 43), vom 22. Dezember 2008, Magoora (C-414/07, Slg. 2008, I-10921, Randnr. 22), und vom 18. März 2010, Alassini u. a. (C-317/08 bis C-320/08, Slg. 2010, I-2213, Randnr. 25).

11 — Vgl. u. a. Urteile vom 13. März 2001, PreussenElektra (C-379/98, Slg. 2001, I-2099, Randnr. 39), Magoora (zitiert in Fn. 10, Randnr. 23) und Alassini u. a. (zitiert in Fn. 10, Randnr. 26).

12 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. April 1982, Holdijk u. a. (141/81 bis 143/81, Slg. 1982, 1299, Randnr. 5), und vom 9. Dezember 2003, Gasser (C-116/02, Slg. 2003, I-14693, Randnr. 27).

20. Selbst wenn man die Information von Frau Schmelz als zutreffend unterstellt, so führt dies im Übrigen nicht dazu, dass die Beantwortung der Vorlagefragen für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits offensichtlich nicht erforderlich ist. Denn es ist keineswegs völlig eindeutig, dass Frau Schmelz aufgrund ihrer auf die Vermietung der Wohnung in Österreich beschränkten Umsätze als dort ansässig anzusehen ist, mit der Folge, dass die Befreiung zweifelsfrei auf sie anwendbar ist.

21. Folglich sind die Vorlagefragen zu beantworten.

B — Beantwortung der Vorlagefragen

22. Die erste und zweite, die dritte und vierte sowie die fünfte und sechste Vorlagefrage haben jeweils die gleiche Problematik zum Gegenstand. Sie unterscheiden sich allein dadurch, dass sie sich auf die Regelungen der Sechsten Richtlinie (Fragen 1, 3 und 5) bzw. auf die entsprechenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 beziehen (Fragen 2, 4 und 6).

23. Gemäß ihrem dritten Erwägungsgrund handelt es sich bei der Richtlinie 2006/112 um eine Neufassung der Sechsten Richtlinie,

die grundsätzlich nicht zu inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts führt. Diejenigen Regelungen, die anlässlich der Neufassung dennoch inhaltlich geändert wurden, sind laut dem zitierten Erwägungsgrund abschließend in den Bestimmungen über die Umsetzung und das Inkrafttreten (Art. 412) aufgeführt. Die Regelungen für Kleinunternehmen (Art. 281 ff.) sind dort nicht erwähnt. Daher bedarf es keiner getrennten Prüfung der Fragen auf der Grundlage der Sechsten Richtlinie bzw. der Richtlinie 2006/112.

24. Die drei Fragenkomplexe stehen auch in einer engen inhaltlichen Wechselwirkung zueinander. Das vorlegende Gericht stellt dabei die Frage nach der Vereinbarkeit der Vorschriften mit den Grundfreiheiten in den Vordergrund (erste und zweite Vorlagefrage).

25. Die dritte und vierte Frage werden nur für den Fall der *Unvereinbarkeit* der Richtlinienbestimmungen mit den Grundfreiheiten aufgeworfen und sollen Aufschluss über die daraus zu ziehenden Konsequenzen geben.

26. Die fünfte und sechste Frage stellt das Gericht unter der Prämisse der *Vereinbarkeit* der Beschränkung der Kleinunternehmerregelung auf Inländer mit den Grundfreiheiten. Die Fragen richten sich auf die Auslegung der Vorschriften, genauer des darin verwendeten

Begriffs des Jahresumsatzes, der für die Anerkennung der Kleinunternehmeneigenschaft maßgeblich ist. Der Unabhängige Finanzsenat sieht hier die Alternative, allein auf den im Sitz-/Wohnortstaat oder den im gesamten Gemeinschaftsgebiet erzielten Umsatz abzustellen.

27. Vor der näheren Untersuchung der konkreten Fragen möchte ich einige Erwägungen zum Charakter der Kleinunternehmerregelung als Sonderregelung und zu den mit dieser Regelung verfolgten Zielen voranstellen. Insbesondere ist fraglich, inwieweit der Unionsgesetzgeber und die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der Steuerbefreiung zugunsten der Kleinunternehmer an die Grundfreiheiten und die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts gebunden sind.

1. Vorbemerkungen

a) Die Kleinunternehmerregelung als Sonderregelung

28. Grundsätzlich unterliegen alle in Art. 2 der Richtlinie 2006/112 aufgeführten Umsätze, die ein Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 der Richtlinie tätig, der Mehrwertsteuer.

Allerdings sieht die Richtlinie selbst eine erhebliche Anzahl von Befreiungen spezifischer Leistungen vor, wobei häufig sozialpolitische Anliegen verfolgt werden.

29. Darüber hinaus räumt die Richtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, Sonderregelungen (Titel XII) und Ausnahmen (Titel XIII) anzuwenden, die vom harmonisierten System abweichen. Eine der Sonderregelungen ist die Kleinunternehmerregelung.

30. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist die Harmonisierung, wie sie durch aufeinanderfolgende Richtlinien und insbesondere durch die Sechste Richtlinie verwirklicht worden ist, somit erst eine teilweise Harmonisierung.¹³ Die angestrebte Harmonisierung steht noch aus, soweit die Mitgliedstaaten befugt sind, bestimmte nationale Rechtsvorschriften beizubehalten oder zu erlassen, die ohne diese Befugnis mit der Richtlinie unvereinbar wären.¹⁴

31. Bereits Art. 14 der Zweiten Richtlinie¹⁵ erlaubte den Mitgliedstaaten die Beibehaltung der Befreiung der Kleinunternehmen

von der Mehrwertsteuer und sah insofern von einer vollständigen Harmonisierung der innerstaatlichen Regelungen ab.¹⁶ Diese Sonderregelung wurde — ergänzt um einige nähere Vorgaben — in Art. 24 der Sechsten Richtlinie und schließlich in den Art. 281 ff. der Richtlinie 2006/112 übernommen.¹⁷ In ihrem Vorschlag für die Sechste Richtlinie¹⁸ führte die Kommission dazu Folgendes aus:

„Mit der Steuerbefreiung und der degressiven Steuerermäßigung lassen sich in gewissem Umfange die Schwierigkeiten beheben, denen oftmals die Kleinstunternehmen bei der Mehrwertsteueranwendung ausgesetzt sind. Überdies lässt sich damit die Verwaltungsarbeit der Steuerbehörden vereinfachen. Dennoch kann im Rahmen einer allgemeinen Verbrauchsteuer, wie es die Mehrwertsteuer ist, ein System der Steuerbefreiung und der degressiven Steuerermäßigung nicht als normal angesehen werden. Andererseits kann das Nebeneinander von einzelnen nationalen Sonderregelungen ein Hindernis für die Beseitigung der Steuergrenzen bilden. Dies ist hauptsächlich der Grund dafür, dass die hier

13 — Urteile vom 5. Dezember 1989, ORO Amsterdam Beheer und Concerto (C-165/88, Slg. 1989, 4081, Randnr. 21), vom 7. Dezember 2006, Eurodental (C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 50), und vom 12. Juni 2008, Kommission/Portugal (C-462/05, Slg. 2008, I-4183, Randnr. 51).

14 — Vgl. in diesem Sinne im Bezug auf Sonderregeln nach Art. 28 der Sechsten Richtlinie Urteile vom 13. Juli 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Slg. 2000, I-6049, Randnr. 38), Eurodental (zitiert in Fn. 13, Randnr. 51) und Kommission/Portugal (zitiert in Fn. 13, Randnr. 52).

15 — Zitiert in Fn. 6.

16 — Vgl. den sechsten Erwägungsgrund der Zweiten Richtlinie.

17 — Siehe zum Charakter der Kleinunternehmerregelung als innerstaatliche Sonderregelung Satz 2 des 15. Erwägungsgrunds der Sechsten Richtlinie sowie den gleichlautenden 49. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112: „In Bezug auf Kleinunternehmen sollte den Mitgliedstaaten jedoch gestattet werden, ihre Sonderregelungen gemäß gemeinsamen Bestimmungen im Hinblick auf eine weitergehende Harmonisierung beizubehalten.“

18 — Vorschlag der Kommission vom 29. Juni 1973 für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73, S. 25.

vorgesehene Regelung den Charakter einer Übergangsregelung hat.“

Dies ermöglicht es den Mitgliedstaaten, den jeweiligen innerstaatlichen Wirtschafts- und Verwaltungsstrukturen Rechnung zu tragen.

32. Da die Kleinunternehmerregelung somit eine nicht vollständig harmonisierte Sonderregelung darstellt, die vom allgemeinen Mehrwertsteuersystem abweicht, ist sie eng auszulegen und darf nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele erforderlich ist.¹⁹

33. Ziel der Befreiung der Kleinunternehmen ist, die Wettbewerbsfähigkeit dieser Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern zu stärken. Ihnen soll außerdem der Aufwand erspart werden, der mit der Abführung der Mehrwertsteuer verbunden wäre und der sie aufgrund des geringen Umfangs ihrer Tätigkeiten überproportional treffen würde. Zugleich dient die Regelung der Verwaltungsvereinfachung, da sich die Steuerverwaltung nicht mit der Erhebung geringster Steuerbeträge bei einer großen Zahl von Kleinunternehmern befassen muss.

34. Der unionsrechtliche Rahmen belässt den Mitgliedstaaten dabei einen Spielraum bezüglich der Festlegung der Umsatzgrenze für die Qualifikation als Kleinunternehmen.

35. Die Kleinunternehmerregelung soll nur denjenigen Unternehmen zugutekommen, die auch tatsächlich in geringem Umfang wirtschaftlich tätig sind. Dies gewährleistet nach Auffassung der Beteiligten die Beschränkung der Befreiung auf im Inland ansässige Kleinunternehmen. Sie verhindere, dass Unternehmen missbräuchlich in mehreren Staaten zugleich von der Befreiung profitierten und die Vergünstigung im Ergebnis Unternehmen zugutekäme, die tatsächlich keine Kleinunternehmer sind. Ferner stelle die Beschränkung auf inländische Steuerpflichtige sicher, dass die Steuerverwaltung jederzeit uneingeschränkt überprüfen kann, ob die Voraussetzungen für die Gewährung dieser Vergünstigung tatsächlich vorliegen.

b) Folgen der Teilharmonisierung für die Bindung an höherrangiges Unionsrecht

19 — Urteil vom 28. September 2006, Kommission/Österreich (C-128/05, Slg. 2006, I-9265, Randnr. 22), unter Verweis auf die Urteile vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 34), und vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans (C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 35). Siehe dazu ferner Urteil vom 6. Juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Slg. 2006, I-6269, Randnr. 23).

36. Fraglich ist, ob die Mitgliedstaaten und der Gesetzgeber der Union auch in Regelungsbereichen an die Grundfreiheiten und die allgemeinen Rechtsgrundsätze gebunden sind, die nicht vollständig harmonisiert sind.

37. Die Kommission vertritt unter Verweis auf das Urteil *Idéal tourisme*²⁰ die Auffassung, dass die Mitgliedstaaten sich nicht gemeinschaftsrechtswidrig verhalten, wenn sie in einem teilharmonisierten Bereich vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem abweichende Bestimmungen erlassen. Allerdings müssten sie, soweit sie von einer in der Richtlinie vorgegebenen Gestaltungsmöglichkeit Gebrauch machen, die grundlegenden Vorschriften des primären Unionsrechts berücksichtigen. Ihre Regelungen seien hiermit vereinbar, wenn sie sich innerhalb der Vorgaben der Richtlinie bewegten und etwaige Beschränkungen der Grundfreiheiten durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt seien.

38. Falls es zu Verstößen gegen das Unionsrecht komme, so sei dies nicht auf die Richtlinie zurückzuführen, sondern darauf, dass der betreffende Mitgliedstaat in einer Weise von der Befreiungsmöglichkeit Gebrauch gemacht habe, die nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten sei.

39. Diesem Standpunkt der Kommission kann ich mich nur eingeschränkt anschließen.

40. Es trifft zu, dass Steuerpflichtige aufgrund der unvollständigen Harmonisierung unterschiedlich behandelt werden, je nachdem welche innerstaatlichen Vorschriften für sie gelten. So kommen beispielsweise

Unternehmen in Spanien in den Genuss der Befreiung als Kleinunternehmen, wenn ihre Umsätze den Gegenwert von 10000 ECU pro Jahr nicht überschreiten, während die Grenze für österreichische Steuerpflichtige 35000 ECU beträgt²¹. Darin liegt aber keine Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit, weil die unterschiedliche Behandlung nicht einem Hoheitsträger zuzurechnen ist und nicht innerhalb desselben Regelungssystems erfolgt, sondern aus dem Nebeneinander nicht harmonisierter Bestimmungen verschiedener Mitgliedstaaten resultiert.²² Eine vergleichbare Konstellation hatte der Gerichtshof im Urteil *Idéal tourisme* vor Augen.²³

41. Es ist auch richtig, dass sich die Mitgliedstaaten im Anwendungsbereich des Unionsrechts befinden, wenn sie von der Ermächtigung der Richtlinie Gebrauch machen und eine vom gemeinsamen Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung anwenden.²⁴ Auf einem Gebiet, das auf Unionsebene nicht vollständig harmonisiert ist, bleiben die Mitgliedstaaten zwar grundsätzlich befugt, die Bedingungen für die Ausübung der Tätigkeiten auf diesem Gebiet festzulegen, sie

20 — Urteil *Idéal tourisme* (zitiert in Fn. 14, Randnr. 38).

21 — Vgl. Art. 287 Nrn. 2 und 4 der Richtlinie 2006/112.

22 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 2006, Kerckhaert und Morres (C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnr. 20), vom 12. Februar 2009, Block (C-67/08, Slg. 2009, I-883, Randnr. 28), und vom 15. April 2010, CIBA (C-96/08, Slg. 2010, I-2911, Randnr. 25).

23 — Siehe dazu auch meine Schlussanträge vom 13. Dezember 2007 in der Rechtssache Marks & Spencer (C-309/06, Slg. 2008, I-2283, Nrn. 32 ff.).

24 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Slg. 2008, I-2283, Randnrn. 33 und 34), und die Nrn. 28 ff. meiner Schlussanträge in dieser Rechtssache.

müssen jedoch ihre Befugnisse unter Beachtung der Grundfreiheiten ausüben.²⁵

gewährleisten, dass sie die Kleinunternehmerregelung abschaffen.

42. Im vorliegenden Fall geht die unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen indes gerade nicht auf das Nebeneinander nicht harmonisierter innerstaatlicher Bestimmungen oder auf eine Ausfüllung unionsrechtlicher Gestaltungsspielräume durch innerstaatliches Recht zurück. Vielmehr schreiben Art. 24 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 zwingend vor, dass die Befreiung von Leistungen ausgeschlossen ist, die von nicht ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden.

43. Sollte diese in den Richtlinien vorgegebene unterschiedliche Behandlung aufgrund des Wohnorts oder Sitzes der Steuerpflichtigen nicht mit dem AEUV oder den bei seiner Durchführung anzuwendenden allgemeinen Rechtsgrundsätzen vereinbar sein, so bleibt den Mitgliedstaaten kein Gestaltungsspielraum für eine unionsrechtskonforme Umsetzung der Richtlinien. Sie dürften die Kleinunternehmerregelung insbesondere nicht auf Leistungen gebietsfremder Steuerpflichtiger ausdehnen. Vielmehr könnten sie die Gleichbehandlung gebietsansässiger und -fremder Kleinunternehmer allein dadurch

44. Eine Richtlinienbestimmung, die den Mitgliedstaaten eine unionsrechtswidrige Handlungsoption einräumt und keinen Spielraum für eine konforme Ausübung dieser Option belässt, wäre selbst ebenso rechtswidrig wie eine innerstaatliche Bestimmung, mit der ein Mitgliedstaat von einer solchen Option Gebrauch gemacht hat.²⁶

45. Daher ist im Rahmen der Beantwortung der ersten und zweiten Frage in erster Linie zu prüfen, ob die genannten Bestimmungen der Richtlinien gegen höherrangige Vorschriften des Unionsrechts verstoßen. Sollte dies der Fall sein, so liefen innerstaatliche Vorschriften, die diese Bestimmungen in nationales Recht umsetzen, dem primären Unionsrecht in gleicher Weise zuwider wie die Richtlinienbestimmungen selbst.²⁷

25 — Urteile vom 29. November 2007, Kommission/Österreich (C-393/05, Slg. 2007, I-10195, Randnr. 29), Kommission/Deutschland (C-404/05, Slg. 2007, I-10239, Randnr. 31), und vom 22. Oktober 2009, Kommission/Portugal (C-438/08, Slg. 2009, I-10219, Randnr. 27).

26 — Vgl. in diesem Zusammenhang das Urteil vom 27. Juni 2006, Parlament/Rat („Familienzusammenführung“, C-540/03, Slg. 2006, I-5769), in dem der Gerichtshof ebenfalls geprüft hat, ob die Bestimmungen der angefochtenen Richtlinie die Mitgliedstaaten zu einem rechtswidrigen Vorgehen ermächtigen bzw. ihnen genug Spielraum für eine gemeinschaftsrechtskonforme Umsetzung belassen (siehe insbesondere die Randnrn. 76, 90, 103 und 104 des Urteils).

27 — Es sei allerdings darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nicht befugt ist, die Vereinbarkeit einer konkreten innerstaatlichen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht festzustellen. Vielmehr bleibt es den mitgliedstaatlichen Gerichten überlassen, die Konsequenzen aus der Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch den Gerichtshof zu ziehen und eine innerstaatliche Vorschrift gegebenenfalls unangewendet zu lassen (ständige Rechtsprechung, vgl. u. a. Urteile vom 31. Januar 2008, Centro Europa 7 [C-380/05, Slg. 2008, I-349, Randnrn. 49 und 50], und vom 26. Januar 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Slg. 2010, I-635, Randnr. 23).

46. Die Gültigkeit der einschlägigen Richtlinienbestimmungen lässt sich aber nicht beurteilen, ohne dass Klarheit über ihre Bedeutung herrscht. Daher werde ich auf die fünfte und sechste Frage eingehen, bevor ich mich der ersten und zweiten Frage widme.

2. Zur fünften und sechsten Vorlagefrage

47. Bezüglich der Antwort auf die fünfte und sechste Vorlagefrage vertreten die Verfahrensbeteiligten — soweit sie zu dieser Frage Stellung genommen haben — unterschiedliche Ansichten. Die Kommission meint, zur Bestimmung der Kleinunternehmereigenschaft müsse die Summe aller Umsätze im Gemeinschaftsgebiet berücksichtigt werden. Die österreichische und die deutsche Regierung sind dagegen der Auffassung, es komme nur auf die im Sitzstaat erzielten Umsätze an.

48. Da sich dem Wortlaut kein eindeutiger Hinweis auf die zutreffende Auslegung entnehmen lässt, ist die Bedeutung der Vorschriften unter Berücksichtigung ihres Sinns und Zwecks zu ermitteln.

49. Die Kommission beruft sich für ihre Interpretation vor allem auf das Ziel der Regelung,

Unternehmen zu entlasten, die tatsächlich nur in geringem Umfang wirtschaftlich tätig sind. Nach dem in der Richtlinie verankerten Grundsatz der Unternehmenseinheit müsse der Umfang der Tätigkeit im gesamten Unionsgebiet einbezogen werden. Berücksichtige man zur Bestimmung des für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung relevanten Jahresumsatzes allein die im Staat des Wohnorts oder Sitzes erzielten Umsätze, so könnten theoretisch auch Unternehmen in den Genuss der Vergünstigung kommen, die unter Einbeziehung ihrer Auslandsaktivitäten die Umsatzschwelle überschritten.²⁸

50. Die österreichische und die deutsche Regierung stellen dagegen das Ziel der Verwaltungsverfahrenvereinfachung in den Vordergrund.

51. Dazu ist daran zu erinnern, dass die Befreiung der Kleinunternehmen auf nicht vollständig harmonisierten Bestimmungen beruht, die nur im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zugutekommen. Diese Beschränkung der Befreiung auf inländische Steuerpflichtige wird in erster Linie damit begründet, dass die Steuerverwaltung nur die Aktivität im Inland ansässiger

28 — In diesem Sinne könnte man auch die Ausführungen von Generalanwältin Sharpston in ihren Schlussanträgen vom 27. April 2006, Kommission/Österreich (C-128/05, Slg. 2007, I-9265, Nr. 39), verstehen. Allerdings ging es in jenem Verfahren gerade nicht um die Ermittlung der Umsätze durch den Sitzstaat des Unternehmens, sondern durch einen Staat, in dem der Steuerpflichtige nicht ansässig ist.

Kleinunternehmer ohne allzu großen Aufwand überprüfen kann.

52. Wären für die Bestimmung des Jahresumsatzes auch die Umsätze zu berücksichtigen, die im Inland ansässige Kleinunternehmen in anderen Mitgliedstaaten erzielen, so müssten die Steuerbehörden des Sitzstaats aufwändige Ermittlungen unter Einschaltung der Steuerverwaltungen anderer Mitgliedstaaten durchführen, um diesbezügliche Angaben der Unternehmen zu überprüfen. Die Ermittlung der Umsätze allein würde dabei nicht genügen, wie die deutsche Regierung zutreffend ausführt. Vielmehr müsste etwa auch festgestellt werden, ob es sich um Umsätze handelt, die bei der Bestimmung der Umsatzschwelle nach Maßgabe des Art. 288 der Richtlinie 2006/112 einzubeziehen sind.

53. Selbst wenn sich der Sitzstaat der Instrumente der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92²⁹ bedienen kann, um Auskünfte in anderen Mitgliedstaaten einzuholen, so würde die Notwendigkeit entsprechender Feststellungen der Kleinunternehmerregelung ihren Vereinfachungseffekt weitgehend nehmen.

54. Zwar hat die Richtlinie neben der Vereinfachung auch noch das weitere Ziel, kleine Unternehmen zu fördern. Dieses Ziel wird möglicherweise nur eingeschränkt erreicht, wenn man bei der Ermittlung Umsätze, die außerhalb des Ansässigkeitsstaats erzielt wurden, unberücksichtigt lässt. Dies könnte nämlich in Einzelfällen dazu führen, dass Unternehmen in den Genuss der Befreiung kommen, obwohl die Summe ihrer unionsweiten Umsätze die Kleinunternehmer Schwelle überschreitet.

55. In diesem Zusammenhang ist aber zu berücksichtigen, dass Kleinunternehmer ihre wirtschaftliche Tätigkeit typischerweise lokal begrenzt an ihrem Sitz oder Wohnort entfalten. Dass sie darüber hinaus Umsätze in anderen Mitgliedstaaten erzielen, die — rechnete man sie zu den inländischen Umsätzen hinzu — zu einer Überschreitung der Umsatzgrenze führen, dürfte angesichts der unternehmerischen Struktur dieser Steuerpflichtigen eine Ausnahme bilden. Um den beabsichtigten Vereinfachungseffekt zu erreichen, erscheint es daher sachgerecht, eine typisierende Betrachtung zugrunde zu legen und etwaige ausländische Umsätze für die Bestimmung der Umsatzschwelle der Kleinunternehmerregelung außer Betracht zu lassen. Die damit einhergehende Verfehlung des Förderzwecks in einigen seltenen Ausnahmefällen ist hinzunehmen, da

29 — ABl. L 264, S. 1.

anderenfalls der Vereinfachungszweck weitgehend verfehlt würde.

Verbrauch zugeführt wird. Demnach ist es dem Mehrwertsteuersystem nicht fremd, die Umsätze eines Unternehmens getrennt zu betrachten, je nachdem in welchem Mitgliedstaat sie der Steuer unterliegen.

56. Soweit Unternehmen im Einzelfall doch Umsätze außerhalb ihres Sitzstaats erzielen, so profitieren sie im Übrigen nach der hier vertretenen Auslegung bezüglich dieser Umsätze gerade nicht von der Befreiung. Denn in dem Mitgliedstaat, in dem die betreffenden Umsätze getätigt werden, greift die Befreiung nicht ein, weil es sich dort um Umsätze eines gebietsfremden Steuerpflichtigen handelt.

59. Somit ist auf die fünfte und sechste Frage zu antworten, dass unter dem Jahresumsatz im Sinne des Art. 24 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Anhang XV — Liste nach Art. 151 der Beitrittsakte — Titel IX. Steuern, Nr. 2 Buchst. c der Beitrittsakte von 1994 und im Sinne von Art. 287 der Richtlinie 2006/112 die Summe der Umsätze zu verstehen ist, die ein Steuerpflichtiger binnen eines Jahres in dem Mitgliedstaat erzielt, in dem er ansässig ist.

57. Der Grundsatz der Unternehmenseinheit, den die Kommission aus Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 herleitet, widerspricht dieser Auslegung nicht. Nach der genannten Vorschrift gilt als Steuerpflichtiger, „wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt“.

3. Zur ersten und zweiten Vorlagefrage

58. Sollte sich aus der Vorschrift tatsächlich ein entsprechender Grundsatz ergeben, so stünde dieser Grundsatz im Bereich der Mehrwertsteuer jedoch in einem Spannungsverhältnis mit der territorialen Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit zwischen den Mitgliedstaaten. Diese Aufteilung knüpft nicht durchgängig an den Steuerpflichtigen und seinen Sitz an, sondern stattdessen häufig an den Ort, an dem eine steuerpflichtige Leistung erbracht wird, oder an den Ort, an dem ein gelieferter Gegenstand dem privaten

60. Der Unabhängige Finanzsenat ersucht den Gerichtshof mit den ersten beiden Vorlagefragen darum, Art. 24 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 sowie die entsprechenden innerstaatlichen Umsetzungsvorschriften am Maßstab des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 12 EG), der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) und der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG) zu prüfen. Außerdem führt er den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung an. Daher ist zunächst zu

untersuchen, welche der genannten höherrangigen Normen anwendbar ist.

a) Zu den anwendbaren Grundfreiheiten

61. Den Anlass für die Vorlage bildet die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Umsätze, die die in Deutschland wohnende Berufungswerberin durch die Vermietung einer Wohnung in Österreich erzielt. Die Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der genannten Richtlinienbestimmungen und der österreichischen Umsetzungsakte beruhen auf dem Umstand, dass nur im Inland ansässige Kleinunternehmer Anspruch auf eine Befreiung haben.

62. Im Hinblick auf die Einordnung der Vermietung einer Immobilie in den Anwendungsbereich einer der drei vom vorlegenden Gericht genannten Grundfreiheiten möchte ich kurz deren entscheidende Merkmale in Erinnerung rufen.

63. Die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit sind Formen der Personenfreizügigkeit. Sie gewährleisten, dass Unionsbürger ungehindert einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat nachgehen können, und zwar entweder indem sie im Aufnahmestaat eine feste Niederlassung errichten, von der aus sie tätig werden, oder indem sie

grenzüberschreitende Dienstleistungen erbringen, ohne sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen. Davon ist der freie Kapitalverkehr abzugrenzen, der im Allgemeinen dadurch charakterisiert ist, dass der Investor nicht als Person von seiner Freizügigkeit Gebrauch macht, sondern nur sein Kapital in einem anderen Mitgliedstaat einsetzt, dort aber nicht selbst aktiv am Wirtschaftsleben teilhat.

64. Dementsprechend hat der Gerichtshof im Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer³⁰ die Trennlinie zwischen der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit gezogen.

65. Er betonte, dass der Begriff der Niederlassung ein sehr weiter Begriff ist, der für die Unionsbürger die Möglichkeit impliziert, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen, wodurch die wirtschaftliche und soziale Verflechtung innerhalb der Union im Bereich der selbständigen Tätigkeiten gefördert wird.³¹

66. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmungen über das Niederlassungsrecht

30 — Urteil vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnrn. 16 ff.).

31 — Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer (zitiert in Fn. 30, Randnr. 18) unter Verweis auf die Urteile vom 21. Juni 1974, Reyners (2/74, Slg. 1974, 631, Randnr. 21), und vom 30. November 1995, Gebhard (C-55/94, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 25). Siehe ferner Urteil vom 11. Oktober 2007, ELISA (C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnr. 63).

sei daher grundsätzlich, dass eine dauernde Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt ist und dass im Fall des Erwerbs und des Besitzes von Grundstücken deren Verwaltung aktiv erfolgt.³²

67. Da diese Voraussetzungen in der Rechts-sache Centro di Musicologia Walter Stauffer nicht erfüllt waren, lehnte der Gerichtshof die Anwendung der Niederlassungsfreiheit im Ergebnis ab.³³ Dabei hob er hervor, dass die gleichnamige Stiftung keine Geschäftsräume für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in dem Aufnahmestaat besitzt und dass die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung des Grundbesitzes vor Ort von einer Hausverwaltung erbracht werden.³⁴

68. Auch im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, dass Frau Schmelz selbst oder von ihr fest angestelltes Personal dauerhaft in Österreich präsent ist, um dort aktiv wirtschaftlich tätig zu sein. Die vermietete Immobilie als solche kann nicht als Betriebsstätte oder Niederlassung angesehen werden, wenn sie nicht den Ausgangspunkt für Personen bildet, die im Aufnahmemitgliedstaat einer

selbständigen Tätigkeit nachgehen.³⁵ Folglich scheidet vorliegend die Anwendung der Niederlassungsfreiheit aus.

69. Die Tätigkeit könnte stattdessen in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen, wie die österreichische und deutsche Regierung unter Verweis auf das Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer meinen.

70. Der nach Art. 56 EG gewährleistete freie Kapitalverkehr erfasst die Vorgänge, durch die Personen im Gebiet eines Mitgliedstaats, in dem sie nicht ihren Wohnsitz haben, Investitionen in Immobilien tätigen; dies ergibt sich aus der Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages [Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam]³⁶, die ihren Hinweischarakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs behält.³⁷

71. Zwar hat der Unabhängige Finanzsenat in seinem Ersuchen nicht auf die Kapitalverkehrsfreiheit Bezug genommen. Dies hindert den Gerichtshof aber nicht daran, auf diese

32 — Urteile Centro di Musicologia Walter Stauffer (zitiert in Fn. 30, Randnr. 19) und ELISA (zitiert in Fn. 31, Randnr. 64).

33 — Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer (zitiert in Fn. 30, Randnr. 20).

34 — Siehe zum Begriff der festen Einrichtung näher die Schlussanträge von Generalanwältin Stix-Hackl vom 15. Dezember 2005, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Nrn. 50 bis 55).

35 — Vgl. zu den Mindestanforderungen an eine Niederlassung im Sinne des Art. 43 auch Urteil vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnrn. 67 und 68).

36 — ABl. L 178, S. 5.

37 — Urteile vom 25. Januar 2007, Festersen (C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 23), und ELISA (zitiert in Fn. 31, Randnr. 59).

Grundfreiheit einzugehen, um dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben, die diesem bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können, unabhängig davon, worauf dieses in seinen Fragen Bezug genommen hat.³⁸

72. Der Rat und die Kommission haben allerdings in der mündlichen Verhandlung zu Recht vorgeschlagen, Vermietungstätigkeit in diesem Fall nicht wie im Urteil *Centro di Musicologia* Walter Stauffer der Kapitalverkehrsfreiheit, sondern der Dienstleistungsfreiheit im Sinne des Art. 49 EG zuzuordnen. Jene Rechtssache hatte nämlich die Besteuerung der *Einkünfte* aus der Vermietungstätigkeit zum Gegenstand, so dass ein spezifischer Bezug zu den Erträgen aus dem Kapitaleinsatz gegeben war. Dagegen werden vorliegend die mit der Vermietung verbundenen *Umsätze* und damit die Tätigkeit als solche steuerlich belastet.

73. Dies entspricht dem in ständiger Rechtsprechung vom Gerichtshof verfolgten Ansatz, auf den Gegenstand einer Regelung abzustellen, um festzustellen, anhand welcher von mehreren Verkehrsfreiheiten sie zu beurteilen ist.³⁹

74. Die der Mehrwertsteuer unterworfenen Vermietungstätigkeit kann dabei als Dienstleistung einer nicht niedergelassenen Person angesehen werden, auch wenn sie auf eine gewisse Dauer angelegt ist und mit Hilfe einer festen Infrastruktur im Aufnahmemitgliedsstaat — hier einer Wohnung — erbracht wird.⁴⁰

75. Zur Anwendbarkeit von Art. 12 EG, der ein allgemeines Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, ist schließlich festzustellen, dass diese Bestimmung als eigenständige Grundlage nur auf unionsrechtlich geregelte Fallgestaltungen angewendet werden kann, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht.⁴¹ Neben der Dienstleistungsfreiheit bleibt daher vorliegend kein Raum für den Rückgriff auf das allgemeine Diskriminierungsverbot. Dies gilt entsprechend für den Grundsatz der Gleichbehandlung, der als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt ist.

76. Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass die Vorgaben der Sechsten Richtlinie und der Richtlinie 2006/112 für

38 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 1990, *SARPP* (C-241/89, Slg. 1990, I-4695, Randnr. 8), vom 29. April 2004, *Weigel* (C-387/01, Slg. 2004, I-4981, Randnr. 44), vom 21. Februar 2006, *Ritter-Coulais* (C-152/03, Slg. 2006, I-1711, Randnr. 29), und vom 26. Februar 2008, *Mayr* (C-506/06, Slg. 2008, I-1017, Randnr. 43).

39 — Vgl. in diesem Sinne Urteile *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas* (zitiert in Fn. 35, Randnrn. 31 bis 33), vom 3. Oktober 2006, *Fidium Finanz* (C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Randnrn. 34 und 44 bis 49), und vom 21. Januar 2010, *SGI* (C-311/08, Slg. 2010, I-487, Randnr. 25).

40 — Vgl. Urteile vom 30. November 1995, *Gebhard* (C-55/94, Slg. 1995, I-4165, Randnrn. 26 und 27), und vom 11. Dezember 2003, *Schnitzer* (C-215/01, Slg. 2003, I-14847, Randnrn. 28 bis 32).

41 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. März 2001, *Metallgesellschaft u. a.* (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnrn. 38 und 39), vom 11. Oktober 2007, *Hollmann* (C-443/06, Slg. 2007, I-8491, Randnrn. 28 und 29), und vom 21. Januar 2010, *SGI* (C-311/08, Slg. 2010, I-487, Randnr. 31).

die Befreiung von Kleinunternehmen sowie die entsprechenden innerstaatlichen Umsetzungsvorschriften am Maßstab der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 49 EG zu prüfen sind.

Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen.⁴³ Dies trifft insbesondere auf eine Maßnahme zu, die eine Unterscheidung anhand des Kriteriums des Wohnsitzes trifft, denn sie kann sich hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da die Personen ohne inländischen Wohnsitz meist Ausländer sind.⁴⁴

b) Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

77. Nach ständiger Rechtsprechung verlangt Art. 49 EG nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen — selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten —, die geeignet sind, die Tätigkeiten von Dienstleistenden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dort rechtmäßig entsprechende Dienstleistungen erbringen, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.⁴²

78. Dabei verbietet das Gemeinschaftsrecht nicht nur offene Diskriminierungen wegen der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer

79. Das Verbot, Angehörige eines Mitgliedstaats durch Diskriminierungen, die an die Staatsangehörigkeit oder an den Sitz anknüpfen, oder sonstige Beschränkungen an der Ausübung der Dienstleistungsfreiheit zu hindern, richtet sich nicht nur an die Mitgliedstaaten, sondern auch an den Unionsgesetzgeber selbst, wenn dieser gestützt auf Art. 93 EG Maßnahmen zur Harmonisierung der Umsatzsteuern erlässt. Denn die Harmonisierung der indirekten Steuern soll der Errichtung und dem Funktionieren des Binnenmarkts dienen, was die Beseitigung der Hindernisse für die Ausübung der Grundfreiheiten einschließt.

80. Nach Art. 24 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie und Art. 287 Nr. 4 in Verbindung

42 — Vgl. u. a. Urteile vom 3. Oktober 2000, Corsten (C-58/98, Slg. 2000, I-7919, Randnr. 33), vom 13. Februar 2003, Kommission/Italien (C-131/01, Slg. 2003, I-1659, Randnr. 26), und vom 8. September 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Baw International (C-42/07, Slg. 2009, I-7633, Randnr. 51).

43 — Vgl. u. a. Urteile vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16), vom 12. Dezember 2002, De Groot (C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 75), vom 6. Juli 2006, Conijn (C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Randnr. 15), und vom 1. Oktober 2009, Gottwald (C-103/08, Slg. 2009, I-9117, Randnr. 27).

44 — Urteile vom 29. April 1999, Ciola (C-224/97, Slg. 1999, I-2517, Randnr. 14), vom 16. Januar 2003, Kommission/Italien (C-388/01, Slg. 2003, I-721, Randnr. 14), und Gottwald (zitiert in Fn. 43, Randnr. 28).

mit Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 kann die Republik Österreich Kleinunternehmer mit einem Jahresumsatz mit einem Gegenwert von bis zu 35 000 ECU von der Mehrwertsteuer befreien, die in diesem Mitgliedstaat ansässig sind. Von dieser Möglichkeit hat der österreichische Gesetzgeber in § 6 Abs. 1 Ziff. 27 des UStG 1994 Gebrauch gemacht. Gebietsfremde Steuerpflichtige müssen für ihre in Österreich erzielten Umsätze dagegen Mehrwertsteuer abführen, selbst wenn diese Umsätze die in Österreich geltende Umsatzschwelle nicht überschreiten.

81. Dazu bemerkt die Kommission zu Recht, dass Kleinunternehmer in der Regel Umsätze erzielen, die an ihrem Sitz oder Wohnsitz steuerpflichtig sind. Bei bestimmten Leistungen, wie etwa bei den vorliegenden Vermietungsumsätzen (vgl. Art. 45 der Richtlinie 2006/112), können der Leistungsort und der Sitz bzw. der Wohnsitz des Leistenden aber auseinanderfallen. Dieselbe Problematik kann sich auch bei Dienstleistungen ergeben, als deren Leistungsort der Ort gilt, an dem die Leistung tatsächlich erbracht wird, oder der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz hat⁴⁵.

82. Die Nichtanwendung der Befreiung auf gebietsfremde Dienstleistungserbringer stellt in diesen Fällen eine Ungleichbehandlung dar, die an den Ort der Ansässigkeit und damit mittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, weil das Ansässigkeitskriterium weit überwiegend die eigenen Staatsangehörigen erfüllen. Damit geht eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit einher. Der Ausschluss von der Steuerbefreiung macht die Erbringung von Leistungen in einem anderen Mitgliedstaat nämlich weniger attraktiv, da am Leistungsort ansässige Kleinunternehmen eine vergleichbare Leistung steuerfrei und damit entweder zu einem niedrigeren Preis oder mit einer höheren Gewinnspanne anbieten können als gebietsfremde Unternehmen.

83. Entgegen dem Vorbringen der Kommission werden die gebietsfremden Unternehmen dabei nicht vollständig dadurch entlastet, dass sie die Vorsteuer abziehen können, während ansässigen Kleinunternehmern, deren Leistungen von der Steuer befreit sind, kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht (Art. 24 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie und Art. 289 der Richtlinie 2006/112). Da die Vorleistungen in der Regel einen geringeren Wert haben als die Ausgangsleistungen, fällt bei gebietsfremden Steuerpflichtigen in Bezug auf diese Wertdifferenz weiterhin Mehrwertsteuer an. Inländische Kleinunternehmen sind dagegen vollständig von der Steuer befreit. Zudem kann es Situationen geben, in denen kaum

45 — Vgl. Art. 44 und 46 bis 56 der Richtlinie 2006/112.

steuerpflichtige Umsätze auf der vorgelagerten Ebene anfallen, so dass kein abziehbares Vorsteuerguthaben existiert.

derselben Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte.⁴⁷

84. Sollte es bei bestimmten Formen von Geschäften dennoch attraktiver sein, die Vorsteuer abzuziehen und dafür auf die Steuerbefreiung der Ausgangsleistungen zu verzichten, so können inländische Kleinunternehmer für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung optieren (vgl. Art. 24 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie und Art. 290 der Richtlinie 2006/112).⁴⁶ Gebietsfremde haben dagegen keine Wahlmöglichkeit. Vielmehr unterliegen sie in jedem Fall der normalen Regelung.

c) Vergleichbarkeit der Lage von Gebietsansässigen und Gebietsfremden

85. Nach ständiger Rechtsprechung besteht eine Diskriminierung in der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte oder in der Anwendung

86. In seiner Rechtsprechung zu den direkten Steuern hat der Gerichtshof anerkannt, dass objektive Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden bestehen. Daher sei es in der Regel nicht diskriminierend, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt.⁴⁸

87. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof hervorgehoben, dass das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Außerdem könne die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt. Dieser Ort ist in der Regel der ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person.⁴⁹

46 — In der mündlichen Verhandlung hat die österreichische Regierung darauf hingewiesen, dass die Mehrwertsteuer auf die Bauleistungen zur Errichtung der Immobilie als Vorsteuer von der Steuer auf die Vermietungsumsätze abgezogen werden könne. Da die Vermietung nur mit einem ermäßigten Satz besteuert würde, könne sogar ein Vorsteuerüberschuss entstehen. Bei Erwerb einer älteren gebrauchten Immobilie dürfte indes kein abziehbares Vorsteuerguthaben mehr bestehen.

47 — Vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 30), Wielockx (zitiert in Fn. 43, Randnr. 17), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 46), und vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Randnr. 37).

48 — Urteile Schumacker (zitiert in Fn. 47, Randnrn. 31 und 34), Wielockx (zitiert in Fn. 43, Randnrn. 17 und 18), vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 43), vom 1. Juli 2004, Wallentin (C-169/03, Slg. 2004, I-6443, Randnrn. 15 und 16), und vom 25. Januar 2007, Meindl (C-329/05, Slg. 2007, I-1107, Randnr. 23).

49 — Urteile Schumacker (zitiert in Fn. 47, Randnr. 32), Gerritse (zitiert in Fn. 48, Randnr. 43), Wallentin (zitiert in Fn. 48, Randnr. 16) und Meindl (zitiert in Fn. 48, Randnr. 23).

88. Diese Feststellungen lassen sich auf die vorliegende Situation übertragen. Die Befreiung der Kleinunternehmer von der Mehrwertsteuer verfolgt zumindest teilweise ähnliche Ziele wie bestimmte an die persönliche Lage und Steuerkraft anknüpfende Vergünstigungen, die natürlichen Personen im Rahmen der Besteuerung ihres Einkommens gewährt werden. In beiden Fällen geht es darum, Einkünfte bzw. Umsätze unterhalb einer bestimmten Schwelle von der Steuer zu befreien, um die Steuerpflichtigen zu entlasten und ihre wirtschaftliche Lage zu verbessern.

89. Wie bereits ausgeführt, konzentrieren sich die Umsätze von Kleinunternehmern ebenso wie die Einkünfte natürlicher Personen in der Regel an dem Ort, an dem sie jeweils ansässig sind. Der Ansässigkeitsstaat eines Kleinunternehmers ist daher am besten in der Lage, dessen Gesamtumsatz zu ermitteln und gegebenenfalls die nötigen Prüfungen vor Ort vorzunehmen, falls Zweifel an der Einhaltung der Umsatzgrenze auftreten.

90. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Grenze sich auf den im gesamten Steuerjahr im Inland erzielten Umsatz bezieht. Daher bedarf es für das laufende Jahr einer Prognose unter Berücksichtigung früherer Zeiträume. Ob die Umsatzgrenze tatsächlich nicht überschritten wurde, lässt sich definitiv erst *ex post* feststellen. Der Ansässigkeitsstaat ist am ehesten in der Lage, diese Umsatzprognose

zu treffen und — sollte sie sich nachträglich als unzutreffend erweisen — die notwendigen Schritte zur Korrektur der Besteuerung zu unternehmen.

91. Die Informationen, die der Steuerverwaltung im Rahmen der Besteuerung des Einkommens eines inländischen Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen, können im Zusammenhang mit der Ermittlung der steuerpflichtigen Umsätze nützlich sein. Es kann hier dahinstehen, inwieweit sie einen genauen Rückschluss auf die Höhe und Zusammensetzung der Umsätze zulassen, was die österreichische und deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung bezweifelt haben. Jedoch hat der Rat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Erklärung von Einkünften in einer gewissen Höhe aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit jedenfalls den Anlass zu einer Überprüfung der Kleinunternehmeriengenschaft geben kann.

92. Ein Mitgliedstaat, in dem ein gebietsfremder Kleinunternehmer mehrwertsteuerpflichtige Umsätze tätigt, hat dagegen nur einen punktuellen Einblick in die wirtschaftliche Tätigkeit jenes Steuerpflichtigen, soweit sie in dem Gebiet des betreffenden Mitgliedstaats ausgeübt wird. Die Steuerverwaltung dieses Staates kann daher nicht selbst abschätzen, ob die Gesamtumsätze des gebietsfremden Leistungserbringers in einem bestimmten Steuerjahr unter der Schwelle für

die Anerkennung als Kleinunternehmer bleiben werden.

Kleinunternehmereigenschaft würde diesem Charakter der Begünstigung am ehesten Rechnung tragen, scheidet aber aus den in der Antwort auf die fünfte und sechste Frage angeführten Gründen aus.

93. Zwar hat die Kommission auf die Verordnung Nr. 1798/2003 hingewiesen, die den Mitgliedstaaten verschiedene Möglichkeiten zum Austausch von Informationen an die Hand gibt. Sie hat jedoch auch erklärt, dass die nach Kapitel V der Verordnung von den Mitgliedstaaten einzurichtende Datenbank nicht in jedem Fall alle Angaben enthält, die Aufschluss über die Kleinunternehmereigenschaft eines Wirtschaftsteilnehmers geben. Daher bedürfte es in vielen Fällen der Durchführung aufwändiger Auskunftersuchen an den Ansässigkeitsstaat.

96. Würde der Aufnahmestaat die von Gebietsfremden erzielten Umsätze ebenfalls befreien, ohne insoweit die im Ansässigkeitsstaat erzielten Umsätze zu berücksichtigen, so könnte die Summe der unionsweiten Umsätze die Kleinunternehmerschwelle überschreiten. Im Ergebnis könnte ein Steuerpflichtiger also theoretisch außer in seinem Ansässigkeitsstaat in jedem anderen Mitgliedstaat nochmals steuerfreie Umsätze erzielen. Diese Ausweitung der Begünstigung widerspräche dem Ziel, nur einmal Umsätze in einer begrenzten Höhe zu befreien.

94. Auch wenn es Wege gibt, mithilfe derer der Aufnahmestaat in Erfahrung bringen kann, ob der gebietsfremde Leistungserbringer in seinem Sitzstaat als Kleinunternehmer angesehen wird, so widerspräche die Befreiung der Umsätze Gebietsfremder im Regelfall dem Sinn und Zweck der Kleinunternehmerregelung.

97. Da sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige also im Hinblick auf das Ziel der Regelung normalerweise nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, stellt es keine Diskriminierung dar, wenn die Befreiung der Kleinunternehmen nur der erstgenannten Gruppe gewährt wird.

95. Die Befreiung soll eine Vergünstigung sein, die jedem Kleinunternehmer — ähnlich wie ein einkommensteuerfreier Grundbetrag — nur einmal in bestimmter Höhe zusteht. Die Berücksichtigung der unionsweiten Umsätze für die Bestimmung der

98. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung zu den direkten Steuern jedoch auch entschieden, dass die Lage von Gebietsansässigen und Gebietsfremden ausnahmsweise doch vergleichbar ist, nämlich wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im

Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt. Dann sei der Wohnsitzstaat nicht in der Lage, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergäben.⁵⁰

99. Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erzielt, besteht die Diskriminierung in einem solchen Fall darin, dass seine persönlichen Verhältnisse und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden.⁵¹

100. In einer entsprechenden Situation befindet sich auch Frau Schmelz. Sie geht in ihrem Wohnsitzstaat keiner mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeit nach und profitiert daher dort nicht von der Befreiung. Vielmehr erzielt sie nur in Österreich steuerpflichtige Umsätze durch die Vermietung der dort belegenen Wohnung. Die österreichische Steuerverwaltung sieht sie aber nicht als gebietsansässige Kleinunternehmerin an und unterwirft die besagten Umsätze daher der Mehrwertsteuer.

101. Dies führt zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu typischen Kleinunternehmern, die ihre Umsätze im Wesentlichen in ihrem Wohnort- oder Sitzstaat erzielen und daher dort in bestimmtem Umfang wirtschaftlich tätig sein können, ohne Umsatzsteuer entrichten zu müssen. Frau Schmelz kommt dagegen nirgends in den Genuss der Kleinunternehmerregelung, obwohl ihre Umsätze sich ebenfalls auf einen Mitgliedstaat konzentrieren und dort unterhalb der maßgeblichen Schwelle bleiben. Diese Ungleichbehandlung führt zu einer Beschränkung der Ausübung der Dienstleistungsfreiheit.

d) Rechtfertigung

102. Eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs ist nur zulässig, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.⁵²

103. Die Beschränkung der Befreiung auf inländische Kleinunternehmer soll sicherstellen, dass jeder Kleinunternehmer nur einmal, und zwar am Schwerpunkt seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, in den Genuss der Vergünstigung kommt. Sie soll ohne übermäßigen

50 — Vgl. Urteile Schumacker (zitiert in Fn. 47, Randnr. 36), De Groot (zitiert in 43. Randnr. 89) und Wallentin (zitiert in Fn. 48, Randnr. 17).

51 — Urteile Schumacker (zitiert in Fn. 47, Randnr. 38), Wielockx (zitiert in Fn. 43, Randnrn. 20 bis 22) und Wallentin (zitiert in Fn. 48, Randnr. 17).

52 — Vgl. Urteile vom 5. Juni 1997, SETTG (C-398/95, Slg. 1997, I-3091, Randnr. 21), vom 18. Dezember 2007, Laval un Parteneri (C-341/05, Slg. 2007, I-11767, Randnr. 101), und Urteil vom 4. Dezember 2008, Jobra (C-330/07, Slg. 2008, I-9099, Randnr. 27).

Verwaltungsaufwand ausschließen, dass Unternehmen mehrfach von der Befreiung profitieren.

104. Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom EG-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können, die Notwendigkeit zählt, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten.⁵³

105. Jedoch setzt die Rechtfertigung einer Beschränkung der durch den Vertrag verbürgten Grundfreiheiten, abgesehen vom Bestehen eines legitimen Ziels im Hinblick auf das Unionsrecht, voraus, dass die in Frage stehende Maßnahme geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und dass sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.⁵⁴

106. Außerdem ist eine nationale Regelung nur dann geeignet, die Erreichung des geltend gemachten Ziels zu gewährleisten, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen.⁵⁵

107. Diesen Anforderungen wird die Kleinunternehmerregelung nicht gerecht, wenn ein Wirtschaftsteilnehmer in der besonderen Situation von Frau Schmelz im Ergebnis in keinem Mitgliedstaat von der Befreiung profitieren könnte, obwohl er nur in einem Mitgliedstaat Umsätze erzielt, und zwar durch die Vermietung einer dort belegenen Immobilie, und diese Umsätze die Schwelle für die Anerkennung als Kleinunternehmer nicht überschreiten.

108. Es ginge über das aus Gründen der Steueraufsicht Erforderliche hinaus, die Befreiung auch in einem Fall auszuschließen, in dem die Vergünstigung nach ihrem Sinn und Zweck offensichtlich eingreifen müsste und dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit eingeräumt wird, nachzuweisen, dass er nur in dem betreffenden Mitgliedstaat steuerpflichtige Umsätze erzielt.

e) Möglichkeit der geltungserhaltenden Auslegung

109. Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Rechtsakt der Union indes nach Möglichkeit so auszulegen, dass seine Gültigkeit nicht in Frage steht.⁵⁶ Jeder Gemeinschaftsrechtsakt

53 — Vgl. Urteil vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 55), und vom 11. Juni 2009, X (C-155/08 und C-157/08, Slg. 2009, I-5093, Randnr. 45).

54 — Vgl. Urteile *Passenheim-van Schoot* (zitiert in Fn. 53, Randnr. 47), vom 17. November 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, Slg. 2009, I-10821, Randnr. 42), und vom 11. März 2010, *Attanasio Group* (C-384/08, Slg. 2010, I-2055, Randnr. 51).

55 — Vgl. Urteile vom 10. März 2009, *Hartlauer* (C-169/07, Slg. 2009, I-1721, Randnr. 55), *Presidente del Consiglio dei Ministri*, (zitiert in Fn. 54, Randnr. 42) und *Attanasio Group* (zitiert in Fn. 54, Randnr. 51).

56 — Vgl. Urteile vom 4. Oktober 2001, *Italien/Kommission* (C-403/99, Slg. 2001, I-6883, Randnr. 37), vom 26. Juni 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophones u. a.* (C-305/05, Slg. 2007, I-5305, Randnr. 28), vom 19. November 2009, *Sturgeon u. a.* (C-402/07 und C-432/07, Slg. 2009, I-10923, Randnr. 47).

ist insoweit im Einklang mit dem gesamten Primärrecht auszulegen, zu dem insbesondere die Grundfreiheiten zählen, die eine ungünstigere Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten verbieten, sofern eine solche Behandlung nicht objektiv gerechtfertigt ist.⁵⁷

2006/112 um einen unionsrechtlichen Begriff handelt, der autonom auszulegen ist.

110. Daher ist zu prüfen, ob die ungünstigere steuerliche Behandlung einer Steuerpflichtigen in der Lage von Frau Schmelz sich zwingend aus den Richtlinien ergibt oder ob eine geltungserhaltende Interpretation der Art. 24 Abs. 3 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie und Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 möglich wäre.

113. „Ansässigkeit“ verlangt nach dem Wort-sinn des Begriffs, 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 gerade nicht die Begriffe „Wohnort“ oder „Sitz“, sondern den Begriff der Ansässigkeit verwenden, der eine weiter gehende Auslegung zulässt als die erstgenannten *termini technici*.

111. In diesem Zusammenhang hat die deutsche Regierung den Standpunkt vertreten, dass Frau Schmelz bei einer weiten Auslegung des Begriffs der Ansässigkeit als in Österreich ansässige Steuerpflichtige angesehen werden könnte.

112. Dazu ist festzustellen, dass es sich bei dem Begriff der Ansässigkeit im Sinne der Art. 24 Abs. 3 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie und 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie

114. Dieser Interpretation des Begriffs der Ansässigkeit steht die oben getroffene Feststellung nicht entgegen, dass die Vermietung einer Wohnung in einem anderen Mitgliedstaat im vorliegenden Fall nicht als Ausübung der Niederlassungsfreiheit einzuordnen ist. Denn die Begriffe der Niederlassung im Sinne des Art. 43 EG und der Ansässigkeit in Art. 24 Abs. 3 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie und Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 stehen in einem völlig unterschiedlichen Regelungskontext.

57 — Vgl. in diesem Sinne im Bezug auf den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz: Urteile vom 14. Dezember 2004, *Swedish Match* (C-210/03, Slg. 2004, I-11893, Randnr. 70), vom 10. Januar 2006, *IATA und ELFAA* (C-344/04, Slg. 2006, I-403, Randnr. 95), und *Sturgeon u. a.* (zitiert in Fn. 56, Randnr. 48).

f) Zwischenergebnis

115. Somit kann die Richtlinie so ausgelegt werden, dass die steuerliche Behandlung der Umsätze eines Wirtschaftsteilnehmers in der Lage von Frau Schmelz nicht zu einem Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit führt. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob auch die österreichischen Umsetzungsvorschriften eine entsprechende unionsrechtskonforme Auslegung zulassen. Sollte dies nicht möglich sein, müssten sie insoweit unangewendet bleiben, als sie einen Steuerpflichtigen in der Lage von Frau Schmelz von der Befreiung als Kleinunternehmer ausschließen.

Wirtschaftsteilnehmer fällt, der ausschließlich in dem betreffenden Staat mehrwertsteuerpflichtige Umsätze erzielt, und zwar durch die Vermietung einer in seinem Eigentum stehenden Wohnung, und diese Umsätze unterhalb der für die Befreiung von Kleinunternehmen in diesem Staat geltenden Schwelle liegen. Soweit die genannten Bestimmungen in diesem Sinne ausgelegt werden, hat die Prüfung der Vorlagefragen nichts ergeben, was ihre Gültigkeit in Frage stellen könnte.

4. Zur dritten und vierten Vorlagefrage

116. Auf die erste und zweite Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass der Begriff des nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 24 Abs. 3 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie und im Sinne des Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass darunter kein

117. Angesichts der Antwort auf die erste und zweite Vorlagefrage bedürfen die dritte und vierte Vorlagefrage keiner Beantwortung.

V — Ergebnis

118. Im Ergebnis schlage ich vor, die Vorlagefragen des Unabhängigen Finanzsenats Wien wie folgt zu beantworten:

„1. Unter dem Jahresumsatz

- im Sinne des Art. 24 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 in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 in Verbindung mit Anhang XV — Liste nach Art. 151 der Beitrittsakte — Titel IX. Steuern, Nr. 2 Buchst. c der Beitrittsakte von 1994 und
- im Sinne von Art. 287 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist die Summe der Umsätze zu verstehen, die ein Steuerpflichtiger binnen eines Jahres in dem Mitgliedsstaat erzielt, in dem er ansässig ist.

2. Der Begriff des nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 24 Abs. 3 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie und im Sinne des Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass darunter kein Wirtschaftsteilnehmer fällt, der ausschließlich in dem betreffenden Staat mehrwertsteuerpflichtige Umsätze erzielt, und zwar durch die Vermietung einer in seinem Eigentum stehenden Wohnung, und diese Umsätze unterhalb der für die Befreiung von Kleinunternehmen in diesem Staat geltenden Schwelle liegen.

Soweit die genannten Bestimmungen in diesem Sinne ausgelegt werden, hat die Prüfung der Vorlagefragen nichts ergeben, was die Gültigkeit der Bestimmungen in Frage stellen könnte.“