

Ich erkläre ehrenwörtlich, die vorliegende Dissertation selbständig und ohne fremde Hilfe sowie unter Heranziehung ausschließlich des angeführten Schrifttums bzw der angeführten Rechtsprechung verfasst zu haben. Die den von mir verwendeten Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Passagen wurden als solche kenntlich gemacht. Diese Arbeit wurde weder im In- noch im Ausland als Prüfungsarbeit vorgelegt.

Wien, im Februar 2009



universität
wien

DISSERTATION

GESAMTSCHULD UND HAFTUNG IM NATIONALEN UND EUROPÄISCHEN UMSATZSTEUERRECHT

EIN BEITRAG ZUR EINDÄMMUNG DES UMSATZSTEUERBETRUGS IN DER
EUROPÄISCHEN UNION

Verfasserin

Mag. iur. Caroline Kindl

angestrebter akademischer Grad

Doktor der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Wien, 2009

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 083 101

Dissertationsgebiet lt. Studienblatt:

Rechtswissenschaften

Betreuer und Erstbegutachter:

Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer

Zweitbegutachter:

Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt

Meinen Eltern in Dankbarkeit gewidmet!

*„Der Weg der indirekten Steuer muss beschritten werden.
Die breiten Schichten des Volks, die an politischem
Einfluss gewaltig gewonnen haben, müssen sich ihrer
schweren Verantwortung bewusst sein und das Opfer der
Umsatzsteuer auf sich nehmen.“*

Finanzminister Matthias Erzberger,

am 12. August 1919
zur Rechtfertigung der Einführung einer 1,5%igen Umsatzsteuer

INHALTSVERZEICHNIS

INHALTSVERZEICHNIS	IV
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	X
EINLEITUNG.....	1

EINLEITUNG

A. Mehrwertsteuerbetrug.....	1
B. Betrugsbekämpfungsstrategien.....	1
C. Betrugsarten und Ursachen	4
I. Ursachen für Szenario 1	4
II. Ursachen für Szenario 2.....	6
D. Ziel dieser Arbeit.....	7

ERSTER TEIL

GRUNDLAGEN DER HAFTUNG UND GESAMTSCHULD

A. Allgemeines	9
B. Das Steuerschuldverhältnis	9
I. Zum Begriff der Schuld.....	9
II. Das Schuldverhältnis im Steuerrecht und Zivilrecht.....	10
III. Steuerpflichtiger und Steuerschuldner	12
1) Steuerpflichtiger	12
2) Steuerschuldner	13
3) Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Steuerschuldner.....	14
C. Das Wesen der Haftung und Gesamtschuld	15
I. Zu den Begriffen	15
1) Die Gesamtschuld.....	15
2) Die Haftung	16
II. Haftung und Gesamtschuld iSd BAO	16
1) Die Gesamtschuld.....	17
a) Geltendmachung der Gesamtschuld.....	17
2) Die Haftung	19
b) Geltendmachung der Haftung	19
3) Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Haftung und Gesamtschuld.....	20
III. Der Sicherungsgedanke als Zweck der Haftung	21
1) Akzessorietät und Subsidiarität der Haftung	22
a) Grundsatz der Akzessorietät	22
b) Grundsatz der Subsidiarität.....	23
2) Ermessensübung	24
a) Billigkeit und Zweckmäßigkeit.....	24
b) Die Akzessorietät und Subsidiarität als Ermessensgesichtspunkte.....	25

ZWEITER TEIL

GESAMTSCHULD UND HAFTUNG IM EUROPÄISCHEN UMSATZSTEUERRECHT

A. Grundsätze für die Auslegung der MwStSystRL.....	28
I. Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts	28
1) Allgemeines	29
2) Auslegungsmethoden	29
a) Wortinterpretation.....	29
b) Historische Auslegung.....	30
c) Systematische Auslegung	32
Primärrechtskonforme Auslegung.....	32
d) Teleologische Auslegung.....	33
e) Analoge Anwendung des Gemeinschaftsrechts	34
3) Rangordnung der Auslegung	36
II. Allgemeine und gemeinschaftsrechtsspezifische Rechtsgrundsätze	36
1) Allgemeines	36
2) Allgemeine Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts	38
a) Allgemeine Bemerkungen.....	38
b) Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts	39
c) Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien	39
d) Grundsatz der gemeinschaftskonformen Auslegung nationalen Rechts	41
Allgemein.....	41
Abgrenzung zum Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien	42
Abgrenzung zu den Auslegungsmethoden	43
Zusammenfassung.....	43
e) Das steuerliche Diskriminierungsverbot	44
Zum steuerlichen Diskriminierungsverbot im Umsatzsteuerrecht	45
f) Grundsatz der Gleichbehandlung	46
g) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	46
Eignung	47
Erforderlichkeit	47
Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne	48
Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Umsatzsteuerrecht.....	48
h) Grundsätze der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes.....	50
i) Grundsatz der Verfahrensautonomie	51
j) Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität	52
k) Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung	53
3) Allgemeine Rechtsgrundsätze des Mehrwertsteuerrechts	54
a) Allgemeine Bemerkungen.....	54
Die vier wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer.....	54
b) Allgemeine Verbrauchsteuer	55
c) Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug.....	57
Fraktionierte Zahlung	58
d) Grundsatz der Neutralität.....	58
Anwendungsbereich und Reichweite	59
Ausprägungen und Rechtsfolgen des Neutralitätsgrundsatzes	60
Abgrenzungen gegenüber anderen Begriffen und Grundsätzen	63
e) Ursprungslandprinzip und Bestimmungslandprinzip.....	64
f) Weitere, vereinzelt genannte Grundsätze	66
Grundsatz der Steuergerechtigkeit	66
Grundsatz eines einzigen Steuerschuldners.....	66
Grundsatz der Entrichtung der Mehrwertsteuer nur für bereits durchgeführte Geschäfte.....	66
III. Zusammenfassung	67
B. Vorgaben der MwStSystRL.....	68
I. Art 205 (ex Art 21 Abs 3)	69
1) Erfasste Umsätze	69
a) Historisch	69

b) Geltende Rechtslage	70
2) Die „andere Person“	76
a) Historisch	76
b) Geltende Rechtslage	78
3) Gesamtschuldnerisch entrichten	79
a) Unterschiedliche Ansichten der Mitgliedstaaten	79
Zur Terminologie	79
b) Dokumente des Rates und der Kommission	80
c) Rechtsprechung	82
4) Zusammenfassung	84
Kritik zur engen Auslegung	84
II. Entwicklung des Art 205	85
1) Pflichtverletzung	86
2) Verlust der Mehrwertsteuer	87
3) Entschuldbarkeit der Pflichtverletzung	87
4) Maßnahme vereinbar mit allgemeinen Rechtsgrundsätzen	88
III. Zusammenfassung	88

DRITTER TEIL

GESAMTSCHULD UND HAFTUNG IM ÖSTERREICHISCHEN UMSATZSTEUERRECHT

A. Haftungsbestimmung gem § 27 Abs 4	91
I. Zur Bestimmung im Detail	91
1) Entwicklung	91
2) Zweck der Bestimmung	92
3) Anwendungsbereich und Voraussetzungen des § 27 Abs 4	92
a) Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten	93
b) Kreis der Abfuhrverpflichteten	95
4) Konsequenzen des § 27 Abs 4	97
a) Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung	97
Zuständiges Finanzamt	98
Zeitpunkt der Abfuhr	99
b) Haftung	99
Verschulden	101
5) Die Ermessensübung	102
a) Akzessorietät der Haftung	103
b) Subsidiarität der Haftung	103
Der Grundsatz der Subsidiarität bei der abgabenrechtlichen Haftung	103
Haftung nach § 27 Abs 4 und vergleichbare Rechtsinstitute	105
Zusammenfassung	107
c) Das Ermessenskriterium der Billigkeit	108
Das Verschuldenselement	109
d) Das Ermessenskriterium der Zweckmäßigkeit	111
e) Zusammenfassung	113
6) Pflichten des leistenden (ausländischen) Unternehmers	113
7) Vergleichbare deutsche Regelung	113
a) Der Haftungsanspruch	116
b) Zum Verschulden im Rahmen der Haftung	117
c) Geltendmachung der Haftung durch Haftungsbescheid und Ermessen der Abgabenbehörde	119
d) Zusammenfassung	120
II. Verfassungskonformität	120
1) Mitwirkungspflichtigen Dritter im Lichte der Verfassung	121
a) VfGH Urteil zur Aufhebung der Spekulationsertragssteuer (SpESt)	121
b) Zusammenfassung	123
2) Die Haftung im Lichte der Verfassung	124

a) Gleichheitssatz und Haftungsbestimmung	124
b) Die Verhältnismäßigkeit als verfassungsrechtliche Grenze	126
c) Entscheidungen des VfGH in Bezug auf mit § 27 Abs 4 vergleichbare Rechtsinstitute	127
d) Zusammenfassung	129
III. Gemeinschaftskonformität	129
1) Erfasste Umsätze	129
2) Andere Person	130
3) Gesamtschuldnerisch zu entrichten	130
a) Grundsatz der Verfahrensautonomie	131
b) Weitere Pflichten nach Art 273 MwStSystRL (ex Art 22 Abs 8)	131
c) Richtlinienkonforme Auslegung	132
Auffassung in Deutschland	133
4) Zusammenfassung	135
B. Andere Haftungsbestimmungen im UStG	136
I. Haftungsbestimmungen	136
1) Anwendungsbereich	136
a) Reverse Charge bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen	137
Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten	137
Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten	138
Gemeinschaftsrechtliche Grundlage	138
b) Reverse Charge bei Lieferungen von Gas über das Erdgasverteilungsnetz an Energieversorger	139
Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten	139
Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten	139
Gemeinschaftsrechtliche Grundlage	140
c) Reverse Charge bei gewissen Inlandsleistungen	140
Gemeinschaftsrechtliche Grundlage	141
2) Voraussetzungen	141
3) Konsequenzen	142
a) Übergang der Steuerschuld auf Leistungsempfänger	142
b) Haftung des leistenden Unternehmers	143
Verschulden	144
4) Verfassungskonformität	145
5) Gemeinschaftskonformität der Haftung	147
a) Erfasste Umsätze	147
b) Andere Person	147
c) Gesamtschuldnerisch zu entrichten	147
6) Zusammenfassung	148
II. Gesamtschuldnerschaft	149
1) Anwendungsbereich	149
a) Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten	149
b) Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten	149
c) Gemeinschaftsrechtliche Grundlage	150
2) Voraussetzungen	150
3) Konsequenzen	151
4) Verfassungskonformität	152
5) Gemeinschaftskonformität	153
a) Erfasste Umsätze	153
b) Andere Person	153
c) Gesamtschuldnerisch zu entrichten	153
6) Zusammenfassung	154
C. gem § 27 Abs 9 (aufgehoben mit AbgSig 2007)	154

VIERTER TEIL

DAS GESAMTSCHULDSYSTEM

A. Die Bestimmung im Detail.....	157
I. Zweck der Vorschrift	157
II. Voraussetzungen.....	158
1) Kreis der Leistungserbringer	158
d) Pflichten.....	158
2) Kreis der Leistungsempfänger.....	159
a) Entwicklungen zum Unternehmerbegriff.....	160
Rechtsprechung	160
Richtlinienänderung	161
b) Auswirkungen der Entwicklung des Unternehmerbegriffes auf das Gesamtschuldsystem	163
c) Sonderfälle	163
Unecht befreite Unternehmer	163
Pauschalierte Land- und Forstwirte.....	163
3) Nachweisprobleme und Vertrauensschutzregelung.....	164
III. Konsequenzen.....	166
1) Gesamtschuldnerschaft.....	166
2) Rechnungslegungspflicht des Leistungserbringers.....	166
3) Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung	169
4) Entstehen und Fälligkeit des Gesamtschuldverhältnisses.....	170
a) Zeitpunkt des Entstehens	170
b) Zeitpunkt der Fälligkeit	171
c) Zuständiges Finanzamt	173
5) Die Ermessensübung	173
a) Allgemeines	173
b) Das Gesamtschuldsystem	174
B. Verfassungskonformität.....	176
C. Gemeinschaftskonformität	178
I. Rechtsgrundlagen.....	178
1) Art 205 MwStSystRL	178
a) Erfasste Umsätze.....	178
b) Andere Person.....	178
c) Gesamtschuldnerisch entrichten.....	179
2) Einzelheiten der Entrichtung gem Art 207 Abs 2.....	179
a) Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung	180
b) Entstehen des Steueranspruchs	180
c) Zusammenfassende Meldung.....	180
II. Vereinbarkeit mit allgemeinen Rechtsgrundsätzen.....	181
1) Grundsätze der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes	181
2) Verhältnismäßigkeit	182
3) Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug	184
4) Grundsatz eines einzigen Steuerschuldners.....	184
5) Diskriminierungsverbot	185
6) Zusammenfassung	186
III. Abgrenzung des Gesamtschuldsystems zu bestehenden Reformversuchen	186
1) Allgemeines Reverse Charge System.....	186
2) Verrechnungssystem/Überrechnungssystemm	187
IV. Vorteile und Problemfelder des Gesamtschuldsystems im Überblick.....	188
1) Vorteile.....	188
2) Problemfelder	188
D. Zusammenfassung.....	189

ZUSAMMENFASSUNG.....	190
-----------------------------	------------

ANHANG

LEBENS LAUF.....	192
-------------------------	------------

I. Ausbildung	192
II. Berufliche Tätigkeiten	192
III. Forschungsschwerpunkt	192
IV. Publikationen.....	192
1) Lehrbehelfe.....	192
2) Beiträge in Zeitschriften und Büchern:.....	193
3) Sonstige wissenschaftliche Arbeiten	193
V. Vorträge	193

QUELLENVERZEICHNIS.....	194
--------------------------------	------------

A. Literatur.....	194
--------------------------	------------

I.Österreichische Literatur	194
1) Kommentare, Lehrbücher, Monographien, Beiträge in Sammelwerke	194
2) Beiträge in Zeitschriften	195
II. Ausländische Literatur	197
1) Kommentare, Lehrbücher, Monographien, Sammelwerke.....	197
2) Beiträge in Zeitschriften	197
III. Dokumente der EU	198
IV. Internetseiten	198

B. Entscheidungen.....	199
-------------------------------	------------

I. EuGH und Schlussanträge.....	199
II. VfGH	203
III. VwGH	203
IV. Andere	204

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AbgSiG	Abgabensicherungsgesetz
ABl	Amtsblatt
Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
Anm	Anmerkung
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
Art	Artikel
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	Der Betriebs-Berater
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BG	Bundesgesetz
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilage(-n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BM	Bundesminister
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMR	Binnenmarktregelung
BStBl	Bundessteuerblatt (deutsch)
BVA	Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter
BVG	Bundesverfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
bzw	beziehungsweise
d, dt	deutsch
DB	Der Betrieb
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
dUStR	Umsatzsteuer-Richtlinien (deutsch)
DVO	Durchführungsverordnung
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften
ErwSt	Erwerbssteuer
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
evt	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f	folgende
FA	Finanzamt
ff	fortfolgende
FJ	Finanzjournal
FN	Fussnote
FS	Festschrift

GebR	Gebührenrichtlinie
gem	gemäß
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GKK	Gebietskörperschaften
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP	Gesetzgebungsperiode
GZ	Geschäftszahl
hA	herrschende Ansicht
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
ieS	im engeren Sinne
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinne
ig	Innergemeinschaftlich
iHv	in Höhe von
iRd	im Rahmen der
iSd	im Sinne des (der)
iVm	in Verbindung mit
KFZ	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KöR	Körperschaft öffentlichen Rechts
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lfg	Lieferung
lit	litera (Buchstabe)
LVO	Liebhabereiverordnung
Mat	Materialien
mE	meines Erachtens
mind	mindestens
mwN	mit weiteren Nachweisen
MwSt-RL	Mehrwertsteuer - Richtlinie
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystem-Richtlinie
OG	Offene Gesellschaft
ÖGW TZ	Zeitung der österreichischen Gesellschaft der Wirtschaftstreuhänder
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung
RdW	Recht der Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rn	Randnummer
	Rechtssache
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randziffer
s	siehe
Slg	Sammlung
sog	so genannt
StRefG	Steuerreformgesetz
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
TS	Teilstrich

Tz	Textziffer
ua	unter anderem/und andere
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UID	Umsatzsteuer-Identifikations Nummer
uR	Umsatzsteuer-Rundschau (deutsch)
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
v	vom
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Verfassungssammlung
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VuV	Vermietung und Verpachtung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WT	Wirtschaftstreuhänder
WUStG	Warenumsatzsteuergesetz
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung

EINLEITUNG

A. Mehrwertsteuerbetrug

Im Sonderbericht des europäischen Rechnungshofs - veröffentlicht im Jahr 2008 - wird auf die hohen Steuerausfälle und Verzerrungen des laueren Wettbewerbs durch MwSt-Betrug hingewiesen¹. MwSt-Hinterziehung und -betrug wirken sich nicht nur negativ auf die Steuereinnahmen der einzelnen Mitgliedstaaten aus, sondern auch auf die Finanzierung des Haushaltes der Europäischen Union.

Nach Schätzungen der International VAT Association liegen die MwSt-Ausfälle in der EU zwischen 60 und 100 Mrd € pro Jahr². Dies sind immerhin 24 bis 50% des gesamten Steuerbetrugs innerhalb der EU, welcher auf rund 200 bis 250 Mrd € geschätzt wird³. Allein im Vereinigten Königreich beliefen sich die MwSt-Ausfälle nach Schätzungen der britischen Finanz- und Zollverwaltung im Steuerjahr 2005/2006 auf 18,2 Mrd €⁴. Das deutsche Finanzministerium veröffentlichte die Ergebnisse einer Studie, in der die MwSt-Ausfälle bezogen auf das Jahr 2005 mit 17 Mrd € veranschlagt wurden. Dies entspricht immerhin rund 12% des gesamten Steueraufkommens aus der Umsatzsteuer von Deutschland im Jahr 2005⁵.

In Österreich werden die Ausfälle durch Betrug auf rund 1,5 Mrd € geschätzt⁶.

B. Betrugsbekämpfungsstrategien

Die Sicherung des Steueranspruchs und die Betrugsbekämpfung sind im Bereich der MwSt ein EU-weit debattiertes Thema. Seit Jahren wird von allen Akteuren der EU versucht, eine

¹ Sonderbericht Nr 8/2007 des Rechnungshofs 25.1.2008, ABl C 20 S 1 (6).

² International VAT Association, Combating VAT fraud in the EU – the way forward, unter: http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf (März 2007).

³ *Die Presse*, EU hofft: Bankgeheimnis endet 2011 (4.4.2008).

⁴ HM Revenue & Customs, Measuring Indirect Tax Losses – 2006, http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageExcise_ShowContent&id=HMCE_PROD_010988&propertyType=document (Dezember 2006).

⁵ Monatsbericht des BMF Deutschland – Januar 2006, 45.

⁶ *Mattes*, Elektronische Umsatzsteuerverrechnung eliminiert den Umsatzsteuerbetrug: Das Mattes-Schneider Modell, FJ 2006, 321.

EU-weite Betrugsbekämpfungsstrategie auszuarbeiten.

Bereits 2006 legte die Kommission eine Mitteilung hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges vor⁷. Seitdem auch der Rat der „Wirtschaft und Finanzen“ (ECOFIN) den MwSt-Betrug als seine Hauptsorge bezeichnete, erfreut sich die MwSt-Problematik umfassender Aufmerksamkeit⁸. Die Kommission setzte daraufhin eine Expertengruppe von Vertretern aus den Mitgliedstaaten ein (ATFS), um sich weiter mit den Themen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft und Besteuerung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs auseinander zu setzen. Darüber hinaus wurde auch den Unternehmen im Rahmen einer Konferenz die Möglichkeit geboten, sich zum MwSt-Betrug zu äußern und eigene Ideen einzubringen⁹. Die Konferenz brachte als allgemeines Ergebnis, dass die Betrugsbekämpfung im gemeinsamen Interesse der Unternehmen und der Steuerbehörden liegt und die Wirtschaftsvertreter bereit sind, die Steuerbehörden dabei zu unterstützen. Im Schlussbericht des ECOFIN vom 5.6.2007 wurden insbesondere zwei Maßnahmen fokussiert¹⁰:

- konventionelle Maßnahmen zur Verstärkung des geltenden MwSt-Systems, darunter fallen vor allem häufigere Meldungen über den ig Warenverkehr und zügigerer Austausch dieser Angaben zwischen den Steuerbehörden¹¹, sowie die Möglichkeit einer gesamtschuldnerischen Haftung bei unzureichenden Angaben zum ig Warenverkehr, sowie
- weitreichende Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems, wobei der Rat auf die Vorbehalte der meisten Mitgliedstaaten gegenüber der Einführung einer möglichen allgemeinen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft hinwies.

In einer Mitteilung an den Rat hat die Kommission einige zusammenfassende Bemerkungen zur Debatte um den MwSt-Betrug dargelegt. Diese umfassen im Wesentlichen¹²:

⁷ KOM 2006/254 endg. vom 31.5.2006.

⁸ KOM 2007/758 endg. vom 23.11.2007, 3.

⁹ Konferenz zum Thema MwSt-Betrug in Brüssel, Reden und Arbeitsdokumente siehe unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/archive/news/2007/article_3857_de.htm (29.3.2007).

¹⁰ ECOFIN Schlussfolgerungen, http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf (5.6.2007)

¹¹ Schlussfolgerungen, Council Conclusions on fight against tax fraud, http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/103209.pdf (8.10.2008). Darin wird die beabsichtigte Neufassung der VO 1798/2003/EG (MIAS) kundgetan, sowie das sog „Eurofisc-Projekt“ zur administrativen Kooperation zwischen Mitgliedstaaten vorgestellt.

¹² Kom 2007/758 endg. vom 23.11.2007.

- Die Steuerverwaltungen brauchen zur Überwachung des MwSt-Systems genaue Angaben, dh ein zügiger Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten ist erforderlich.
- Den Mitgliedstaaten fehlt ein EU-bezogener Ansatz, der ausreicht, um die Funktionsweise des gemeinsamen MwSt-Systems sicherzustellen. In diesem Rahmen ist vor allem die Frage nach einer strafrechtlichen Verfolgung von Betrügern innerhalb der EU wesentlich.
- Es ist sehr wichtig, die Angaben zum MwSt-Status der Geschäftsleute auf dem neuesten Stand zu halten, denn nur durch den Mehrwertsteuerstatus des Abnehmers ist für den Lieferanten ersichtlich, ob er steuerfrei oder steuerpflichtig liefern muss.

Die Steuerverwaltungen brauchen mehr Ressourcen, um in Steuerbetrugsfällen MwSt-Schulden eintreiben zu können. Dabei wird auch auf die Möglichkeit der gesamtschuldnerischen Haftung hingewiesen und es wird überlegt, einige gemeinsame Prinzipien festzulegen. Diese sollen sowohl für Rechtssicherheit für steuerehrliche Unternehmen sorgen, als auch imstande sein, die riesigen, infolge von MwSt-Betrug entgangenen Einnahmen, einzutreiben¹³.

In einem Entwurf zur Änderung der MwStSystRL wurden am 1.12.2008 zwei konkrete Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung vorgeschlagen¹⁴:

- Die erste Maßnahme zielt auf die derzeitige Betrugspraxis der missbräuchlichen Inanspruchnahme der MwSt-Befreiung bei der Wareneinfuhr ab (vgl § 6 Abs 4 UStG).
- Die zweite Maßnahme soll den Mitgliedstaaten die Möglichkeit geben, einen Warenlieferanten, der seine ig Lieferung nicht bzw nicht korrekt oder verspätet an sein Finanzamt gemeldet hat, für den MwSt-Ausfall haftbar zu machen, der durch seinen fehlenden Kunden in einem anderen Mitgliedstaat entsteht. Für diese Maßnahme wird eine Erweiterung des Art 205 vorgeschlagen¹⁵.

Der vorliegende Entwurf, mit dem Ziel einer wirksamen Betrugsbekämpfung, ist noch nicht im ECOFIN genehmigt. Steuerkommissar László Kovács hat jedoch an alle Mitgliedstaaten appelliert, sie mögen ihre Verantwortung wahrnehmen und die Maßnahmen so bald als

¹³ KOM 2007/758 endg. vom 23.11.2007, 12.

¹⁴ KOM 2008/805 vom 1.12.2008.

¹⁵ Siehe dazu ZWEITER TEIL Kapitel B II 85 ff.

möglich verabschieden¹⁶.

C. Betrugsarten und Ursachen

Nach dem Bericht des Europäischen Rechnungshofes existieren im Wesentlichen drei Arten von MwSt-Betrug¹⁷:

- Eine ig Lieferung wird gemeldet, obwohl die Ware tatsächlich im Inland verbleibt
- Nichtentrichtung der USt bei Ankunft im Bestimmungsland (sog „Ameisenbetrug“)
- Karussellbetrug

Nach Ansicht der Kommission liegen die Ursachen des MwSt-Betrugs hauptsächlich in der Steuerfreiheit der ig Lieferung. Dabei gibt es unterschiedlich motivierte Szenarien:

Szenario 1: Für „betrugsfreundliche“ Unternehmer besteht der Anreiz darin, Waren, welche innerhalb der Staatsgrenzen brutto erworben werden müssten, netto zu erhalten und sodann die Waren wiederum innerstaatlich samt USt zu verkaufen und darauf hin unterzutauchen. Der Unternehmer kann damit die USt für sich lukrieren¹⁸.

Szenario 2: Ähnlich reizvoll scheint der (private) Einkauf über der Grenze unter Vortäuschung der Unternehmereigenschaft im Erwerb. Der Unternehmer, welcher in Wirklichkeit für private Zwecke erwirbt, erhält seine abgeholte Ware netto und müsste sie im Bestimmungsland versteuern. Da er aber (aufgrund der privaten Nutzung der Ware) kein Recht auf Vorsteuerabzug hat, unterlässt er die Versteuerung seines Erwerbs. Aus der Sicht des Bestimmungslandes liegt kein ig Erwerb vor, sondern wurde das Herkunftslandprinzip für private Einkäufe verwirklicht. Dass dem Herkunftsland jedoch die Steuer, wegen der Vortäuschung falscher Tatsachen, entgangen ist, interessiert das Bestimmungsland meist wenig.

I. Ursachen für Szenario 1

Ursache für den *Szenario 1* Betrug ist die steuerfreie ig Lieferung in Kombination mit der steuerpflichtigen Inlandslieferung. Der Grund für die Steuerfreiheit der ig Lieferung liegt

¹⁶ Vgl Pressemitteilung der Kommission IP/08/1846 (1.12.2008).

¹⁷ Sonderbericht Nr 8/2007 des Rechnungshofs 25.1.2008, ABl C 20 S 1 (6).

¹⁸ Wenn dieser Betrug im Kreis vollzogen wird, kommt es zum klassischen Karussellbetrug.

wiederum in der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips zwischen Unternehmern, welches für das Übergangssystem im Binnenmarkt beschlossen wurde. Ein echter Binnenmarkt ließe sich nur mit dem Herkunftslandprinzip verwirklichen, welches – ua aufgrund der verschiedenen MwSt-Sätze innerhalb der Gemeinschaft – eines Clearing Verfahrens bedürfte, um Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern.

Daher besteht einerseits die Möglichkeit, ig Lieferungen im Abgangsmitgliedstaat zu besteuern und ein Clearing Verfahren zu entwickeln¹⁹. Andererseits könnte dem MwSt-Betrug auch dadurch begegnet werden, dass innerhalb der Unternehmerkette immer der Abnehmer Steuerschuldner der USt ist bzw Unternehmer immer netto erwerben. Dies könnte beispielsweise durch die Einführung einer generellen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge System) erreicht werden. Dadurch könnte - zumindest innerhalb der Unternehmerkette - eine Konsistenz im Umsatzsteuersystem erreicht werden, zumal Unternehmer IMMER netto erwerben und netto veräußern und damit die Gefahr, die Ausgangsumsatzsteuer für sich zu vereinnahmen, limitiert wäre.

Die Kommission ist jedenfalls der Ansicht, dass die Einführung eines generellen Reverse Charge Systems den Karussellbetrug und andere Arten von Betrug beim Vorsteuerabzug erheblich verringern würde²⁰. Jedoch wird gleichzeitig befürchtet, dass dadurch neue Betrugsarten geschaffen werden könnten. Die generelle (jedoch fakultative) Steuerschuldumkehr würde darüber hinaus eine grundlegende Änderung des MwSt-Systems bewirken und erheblich auf die Kohärenz und die Harmonisierung des MwSt-Systems der EU und auf den Umfang seiner künftigen Entwicklung auswirken. Daher sollte ein allgemeines System zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach Ansicht der Kommission entweder EU-weit zwingend sein oder das Konzept sollte aufgegeben werden²¹.

Einige Mitgliedstaaten, darunter vor allem Frankreich und Portugal, haben sich jedoch immer explizit gegen ein allgemeines Reverse-Charge System ausgesprochen. In Anbetracht der Vorbehalte einiger Mitgliedstaaten und aufgrund der fehlenden empirischen Daten zu der Auswirkung einer generellen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft hielt die Kommission es für sinnvoll, in einem Mitgliedstaat ein Pilotprojekt durchzuführen, um die Auswirkungen eines solchen Systems zu prüfen²². Österreich hätte sich für die Durchführung eines Pilotprojektes freiwillig bereit erklärt. Doch die Chance eines Pilotprojektes war stets gering,

¹⁹ Ein Ansatz wurde von der Kommission bereits vorgestellt, vgl Kom 2008/109 endg. vom 22.2.2008.

²⁰ Kom 2008/109 endg. vom 22.2.2008, 8.

²¹ Kom 2008s/109 endg. vom 22.2.2008, 10.

²² Kom 2008/109 endg. vom 22.2.2008.

weil - nach Angaben von Steuerkommissar Kóvács - auch dieses der Einstimmigkeit im ECOFIN bedarf und einige Mitgliedstaaten, darunter vor allem Frankreich, sich explizit gegen ein Pilotprojekt ausgesprochen hatten²³. Insofern schien es wenig überraschend, dass am 14.5.2008 das österreichische Pilotprojekt tatsächlich vom ECOFIN abgelehnt wurde²⁴.

II. Ursachen für Szenario 2

Das zweite Betrugszenario zeigt das Problem der Identifizierung der Unternehmer auf. Woher kann bzw muss der leistende Unternehmer wissen, ob sein Abnehmer tatsächlich Unternehmer ist? Denn nur bei Vorliegen der Unternehmereigenschaft und Erwerb der Ware im Rahmen des Unternehmens darf steuerfrei geliefert werden. Dieses Problem könnte auch durch die Einführung eines Reverse-Charge Systems nicht beseitigt werden, im Gegenteil, es würde erweitert. Denn auch beim Reverse-Charge System müsste der Leistende immer – wie bei der ig Lieferung – prüfen, ob der Abnehmer Unternehmer ist. Im vorliegenden Entwurf für das Pilotprojekt in Österreich wurde daher ein Schwellenwert von 5.000 € eingeführt, um zumindest bei kleineren Transaktionen von einer Überprüfung der Unternehmereigenschaft abzusehen²⁵. In diesen Fällen würde das „alte“ System gelten. Steuerschuldner bleibt der Lieferant.

Nach Ansicht einer im Auftrag der Kommission durchgeführten Studie würde dieser Schwellenwert jedoch zu erhöhtem Verwaltungsaufwand bei Unternehmern führen²⁶. Die Zweckmäßigkeit eines Schwellenwertes ist neben den zusätzlichen administrativen Kosten fraglich, insbesondere auch deshalb, weil bei ig Lieferungen kein Schwellenwert angewendet wird. Wobei das Problem bei innerstaatlichen Lieferungen - im Vergleich zu grenzüberschreitenden Lieferungen – jedenfalls reduziert ist. Denn im Fall von innerstaatlichen Lieferungen würde der Staat mehr Interesse daran haben, einen allfälligen (sog Ameisen)Betrug zu vermeiden, denn schließlich geht es um die eigenen Steuerausfälle. Ebenso ist die Fassbarkeit von inländischen Unternehmern leichter als bei Ausländern. Zielführender wäre daher eine klare und eindeutige Systematik (wenn möglich europaweit,

²³ *Die Presse*, EU hofft: Bankgeheimnis endet 2011 (4.4.2008).

²⁴ Vgl *Die Presse*, Österreichs Traum vom Steuerpionier zu Ende (15.5.2008).

²⁵ Beilage 1 zur Sitzung der Arbeitsgruppe Umsatzsteuer/Verbrauchssteuer/Zoll des Fachsenats für Steuerrecht vom 8.2.2008 (inoffizielles Dokument).

²⁶ PWC, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, 5, direkt abrufbar unter:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (20.6.2007).

wie auch von der Kommission angestrebt²⁷) zur Identifikation von Unternehmern. Die jeweiligen Angaben zum MwSt-Status von Geschäftsleuten müssten auf dem neuesten Stand gehalten werden. Wie dies im Konkreten aussehen könnte, liegt jedoch nicht im Fokus dieser Abhandlung.

MwSt-Betrug kann folglich auf zwei Arten vermindert werden:

- Verwirklichung eines echten Binnenmarktes durch Einführung des Herkunftslandprinzips zwischen Unternehmern, sowie eines Clearing Verfahrens um Wettbewerbsverzerrungen, welche ua aus den unterschiedlichen Steuersätzen resultieren, zu vermeiden.
- Einführung eines verpflichtenden, allgemeinen Reverse Charge Systems, um innerhalb der Unternehmerkette ein konsistentes Umsatzsteuersystem zu schaffen.

Da das geplante Pilotprojekt am 14.5.2008, wie gesagt, vom ECOFIN abgelehnt wurde²⁸, scheint die Diskussion über ein allgemeines Reverse-Charge System vorerst beendet. Diese Tatsache wiederum, wirft die Frage nach alternativen Modellen auf.

D. Ziel dieser Arbeit

In dieser Abhandlung soll daher eine Alternative gesucht werden, welche unter Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips die derzeit vorliegenden Schwachstellen des Binnenmarktes reduziert. Dabei wird das - bisher im österreichischen Recht sehr schwach ausgeprägte - System der Haftung und Gesamtschuld in der Umsatzsteuer untersucht.

Im ERSTEN TEIL werden die Grundlagen der Haftung und der Gesamtschuld ausgeleuchtet. Dabei wird vorab dem Wesen des Steuerschuldverhältnisses und Steuerpflichtverhältnisses Aufmerksamkeit geschenkt. Diese Begriffe bilden die Grundlage für die weiteren Ausführungen. Sodann werden die Institute der Haftung und Gesamtschuld im Steuerrecht beschrieben.

Im ZWEITEN TEIL werden die Gesamtschuld und Haftung im (supranationalen) Gemeinschaftsrecht behandelt. Dieser Darstellung geht jedoch ein ausführliches und umfassendes Kapitel über die Auslegung und die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts voraus. Dieses Kapitel trägt wesentlich zum Systembewusstsein und zur

²⁷ siehe dazu oben.

²⁸ *Die Presse*, Österreichs Traum vom Steuerpionier zu Ende (15.5.2008).

Anwendung der MwStSystRL bei und scheint der Verfasserin vor allem deshalb unerlässlich, da es bisher im deutschen Schrifttum noch keine umfassende Erörterung dieser spezifischen Themenstellung gibt.

Im DRITTEN TEIL werden die derzeitigen Haftungs- und Gesamtschuldbestimmungen im österreichischen Umsatzsteuergesetz dargelegt und eingehend geprüft. Dabei wird vor allem die Vorschrift des § 27 Abs 4 UStG im Detail dargestellt. Vorweg genommen werden kann bereits an dieser Stelle, dass es sich bei § 27 Abs 4 nicht um eine Haftungsregelung iS, sondern primär um eine Einbehaltungs- und Abzugsverpflichtung des Leistungsempfängers handelt. Erst wenn dieser seiner Abfuhrverpflichtung nicht nachkommt, kann er zur Haftung herangezogen werden.

Im VIERTEN TEIL wird sodann ein neues Umsatzsteuermodell in Grundzügen dargestellt und auf dessen Verfassungsmäßigkeit und vor allem auch Gemeinschaftskonformität geprüft.

In einer Zusammenfassung werden schlussendlich die wichtigsten Erkenntnisse aus dieser Abhandlung dargestellt.

ERSTER TEIL

GRUNDLAGEN DER GESAMTSCHULD UND HAFTUNG

A. Allgemeines

Ziel dieser Arbeit ist es, die Bedeutung und Reichweite der Haftung und Gesamtschuld im Umsatzsteuerrecht darzustellen. Besonderes Augenmerk wird hierbei auf das supranationale Gemeinschaftsrecht gelegt. Vorab scheinen jedoch zwei Bereiche von maßgeblicher Bedeutung: Zum Ersten muss der Begriff der Haftung und Gesamtschuld erläutert, dh der ihnen vom Sprachgebrauch verliehene Inhalt ermittelt werden. Zum Zweiten, muss das Wesen der Haftung und Gesamtschuld im nationalen Recht erfasst werden.

Haftung und Gesamtschuld stehen in einem engen und unabdingbaren Naheverhältnis zur Schuld. Dadurch bedarf auch dieser Begriff - insbesondere das Steuerschuldverhältnis - einer kurzen einleitenden Erläuterung.

B. Das Steuerschuldverhältnis

I. Zum Begriff der Schuld

Nach *Brockhaus* ist *Schuld* die Verpflichtung des Schuldners, eine bestimmte Leistung zu erbringen²⁹. Schuld kann aus der Sicht der Religion, Psychologie, Philosophie, des Strafrechts oder des Zivilrechts gesehen werden.

Koziol/Welser definieren die zivilrechtliche Schuld und Haftung folgendermaßen: „Die Schuld ist ein Leistensollen, die Haftung ist das Entstehen für die Schuld.“³⁰ In alten Rechtsordnungen waren Schuld und Haftung getrennt. Heute ist der zivilrechtliche Schuldner regelmäßig auch Haftender³¹. Wird die Schuld nicht erfüllt, so kann der Gläubiger die Schuld gerichtlich durchsetzen und dabei auf das Vermögen des Schuldners greifen. Die privatrechtliche Haftung ist also strikt von der Schuld zu unterscheiden und doch ist sie die

²⁹ Brockhaus die Enzyklopädie, 19. Band, 488.

³⁰ Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 10.

³¹ Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 10.

typische Folge des Verpflichtetseins eines Schuldners. Zwischen Schuld und Haftung besteht also eine starke Interdependenz.

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes³². Dabei ist unter Steuertatbestand, der sich aus dem einzelnen (materiellen) Steuergesetz ergebende Tatbestand zu verstehen, bei dessen Vorliegen die Erhebung einer bestimmten Steuer begründet sein soll³³. Die Steuerschuld stellt ein konkretes Rechtsverhältnis zwischen der steuerberechtigten Behörde und dem aus dem Steuergesetz Verpflichteten dar³⁴. Dieses wird als Steuerschuldverhältnis bezeichnet³⁵. Im Fall der steuerlichen Haftung muss – neben dem Steuertatbestand – auch der die Haftung begründende Tatbestand verwirklicht werden³⁶.

II. Das Schuldverhältnis im Steuerrecht und Zivilrecht

Das Steuerrecht zählt im Gegensatz zum Zivilrecht zum Bereich des Öffentlichen Rechts. Das Öffentliche Recht regelt das Verhältnis von Privatrechtsträgern zum Staat. Im (Bundes)Abgabenrecht steht daher dem einzelnen *Abgabenschuldner*³⁷ der Bund als Gläubiger gegenüber³⁸. Im Konkreten wird er durch die Abgabenbehörden des Bundes verkörpert³⁹. Ihnen obliegt, in ihrer Funktion als Organe der Verwaltung, die Erhebung der Abgaben⁴⁰. Das Zivilrecht hingegen ist durch die Privatautonomie gekennzeichnet. Dem Einzelnen steht es sohin frei, wen er als seinen Schuldner oder Gläubiger wählt. Diese Freiheit findet im öffentlich-rechtlichen Steuerschuldverhältnis keinen Platz⁴¹.

Trotz dieser grundlegenden Unterscheidung ergeben sich Parallelen des Steuerschuldrechts

³² Vgl bereits § 3 Abs 1 StAnpG 1943.

³³ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 3 StAnpG Anm 1.

³⁴ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 3 StAnpG Anm 1.

³⁵ Vgl *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 212.

³⁶ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 3 StAnpG Anm 1.

³⁷ Der Begriff des Abgabenschuldners ist grundsätzlich ident mit jenem des Steuerschuldners. Die BAO spricht jedoch stets vom Abgabenschuldner, weil damit der umfassende Abgabenbegriff erfasst werden soll und nicht nur die nach Steuergesetzten Verpflichteten. Mit Abgabenschuldner werden ebenfalls alle nach den Gebühren-, Beitrags- und Eingangsabgaben-Vorschriften Verpflichteten erfasst. In dieser Arbeit soll jedoch primär vom Steuerschuldner gesprochen werden, da auch das UStG und die MwStSystRL diese Terminologie verwendet. Der Ausdruck des Abgabenschuldners ist nur dann geboten, wenn sich dies aus dem Wortlaut einer Bestimmung ergibt (vgl § 77 BAO).

³⁸ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 183.

³⁹ Vgl dazu ausführlich *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 177 ff.

⁴⁰ Vgl § 3 Abs 1 AVOG.

⁴¹ Vgl auch *Lang*, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragssteuer, in *Tanzer* (Hrsg), Die BAO im 21. Jhdt, FS *Stoll* (2005) 167 (169).

und des zivilrechtlichen Schuldrechts⁴². So entsteht das Steuerschuldverhältnis, ebenso wie das zivilrechtliche Schuldverhältnis, grundsätzlich unabhängig von prozessrechtlichen Maßnahmen mit Verwirklichung des Steuertatbestandes⁴³.

Die Grundsätze des zivilrechtlichen Schuldverhältnisses haben für das Steuerschuldverhältnis wohl auch deshalb Bedeutung, weil die steuerrechtlichen Normen an feststehende, schuldrechtliche Begriffe des Zivilrechts anknüpfen⁴⁴. Als Beispiele seien die *Schuld*, die *Entrichtung* oder die *Leistung* genannt. Diese Begriffe werden vom Abgabenrecht übernommen, jedoch nicht gesondert definiert, woraus sich zulässige Parallelen zwischen dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schuldverhältnis ergeben. Gläubigerrechte und Schuldnerpflichten beim Steuerschuldverhältnis entsprechen damit weitgehend jenen des zivilrechtlichen Schuldverhältnisses⁴⁵.

Dennoch ist beim Steuerschuldverhältnis auf seinen öffentlich-rechtlichen Charakter Rücksicht zu nehmen. Dies vor allem dann, wenn man das *Steuerschuldverhältnis* auf das *Steuerpflichtverhältnis* ausdehnt. Unter Steuerpflichtverhältnis ist die Summe aller Verpflichtungen, die sich auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen ergeben, zu verstehen⁴⁶. Das Steuerpflichtverhältnis entsteht meist vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und kann zeitlich auch über das Schuldverhältnis hinaus dauern⁴⁷. Außerdem kann ein Steuerpflichtverhältnis unabhängig oder neben einem Schuldverhältnis bestehen, etwa bei der Buchführungspflicht. Weitere Pflichten sind beispielsweise die Anzeigepflichten und Erklärungspflichten des Steuerschuldners, aber auch Pflichten aus den Prüfungs-, Einsichts- und Nachschaubefugnissen der Abgabenbehörde (Steuergläubiger). Diese Ansprüche und Verpflichtungen sind nach *Stoll* nicht allein aus dem materiellen Schuldverhältnis zu erklären⁴⁸. Hierin kommt vielmehr das Gewaltverhältnis, also die hoheitliche Aufgabe und Funktion der Abgabenbehörde zum Ausdruck⁴⁹.

⁴² *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 212.

⁴³ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 212.

⁴⁴ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 212 f; ebenso *Lang*, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragssteuer, in *Tanzer* (Hrsg), Die BAO im 21. Jhdt, FS *Stoll* (2005) 167 (168).

⁴⁵ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 214.

⁴⁶ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 214.

⁴⁷ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 214.

⁴⁸ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 214.

⁴⁹ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 214.

III. Steuerpflichtiger und Steuerschuldner

1) Steuerpflichtiger

Steuergesetze sprechen nicht nur von *steuerpflichtigen Personen*, sondern auch von *steuerpflichtigen Gegenständen*, *steuerpflichtigen Lieferungen*,... usw. Nach *Riewald* kann die Bezeichnung der steuerpflichtigen Person vieldeutig sein: „*Ob nun die materiellrechtliche oder verfahrensrechtliche Beziehung gemeint ist, der Ausdruck Steuerpflichtiger muss für alles herhalten.*“⁵⁰

Nach § 77 Abs 1 BAO ist *Abgabepflichtiger*, wer nach den Abgabenvorschriften als *Abgabenschuldner in Betracht kommt*. Damit wird die Bestimmung der persönlichen Steuerpflicht dem materiellen Recht überantwortet⁵¹. So definiert beispielsweise das UStG den Steuerpflichtigen mit dem Unternehmerbegriff iSd § 2 UStG. Die MwStSystRL definiert den Begriff des Steuerpflichtigen in Art 9. Trotz der unterschiedlichen Terminologie stimmen die Begriffe „*Unternehmer*“ auf nationaler Ebene und „*Steuerpflichtiger*“ auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene überein⁵². § 2 UStG ist stets im Sinne der Richtlinie auszulegen⁵³. Wobei Rechtsfähigkeit im zivilrechtlichen Sinne weder im UStG noch im Gemeinschaftsrecht erforderlich ist⁵⁴. Dabei kommt die Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber dem Zivilrecht zum Ausdruck⁵⁵.

Weiters ergibt sich aus § 77 BAO, dass nicht nur derjenige als Träger verfahrensgesetzlich vorgesehener Pflichten und Rechte angesprochen wird, der eine Steuer als Schuldner zu entrichten *hat*, sondern auch derjenige, der als Schuldner *in Betracht kommt*, also auch ein potentieller Schuldner. *Stoll* definiert den Abgabe-(Steuer)pflichtigen iSd BAO und damit den Träger der gesetzlich vorgesehenen prozessualen Pflichten und Rechte (Steuerpflichtiger im formellen Sinne) folgendermaßen: „*Steuerpflichtiger ist jeder, mit dem die Abgabenbehörde im Hinblick auf seine möglicherweise gegebene Abgabenschuld in Verbindung tritt oder in Verbindung treten kann.*“⁵⁶ *Stoll* hebt jedoch in diesem Zusammenhang hervor, dass der

⁵⁰ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 97 AO Anm 1 Abs 1.

⁵¹ Wie dies bereits in § 79 RAO 1919 der Fall war, vgl *Stoll*, *Steuerschuldverhältnis* (1972) 159.

⁵² *Michel*, Unternehmereigenschaft bei der Bestimmung des Leistungsortes im Umsatzsteuerrecht, BB 2008, 1936 (1937).

⁵³ EuGH 20.6.1991, C-60/90, *Polysar BV*, Slg 1991 I-3111, Rn 10.

⁵⁴ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 2 Tz 17.

⁵⁵ Vgl *Stoll*, *Steuerschuldverhältnis* (1972) 159.

⁵⁶ *Stoll*, *Steuerschuldverhältnis* (1972) 161; mit Verweis auf *Reeger/Stoll*, BAO 1969, 86.

Abgabepflichtige iSd § 77 BAO zu eng gefasst ist⁵⁷. Denn auch Personen, die nicht als Schuldner einer Abgabe in Betracht kommen, können gewisse Pflichten auferlegt werden. Als Beispiel werden die Auskunftspflichtigen und die Personen, die an der Personenstands- und Betriebsaufnahme mitwirkten genannt. Diese Erweiterung des Begriffs des Steuerpflichtigen wird durch das Wort „jedermann“ bzw schlicht „Verpflichtete“ normativ gekennzeichnet. Des Weiteren können in einem materiellen Steuergesetz auch Steuerpflichtige (im materiellen Sinn) vorgesehen sein, die für sich allein nicht die Fähigkeit besitzen, Schuldner und damit Partei eines Vollstreckungsverfahrens zu sein⁵⁸.

Steuerpflichtig bedeutet sohin jedenfalls, gewisse Voraussetzungen für die Entstehung eines Steueranspruchs zu erfüllen⁵⁹. So kann der *steuerpflichtige* Unternehmer iSd UStG einen Steuertatbestand verwirklichen. Sofern eine andere Person, als ein Unternehmer Steuerschuldner werden soll, ist dies im Gesetz explizit geregelt. So erklärt § 19 Abs 1 den Aussteller einer Rechnung (ausnahmsweise, nämlich in Fällen des unberechtigten Steuerausweises iSd § 11 Abs 14) zum Steuerschuldner.

Steuerpflichtiger im formellen Sinn ist damit eine Person, der verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten auferlegt werden können.

2) **Steuerschuldner**

Eindeutiger als die Definition des Steuerpflichtigen, ist die des Steuerschuldners. Nach § 4 BAO ist Steuerschuldner derjenige, der den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Hierunter wird in aller Regel das Steuersubjekt verstanden⁶⁰. Die meisten materiellen Abgabengesetze bezeichnen die Person des Steuerschuldners ausdrücklich. So beispielsweise in § 19 UStG. Diese ist die *lex specialis* zu § 4 BAO und bestimmt den den Umsatz bewirkenden Unternehmer als Steuerschuldner⁶¹. Sofern materielle Gesetze keine Bestimmung über den Steuerschuldner enthalten, kommt die Generalnorm des § 4 BAO zur Anwendung⁶².

⁵⁷ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 161.

⁵⁸ Vgl dazu ERSTER TEIL Kapitel B III 3, 14.

⁵⁹ Becker/Riewald/Koch, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 97 AO Anm 1 Abs 4.

⁶⁰ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 163.

⁶¹ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 8.

⁶² Vgl Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 163.

3) Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Steuerschuldner

Ein Steuerpflichtiger wird mit Verwirklichung des Steuertatbestandes zum Steuerschuldner. Steuerschuldner kann jedoch nur jemand sein, gegen den der Steueranspruch auch durchgesetzt werden kann. Oft weisen aber Steuerpflichtige im materiellrechtlichen Sinn, die den Steuertatbestand verwirklichen, nicht die personenrechtlichen Qualifikationen auf, um den Abgabensanspruch zwangsweise einzubringen⁶³. Ein Beispiel hierfür ist der Unternehmerbegriff des UStG: Dieser stellt nicht auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit ab. Folglich können auch nicht rechtsfähige Organisationsformen den Steuertatbestand verwirklichen und damit zu Steuerschuldnern werden (vgl. § 19). Mangels Rechtspersönlichkeit kann jedoch gegen diese Gebilde kein Vollstreckungsverfahren geführt werden. Deshalb können sie für sich nicht Steuerschuldner sein, sondern es bedarf des Durchgriffes auf die hinter dem Steuersubjekt stehenden Rechtsträger⁶⁴. Dies erfolgt in der Art der Verbindung zu einer Gesamtschuldnerschaft gem § 6 Abs 2 BAO.

Hiebei sei nochmals der zu eng gefasste Begriff des Abgabepflichtigen des § 77 BAO genannt. Eine Miteigentumsgemeinschaft kann zwar Unternehmer iSd UStG sein, erfüllt aber nicht den (engen) Begriff des Steuerpflichtigen iSd BAO. § 77 BAO verlangt nämlich das „in Betracht kommen als Abgabenschuldner“. Eine Miteigentumsgemeinschaft kann aber deshalb nicht Schuldner sein, weil eben mangels zivilrechtlicher Rechtspersönlichkeit kein Vollstreckungsverfahren gegen sie geführt werden kann. Daher ist nach *Stoll* der Legaldefinition des § 77 BAO folgende (weiter gefasste) Bedeutung beizulegen: *„Abgabepflichtiger ist, wer nach Abgabenvorschriften zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten jedweder Art herangezogen werden kann.“*⁶⁵

Ein Steuerschuldner schuldet nicht nur die Steuer, sondern muss auch andere Pflichten erfüllen, wie die zur Abgabe von Erklärungen oder die Duldung einer Überwachung⁶⁶. Der Steuerschuldner ist damit immer Steuerpflichtiger, jedoch ist der Steuerpflichtige nicht immer Steuerschuldner. Zum Steuerschuldner wird der Steuerpflichtige nämlich erst dann, wenn er den materiellrechtlichen Steuertatbestand erfüllt. Insofern kann *Lauter* gefolgt werden, demzufolge der weitergehende Begriff des Steuerpflichtigen gegenüber dem engen Begriff

⁶³ Vgl. *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 166.

⁶⁴ Vgl. *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 12.

⁶⁵ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 169.

⁶⁶ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 97 AO Anm 1 Abs 2.

des Steuerschuldners der Oberbegriff ist⁶⁷.

C. Das Wesen der Haftung und Gesamtschuld

I. Zu den Begriffen

1) Die Gesamtschuld

Nach *Brockhaus* ergibt sich eine Gesamtschuld, indem mehrere in der Weise schulden, dass jeder zur Bewirkung der ganzen Leistung verpflichtet ist, der Gläubiger die Leistung aber nur einmal fordern kann⁶⁸. Die Gesamtschuld kann aufgrund Gesetzes eintreten. Die zivilrechtliche Grundlage hierfür findet sich im § 891 ABGB.

Bei der zivilrechtlichen Gesamtschuld (Solidarschuld) schuldet jeder das Ganze⁶⁹. Der Gläubiger kann also auf mehrere Personen zugreifen. Die Rechte und Pflichten können auf verschiedene Weisen geteilt werden. Einerseits gibt es Teilschuldverhältnisse, wo jeder Schuldner nur einen Teil der gesamten Leistung zu erbringen hat, andererseits Gesamtschuldverhältnisse, wo jeder Schuldner die gesamte Leistung schuldet⁷⁰. Die Verpflichtung erlischt bei der Gesamtschuld sobald ein Schuldner erfüllt⁷¹. Dieser kann sich sodann bei seinen Mitschuldner(n) regressieren, sofern er mehr erbracht hat, als von ihm im Innenverhältnis geschuldet wird⁷².

Die zivilrechtliche Definition des Gesamtschuldverhältnisses gilt grundsätzlich auch für das Steuerrecht⁷³. Die steuerrechtliche Gesamtschuld entsteht, wenn nach dem jeweiligen Abgabengesetz die Abgabe von mehreren Personen geschuldet wird⁷⁴. Die Gesamtschuldner sind Mitschuldner zur ungeteilten Hand (§ 6 Abs 1 BAO). Die Steuerbehörde als Gläubiger kann grundsätzlich wählen, an welchen von den mehreren Gesamtschuldnern sie sich halten will. Sie ist dabei jedoch an ihr pflichtgemäßes Ermessen gebunden⁷⁵.

⁶⁷ *Lauter*, Die Gesamtschuld im Steuerrecht (1966) 11.

⁶⁸ *Brockhaus* die Enzyklopädie, 8. Band, 422.

⁶⁹ *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 137.

⁷⁰ *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 136.

⁷¹ *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 136.

⁷² *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 139.

⁷³ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 7 StAnpG Anm 1.

⁷⁴ *Achatz*, Fachwörterbuch zum Steuerrecht (2007) 228.

⁷⁵ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 7 StAnpG Anm 3.

2) Die Haftung

Nach *Brockhaus* ist Haftung als Gegensatz zur Schuld zu sehen⁷⁶. Schuld ist die Verpflichtung, eine bestimmte Leistung zu erbringen. Haftung bedeutet für etwas einstehen zu müssen⁷⁷. Durch die Haftung unterliegt das Vermögen einer Person dem Zugriff der Gläubiger. Schuldner und Haftender sind im Zivilrecht meist eine Person⁷⁸. Die Schuld ist das Leistensollen, die Haftung das Entstehen für die Schuld⁷⁹.

Wenn im Zivilrecht zwischen Schuld und Haftung unterschieden wird, so meint man damit etwas ganz anderes, als im Steuerrecht⁸⁰. Im Steuerrecht ist der Haftende jemand, der *neben* dem eigentlichen Steuerschuldner (Erstschuldner) ebenfalls die Steuer schulden kann⁸¹. Haften im steuerrechtlichen Sinn bedeutet also das *Einstehenmüssen* für eine fremde Schuld⁸². Schuldner und Haftender sind zwei verschiedene Personen⁸³. Die Haftung setzt die Verwirklichung des Steuertatbestandes und des Haftungstatbestandes voraus⁸⁴. Der Haftende wird erst durch die Geltendmachung der Haftung zum (Gesamt)schuldner (§ 7 Abs 1 BAO).

II. Haftung und Gesamtschuld iSd BAO

Die Bundesabgabenordnung ordnet in Angelegenheiten der bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben, sofern ihre Erhebung den Abgabenbehörden des Bundes obliegt⁸⁵ (vgl § 1 BAO). Die BAO definiert - in ihrem ersten Abschnitt - allgemeine und grundlegende Begriffe, welche für das Steuerschuldverhältnis charakterisierend und prägend sind. *Stoll* bezeichnet die §§ 4, 6 und 7 BAO als materiell-rechtliche Rechtsvorschriften, die das Steuerschuld- und Haftungsverhältnis in seinen Grundlagen prägen⁸⁶. Da der BAO dadurch große Bedeutung im gesamten Abgabensystem zukommt, werden die darin dargelegten Begriffe zur Gesamtschuld und Haftung vorab dargestellt.

⁷⁶ Brockhaus die Enzyklopädie, 9. Band, 362.

⁷⁷ Brockhaus die Enzyklopädie, 9. Band, 362.

⁷⁸ *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 10.

⁷⁹ *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007) 10.

⁸⁰ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 97 AO Anm 3.

⁸¹ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 97 AO Anm 3; vgl auch *Achatz*, Fachwörterbuch zum Steuerrecht (2007) 249.

⁸² *Stoll*, BAO Kommentar, Band I, § 7, 102.

⁸³ Vgl *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 220, Fn 664.

⁸⁴ *Becker/Riewald/Koch*, Die Reichsabgabenordnung (1963) § 3 StAnpG Anm 1.

⁸⁵ *Ritz*, BAO Kommentar³ (2005) § 1 Tz 5.

⁸⁶ *Stoll*, BAO Kommentar, Band I, § 7, 102.

1) Die Gesamtschuld

§ 6 Abs 1 BAO definiert die Gesamtschuldner (auch Mitschuldner zur ungeteilten Hand genannt) und verweist auf die einschlägige Bestimmung im § 891 ABGB. Gesamtschuldner sind demnach Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden. Für eine Steuerschuld sind somit mehrere Personen gleichermaßen Schuldner.

Ihre Berechtigung findet die Bestimmung der Gesamtschuld vor allem in der Anknüpfung an Gemeinsamkeiten im Eigentum, im wirtschaftlichen Wirken oder rechtsgeschäftlichen Handeln von Personen. Diese, durch gemeinsame Interessen verbundenen Personen werden folglich in ein Gesamtschuldverhältnis einbezogen⁸⁷.

Die Entstehungsgründe einer abgabenrechtlichen Gesamtsteuerschuld können unterschiedlich sein⁸⁸. Es können mehrere Personen ausdrücklich im Gesetz als Gesamtschuldner bezeichnet werden, wie beispielsweise im § 9 Abs 2 GrStG. Sofern der Steuergegenstand der Grundsteuer (zB das Grundstück) mehreren Personen gehört, sind diese per Gesetz Gesamtschuldner. Es können jedoch auch mehrere Personen als Schuldner derselben abgabenrechtlichen Leistung bezeichnet werden. So sind gem § 28 GebG bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften beide Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet. Durch die Anknüpfung im gemeinsamen, rechtsgeschäftlichen Handeln entsteht zwischen den Personen ein Gesamtschuldverhältnis iSd § 6 Abs 1 BAO. Eine andere Variante der Gesamtschuld besteht noch darin, dass mehrere Personen denselben Steuertatbestand erfüllen. Durch die Verwirklichung des Tatbestandes werden beide bzw alle gleichermaßen zu Abgabenschuldnern iSd § 4 BAO und damit zu Gesamtschuldnern. Dabei ist hauptsächlich an Gesellschafter einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Personenvereinigung als solche abgabenpflichtig ist, zu denken. Dieser Anwendungskategorie wird durch den bereits bezogenen § 6 Abs 2 BAO Rechnung getragen⁸⁹.

a) Geltendmachung der Gesamtschuld

Das Wesen der Gesamtschuld liegt in der Wahlfreiheit des Gläubigers bei der Inanspruchnahme der Schuldner⁹⁰. Die Behörde kann die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig

⁸⁷ Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 6, 88.

⁸⁸ Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 6, 89.

⁸⁹ Vgl Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 6, 91.

⁹⁰ Vgl Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 2.

in Anspruch nehmen, sondern darf auch die gesamte Schuld von nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner verlangen. Natürlich liegt es im Interesse der Behörde eine Steuerschuld rasch, reibungslos, gesichert und kostensparenden einzubringen. Dabei muss die Behörde jedoch die Schuldnerwahl iSd Grundsätze rechtsstaatlicher Ermessensübung treffen⁹¹ (§ 20 BAO).

Bei der Ermessensübung ist das Wesen und der Zweck des Gesamtschuldverhältnisses zu beachten⁹². Von Bedeutung ist hiebei insbesondere:

- die Intensität der Bindung und Gemeinsamkeiten, die in der Folge zur Gesamtschuld führen,
- die jeweilige Situation, die das Gesamtschuldverhältnis auslöste und die Besonderheiten der Tatbestandsverwirklichung (etwa Zufall, Versehen, Irrtum oder Absicht),
- das Ausmaß der Verantwortlichkeit der einzelnen sowie
- das Ausmaß der Vorteile (Bereicherung), die aus den die Gesamtschuld auslösenden Gemeinsamkeiten oder den beiderseitigen Rechtsbeziehungen entstehen⁹³.

Es ist jedoch auch das Innenverhältnis bei Gestaltung der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen⁹⁴. So darf sich eine Abgabenbehörde beispielsweise nicht ohne sachlichen Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte⁹⁵.

Auch zivilrechtliche Regressmöglichkeiten zwischen den Gesamtschuldnern sind bei der Auswahl der Person(en) zu berücksichtigen. So darf dadurch die Regressmöglichkeit nicht in unzumutbarer Weise beeinträchtigt werden⁹⁶.

Sofern die Einbringung der Steuerschuld bei einem der Gesamtschuldner uneinbringlich ist, bleibt für die Behörde (sofern nur zwei Personen im Gesamtschuldverhältnis sind) kein Spielraum mehr für die Ermessensübung⁹⁷. Die Uneinbringlichkeit bei dem Schuldner darf jedoch nicht im Einflussbereich der Behörde liegen, etwa weil sie einen der Gesamtschuldner

⁹¹ Vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 6, mwN.

⁹² Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 8.

⁹³ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 218 f.

⁹⁴ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 219.

⁹⁵ Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 9; VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; VwGH 19.12.2002, 99/16/0405.

⁹⁶ Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 10; VwGH 30.7.1992, 89/17/0106, 0107.

⁹⁷ Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 10; VwGH 26.6.1997, 96/16/0137.

aus der Schuld entlassen hat (vgl 237 BAO).

2) Die Haftung

Durch das Institut der Haftung wird die Leistungspflicht des Steuerschuldners, der den Steuertatbestand verwirklicht hat, gesichert und verstärkt. Der Haftende ist eine bestimmte Person, die ohne den schuldbegründenden Tatbestand selbst zu verwirklichen, infolge ihrer Beziehung zum Steuerschuldner oder dessen Vermögen zur Erbringung der schuldnerischen Leistung aus ihrem Vermögen verpflichtet wird.

§ 7 BAO beschreibt die abgabenrechtliche persönliche Haftung. Demzufolge werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe persönlich haften, durch Geltendmachung dieser Haftung, zu Gesamtschuldnern. Nach dieser Definition muss also eine andere Person als der eigentliche Schuldner der Abgabe für eine bestimmte Schuld aufkommen, dh haften. Haften bedeutet nach der Konzeption der BAO also das *Einstehenmüssen* für eine fremde Schuld⁹⁸.

Erst durch die Geltendmachung der Haftung werden die haftende(n) Person(en) zu Gesamtschuldnern mit dem eigentlichen Steuerschuldner. Im deutschen Steuerrecht ist dies anders; dort wird der Haftende bereits mit Verwirklichung des Haftungstatbestandes zum Gesamtschuldner⁹⁹ und tritt als Gesamtschuldner neben den Steuerschuldner¹⁰⁰ (vgl 44 dAO).

b) Geltendmachung der Haftung

Die Heranziehung einer Person zur Haftung setzt die Erfüllung eines besonderen Haftungstatbestandes voraus¹⁰¹. Im Unterschied zum Zivilrecht, wo vertraglich begründete Haftungen oder die zufolge zivilrechtlicher Haftungstatbestände eingetretenen Haftungen im Rechtswege durch Klage geltend gemacht werden müssen, werden abgabenrechtliche Haftungen im administrativen Verfahren (mit Haftungsbescheid gem § 224 BAO) geltend gemacht und zwangsweise durchgesetzt¹⁰².

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH wird der potentiell Haftende erst durch die

⁹⁸ Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 7, 102.

⁹⁹ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 221.

¹⁰⁰ Intemann in Pahlke/König (Hrsg) Abgabenordnung-Kommentar (2004) § 69 AO Rn 7.

¹⁰¹ Stoll, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2352.

¹⁰² Stoll, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2352.

Erlassung des Haftungsbescheides zum Gesamtschuldner mit dem Primärschuldner¹⁰³. Für das Wesen der Haftung ist dieses Element von grundlegender Bedeutung; allein die Erfüllung des Haftungstatbestandes macht den Haftenden nicht zum Gesamtschuldner! Konstitutives und zwingendes Element ist demnach der Haftungsbescheid¹⁰⁴. Dies ist wiederum im Gegensatz zum deutschen Recht zu sehen, wo der Haftungsbescheid nur deklarative Wirkung hat¹⁰⁵.

Auch bei der Inanspruchnahme der Haftung ist der Behörde ein gewisser Spielraum zugebilligt, indem die Entscheidung im Ermessen zu fällen ist¹⁰⁶. Vgl dazu im Detail Kapitel III.

3) Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Haftung und Gesamtschuld

Gemeinsam ist dem Institut der Gesamtschuld und der Haftung, die Ausdehnung der hoheitlichen Zugriffsmacht des Steuergläubigers auf einen größeren Kreis von Steuerpflichtigen¹⁰⁷. So wird der Steueranspruch gesichert und die steuerpolitischen Zwecke des Gemeinwesens können besser verfolgt werden.

Dennoch sind Gesamtschuld und Haftung voneinander zu unterscheiden:

Bei der Geltendmachung der Gesamtschuld nach § 6 BAO handelt es sich um die Heranziehung von *Eigenschuldnern*, die den materiellrechtlichen Steuertatbestand selbst oder im Verband mit anderen verwirklicht haben. Der Haftende hingegen hat für eine Schuld einzustehen, die ein *anderer* durch Konkretisierung des materiellrechtlichen Tatbestandes verwirklicht hat. Allein aus diesem wesentlichen Merkmal der Haftung lässt sich damit bereits ein gewisser Nachrang der Haftung gegenüber der Schuldnerschaft ableiten (Subsidiarität)¹⁰⁸.

Daraus ergibt sich bereits ein Unterschied zwischen Gesamtschuld und Haftung: Während die Geltendmachung der Gesamtschuld - ebenso wie die Geltendmachung der Steuerschuld selbst - ein Akt der Abgabefestsetzung ist, wird die Geltendmachung der Haftung der

¹⁰³ Vgl VwGH 25.5.1987, 86/15/46; VwGH 30.3.1989, 88/16/0239; VwGH 20.4.1989, 89/16/9-11.

¹⁰⁴ Stoll, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2352; vgl ebenso jedoch differenzierter Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 221 f.

¹⁰⁵ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 221.

¹⁰⁶ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 221.

¹⁰⁷ Vgl Hannes, Haftung und Gesamtschuld im Steuerrecht (1974) 1.

¹⁰⁸ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 222; vgl dazu im Detail ERSTER TEIL Kapitel C III 1b 23.

Abgabeneinhebung zugerechnet¹⁰⁹. Daraus ergeben sich auch verfahrensrechtliche Unterschiede iZm der Verjährung¹¹⁰.

Weitere Unterschiede ergeben sich beim *Zeitpunkt der Entstehung* der Gesamtschuld bzw Haftung. Bei der Gesamtschuld verwirklichen mehrere Personen kumulativ einen Schuldtatbestand und werden dadurch *sofort* zu Gesamtschuldnern. Haftender ist hingegen jemand, der neben ein bereits bestehendes Steuerschuldverhältnis durch Verwirklichung eines Haftungstatbestandes hinzutritt. Die Haftung setzt daher das Bestehen einer Schuld voraus (Akzessorietät)¹¹¹. Die materielle Steuerschuld trifft den Haftenden jedoch erst, wenn die Haftung durch die Abgabenbehörde geltend gemacht wurde. Dieser unterscheidet sich sodann nicht mehr vom Gesamtschuldner nach § 6 Abs 1 BAO¹¹².

Ungeachtet dieser materiellrechtlichen Unterschiede, haben beide verfahrensrechtlich die gleiche Stellung¹¹³. Denn nach § 77 Abs 2 BAO gelten die für die Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen auch für die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich Haftenden. Sowohl Gesamtschuldner, als auch Haftender sind demnach Partei im Abgabeverfahren (§ 78 BAO) und damit Träger bestimmter prozessualer Rechte und Pflichten¹¹⁴. Gleichmaßen sind sie Beteiligte des bereits beschriebenen Steuerpflichtverhältnisses. Gesamtschuldner und Haftender weisen damit eine weitgehend ähnliche Stellung auf. So ist der erst und noch potenziell persönlich Haftende gleichmaßen zu einem Berufungsbeitritt befähigt, wie der noch nicht in Anspruch genommene Gesamtschuldner (vgl § 257 Abs 1 BAO).

Eine völlige materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Gleichstellung ergibt sich mit Inanspruchnahme der Gesamtschuldner einerseits und der Haftenden andererseits¹¹⁵.

III. Der Sicherungsgedanke als Zweck der Haftung

Sowohl das Institut der Haftung als auch jenes der Gesamtschuld dienen der Sicherung des Steueranspruchs, indem der Kreis der (potentiellen) Steuerschuldner erweitert wird. Im Folgenden sollen jedoch die Besonderheiten der steuerlichen Haftung näher betrachtet

¹⁰⁹ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 225.

¹¹⁰ Vgl dazu Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 225.

¹¹¹ Vgl dazu ERSTER TEIL Kapitel C III 1a 22.

¹¹² Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 226.

¹¹³ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 226.

¹¹⁴ Vgl dazu ausführlich Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 227.

¹¹⁵ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 226 f.

werden.

Da die Durchsetzung des Steueranspruchs wegen mangelnder Zahlungsfähigkeit oder Zahlungswilligkeit des Steuerschuldners häufig auf Schwierigkeiten stößt, hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, in bestimmten Fällen andere Personen als den Steuerschuldner für die Steuerschuld in Anspruch zu nehmen, d.h. sie für fremde Schulden haften zu lassen¹¹⁶. Dadurch wird das Steuerschuldverhältnis über den Steuerschuldner hinaus auf den oder die Haftungsschuldner ausgedehnt und so eine Realisierung der Steuerschuld doch noch ermöglicht.

Persönliche Haftungstatbestände gibt es im gesamten Abgabenrecht sehr viele. Als Beispiele seien §§ 82, 95 Abs 2, 100 Abs 2 EStG, § 3 Abs 4a vorletzter Satz GebG, § 30 GebG und vor allem und möglicherweise § 27 Abs 4 UStG genannt¹¹⁷. Aus dem Grund der vielfältigen Anwendungsbereiche der abgabenrechtlichen Haftung sind die im Folgenden erörterten Ermessensgesichtspunkte und –kriterien immer im Einzelfall auf den individuellen Umstand und Sinn der Haftungsnorm zu prüfen. Eine ausführliche Auseinandersetzung mit dem Haftungstatbestand des § 27 Abs 4 UStG erfolgt im Dritten Teil dieser Arbeit.

1) Akzessorietät und Subsidiarität der Haftung

a) Grundsatz der Akzessorietät

Dem der Haftung innewohnenden Sicherungsgedanken ist abzugewinnen, dass es keine Haftung ohne Schuld geben kann¹¹⁸. Diese Interdependenz zwischen Haftung und Hauptschuld wird Akzessorietät genannt. Ist die Hauptschuld nicht (nicht gültig) entstanden oder ist sie erloschen, so ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar. Eine Geltendmachung der Haftung wäre unzulässig, die Haftung somit inexistent¹¹⁹.

Die Akzessorietät verlangt jedoch keine vorhergehende Geltendmachung des Abgabenanspruches gegenüber dem Hauptschuldner bevor der Haftende in Anspruch genommen werden kann¹²⁰. Die Geltendmachung der Haftung verlangt aus dieser Sicht lediglich das Bestehen der Abgabenschuld¹²¹, befindet sich dieser gegenüber aber nicht in

¹¹⁶ Becksches Steuerlexikon, Edition 3/08, Rn 2.

¹¹⁷ Vgl Ritz, BAO Kommentar³, § 224 Tz 3.

¹¹⁸ Vgl Ritz, BAO Kommentar³, § 224 Tz 2.

¹¹⁹ Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 7, 104.

¹²⁰ VwGH 8.5.1980, 2085/79, vgl auch Ritz, BAO Kommentar³, § 224 Tz 2.

¹²¹ Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 7, 104.

einem Verhältnis der (absoluten) Subsidiarität.

b) Grundsatz der Subsidiarität

Aus dem Wesen der Haftung – dem Sicherungsgedanken – wird in der Literatur die Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Eigen- bzw Erstschuldners abgeleitet¹²². Diesem Grundsatz der Subsidiarität der Haftung ist zu entnehmen, dass die Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen in der Regel nur dann vor bzw statt des Erstschuldners gerechtfertigt ist, wenn ansonsten die Einbringung der Abgabe gefährdet oder erschwert wäre¹²³. *Stoll* bezeichnet den herangezogenen Haftungspflichtigen als *unechten* Gesamtschuldner und misst der Willensbildung der Abgabenbehörde – angesichts der Unterscheidung in Schuldner und Haftende – nur eine relative Freiheit bei¹²⁴.

Aufgrund des Fehlens einer ausdrücklichen und zwingenden Regelung, durch die die Haftung in die Subsidiarität verwiesen wird, ist die Reihenfolge der Inanspruchnahme jedoch ausschließlich aus dem *Blickwinkel des Ermessens* zu beurteilen und zu lösen¹²⁵. Das Abgabenrecht kennt nämlich im Allgemeinen keinen Rechtssatz einer Subsidiarität schlechthin (wie dies beispielsweise im Zivilrecht der Fall ist), sondern nur die Ermessensrichtlinien einer in den einzelnen Haftungsbestimmungen mehr oder weniger stark ausgeprägten Nachrangigkeit der Haftung¹²⁶. Schlussendlich ist die Subsidiarität – als typisches Wesensmerkmal der Haftung – im Abgabenrecht lediglich eine Komponente, die im Bereich der Ermessensübung zu würdigen und zu berücksichtigen ist. Nichtsdestotrotz sieht *Stoll* den Grundsatz der Subsidiarität, als wichtigste Ermessensrichtlinie an, die über alle aus den jeweiligen Haftungstatbeständen zu gewinnenden Leitgedanken für die Ermessensgestaltung zu stellen ist¹²⁷.

¹²² *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2354; *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 7, 10.

¹²³ Vgl dazu VwGH 23.4.1992, 90/16/0196, wonach die Inanspruchnahme des Erben als Haftungsverpflichteten nur dann als gesetzeskonform anzusehen ist, wenn die Einbringlichkeit der Abgabe beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist.

¹²⁴ *Stoll*, BAO Kommentar, Band I, § 7, 109 und § 224, 2354.

¹²⁵ *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2354; vgl auch *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 222.

¹²⁶ *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 35.

¹²⁷ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 223.

2) Ermessensübung

Bevor die Abgabenbehörde sich mit der Ermessensübung in Bezug auf die Haftung beschäftigt, muss geklärt werden, ob der Haftungstatbestand verwirklicht wurde und ob die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen der Inanspruchnahme einer persönlichen Haftung erfüllt sind. In dieser Frage ist die Behörde an den Grundtatbestand gebunden und es besteht kein ihr eingeräumter Spielraum¹²⁸. Erst wenn die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen festgestellt wurden, darf sich die Behörde mit den Rechtsfolgen, welche mit der Haftungsnorm verbunden sind, befassen. Hierbei ist in den Grenzen, die das Gesetz zieht und nach den Maßstäben, die sich aus dem Sinn der anzuwendenden Vorschrift und aus dem § 20 BAO ergeben, Ermessen zu üben¹²⁹.

Die Ermessensübung ist im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides zu vollziehen und nicht erst bei Zahlungsinanspruchnahme¹³⁰. Die Entscheidung ist somit – zeitlich gesehen – zwischen der Verwirklichung des Haftungstatbestandes durch den Haftenden und (konstitutiver) Entstehung der Gesamtschuld (=Erlassung des Haftungsbescheides) einzuordnen. Obzwar im deutschen Recht die Gesamtschuld bereits mit Erfüllung des Haftungstatbestandes eintritt, erfolgt die Ermessensentscheidung ebenso bei Erlassung des Haftungsbescheides¹³¹.

a) Billigkeit und Zweckmäßigkeit

Ermessensentscheidungen müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht (vgl § 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen¹³².

Die Ermessenskomponente der *Billigkeit* gebietet eine Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei. Diese erfolgt in dem Ausmaß, als der Gesetzgeber diese -

¹²⁸ Vgl Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 7, 108; so auch in D, vgl Harder, das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung, DB 1988, 2022 (2023) mwN.

¹²⁹ Dies gilt als unbestritten in der Lit und Jud, vgl Stoll, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2355; Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 30ff; VwGH 23.1.1997, 95/15/0173; VwGH 24.2.1997, 96/17/0066; vgl auch Ritz, *Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs 2 ErbStG*, ÖStZ 1991, 93; aM VfGH 20.6.1991, G 3/91, demnach der Erwerberhaftung des § 14 BAO auf jene Schulden, die der Erwerber "bei der Übergabe kannte oder kennen mußte" beschränkt sein müßte.

¹³⁰ Stoll, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2355.

¹³¹ Intemann in Pahlke/König (Hrsg) Abgabenordnung-Kommentar (2004) § 69 AO Rn 142.

¹³² VwGH 30.3.2000, 97/16/0189; vgl Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 7, 109.

hätte er sie in ihrer Individualität und Besonderheit gekannt und wäre er zur normativen Regelung verhalten gewesen - in Abwägung gegenüber den fiskalischen Interessen mit Sicherheit berücksichtigt hätte¹³³. Keine ermessenswidrige Geltendmachung der Haftung liegt beispielsweise vor, wenn der Haftende den Erstschuldner nicht (mehr) in Regress nehmen kann. Die Härte, die darin für den Haftenden liegt, kann – soweit sie notwendig Folge des Haftungstatbestands ist - die Inanspruchnahme des Haftenden nicht hindern¹³⁴.

Dem Begriff der *Zweckmäßigkeit* ist die Bedeutung des öffentlichen Interesses, insbesondere an der Einbringung von Abgaben beizumessen¹³⁵, jeweils unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen¹³⁶. Hierbei darf nach *Stoll* das öffentliche Interesse an einer geordneten und gesicherten Abgabenerhebung jedoch nicht mit dem Gedanken des bedingungslosen Strebens nach Mehrung der Staatseinnahmen gleichgesetzt werden¹³⁷. Vielmehr verlangt die Rücksichtnahme auf das Moment der Zweckmäßigkeit auch ein Abstellen auf den Zweck des Gesetzes und damit auch eine Berücksichtigung des rechtspolitischen Zieles, das mit Hilfe einer Ermessensbestimmung erreichbar gemacht werden soll¹³⁸. Im Einzelfall ist daher bei der Ermessensübung immer nach dem Zweck der Haftungsbestimmung zu fragen.

b) Die Akzessorietät und Subsidiarität als Ermessensgesichtspunkte

Neben den Ermessenskomponenten der Zweckmäßigkeit und Billigkeit sind die Akzessorietät und Subsidiarität der Haftung wesentliche Entscheidungsgesichtspunkten, die im Vorgehen der Abgabenbehörde einzubeziehen sind.

Die Akzessorietät verlangt, die Haftung vom Bestehen einer Schuld abhängig zu machen. Ist die Hauptschuld daher nicht oder nicht gültig entstanden oder bereits erloschen, so ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar. Eine Geltendmachung der Haftung wäre in diesem Fall außerhalb jeglichen Ermessenskalküls und schlicht rechtswidrig.

Bei der Wahl zwischen der Heranziehung des Abgabenschuldners und der Geltendmachung der Haftung wird bei der Handhabung des mit § 20 BAO eingeräumten Ermessens in aller

¹³³ VwGH 30.3.2000, 97/16/0189; vgl. *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2356.

¹³⁴ vgl. *Harder*, das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung, DB 1988, 2022 (2023) mwN.

¹³⁵ VwGH 30.3.2000, 97/16/0189.

¹³⁶ Vgl. VwGH 28.5.1993; 92/17/0293 mwN.

¹³⁷ *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2355 f.

¹³⁸ Vgl. *Stoll*, *Ermessen im Steuerrecht* (2001) 210; vgl. auch VwGH 28.5.1986, 85/13/0174 und VwGH 2.7.1987, 87/16/0052, wonach Zweckmäßigkeitserwägungen mit dem Sinn des Gesetztes in Einklang stehen müssen.

Regel von einer Subsidiarität der Haftung auszugehen sein¹³⁹. Doch sind verschiedene Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.

So darf die Haftung beispielsweise vor Heranziehung des Hauptschuldners geltend gemacht werden, wenn ansonsten die Einbringung der Abgabe gefährdet oder erschwert wäre¹⁴⁰. Umgekehrt wäre die vorrangige Heranziehung des Haftenden ermessenswidrig, wenn die Abgabenschuld beim Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann¹⁴¹. Jedenfalls dürfen Nachlässigkeiten, Versäumnisse oder unverständliche grobe Verstöße gegen die Pflichten der Abgabenbehörde nicht zum Nachteil des Haftenden ausschlagen. Ein Nachteil darf dem Haftenden insbesondere dann nicht angelastet werden, wenn dieser aus der Säumigkeit des Hauptschuldners oder aus dem Gegenstand der Haftung keine nennenswerten Vorteile zieht¹⁴².

Auch das vertragliche Innenverhältnis zwischen dem Hauptschuldner und dem Haftenden kann als Ermessensrichtlinie dienen¹⁴³.

Wann jedoch eine Geltendmachung gerechtfertigt ist, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Im Allgemeinen sind Haftungen Besicherungsinstitute¹⁴⁴. Mit diesem Hintergedanken ergibt sich eine gewisse Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zum Hauptschuldner. Ob dieser Grundsatz der Subsidiarität uneingeschränkt und bedingungslos auf alle Haftungsverhältnisse angewendet werden kann, ist wiederum im Einzelfall zu klären. Im Einzelfall kann nämlich die Subsidiarität durch andere - aus den einzelnen Haftungstatbeständen und aus den gem § 20 BAO sich ergebenden - Gesichtspunkten überschattet sein, sodass in Ausübung des Ermessens die Inanspruchnahme des Haftenden vor der des Erstschuldners ermessenskonform erscheint¹⁴⁵. Dies gilt vor allem auf dem Gebiet der Abzugssteuern, wo die Inanspruchnahme des Schuldners in vielen Fällen sogar ausgeschlossen und die Heranziehung des Haftenden als einzige Einhebungsmöglichkeit bleibt. Dies ist beispielsweise bei der Lohnsteuer gem § 82 EStG oder der Kapitalertragssteuer gem § 93 EStG¹⁴⁶ der Fall. Die primäre Heranziehung des Haftenden ist nach *Stoll* rechtspolitisch vertretbar, weil der Auszahlende die Steuerentrichtung

¹³⁹ Vgl VwGH 30.3.2000, 97/16/0189 zur Verpächterhaftung.

¹⁴⁰ Vgl VwGH 23.4.1992, 90/16/0196; zur Erbenhaftung; siehe auch *Ritz*, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs 2 ErbStG, ÖStZ 1991, 93ff.

¹⁴¹ So etwa in VwGH 31.10.1979, 1817/78; vgl auch *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 31; *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2356.

¹⁴² Vgl *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2356.

¹⁴³ *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2356, mwN.

¹⁴⁴ *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 7.

¹⁴⁵ *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 223.

¹⁴⁶ Hier jedoch wesentlich schwächer ausgeprägt.

zu Lasten des Empfängers vorzunehmen hat und durch ordnungsgemäße Abwicklung des Steuerabzugs und der Steuerabfuhr die Haftung von vornherein ausschließen kann¹⁴⁷. Erst bei Verabsäumung muss er damit rechnen, primär herangezogen zu werden.

Bei der Frage nach der Subsidiarität müssen vor allem folgende Gesichtspunkte miteinbezogen werden:

- Der Grad der Bindung und das Ausmaß der gemeinsamen Interessen des Haftenden und des Schuldners
- Die Gründe, die zur Verwirklichung des Haftungstatbestandes führen und ein evt Zufall, ein Versehen oder ein Irrtum (Verschuldenselement)
- Die Vorteile, welche der Schuldner und Haftende aus der gesetzlichen Haftungsbestimmung ziehen
- Abmachungen im Innenverhältnis zwischen Schuldner und Haftenden

All diese Gesichtspunkte sind der Zweckmäßigkeit gegenüberzustellen.

Im Haftungsbescheid hat die Behörde sodann ihre Ermessensentscheidung zu begründen und die wesentlichen Gesichtspunkte für ihre Entscheidung nachvollziehbar darzulegen. Dies dient vor allem der Überprüfbarkeit durch den Betroffenen. Diesem wird dadurch ermöglicht, sich mit den Ermessenserwägungen auseinander zu setzen und die Gründe für seine Inanspruchnahme zu überprüfen. Gegebenenfalls können darauf basierend Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid ergriffen werden.

¹⁴⁷ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 223.

ZWEITER TEIL

GESAMTSCHULD UND HAFTUNG IM EUROPÄISCHEN UMSATZSTEUERRECHT

A. Grundsätze für die Auslegung der MwStSystRL

Bevor auf die materiellen Bestimmungen der MwStSystRL zur Gesamtschuld und Haftung eingegangen wird, bedarf es einer Darlegung der „Grundsätze für die Auslegung der Richtlinie“.

Primär sind bei der Anwendung der MwStSystRL die Auslegungsmethoden und die allgemeinen Rechtsgrundsätze zu beachten¹⁴⁸. Letztere umfassen sowohl die allgemein gültigen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, als auch die spezifischen – aus der Rechtsprechung zur MwStSystRL entwickelten – Grundsätze.

Die Kenntnis dieser Auslegungsmethoden und -grundsätze stellt die Grundlage einer jeden wissenschaftlichen oder praktischen Auseinandersetzung mit der MwStSystRL dar.

I. Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts

Unter Auslegung versteht man allgemein die genaue Ermittlung des Inhalts geschriebener Worte und Sätze. Der Auslegung des Gemeinschaftsrechts kommt aus zweierlei Gründen sehr große Bedeutung zu: Erstens besteht das Erfordernis Gemeinschaftsrecht einheitlich und gemeinschaftskonform anzuwenden. Zweitens müssen teilweise unbestimmte Normen und Rechtsbegriffe präzisiert werden.

Die Auslegungskompetenz des Gemeinschaftsrechts obliegt nach Art 220 EGV den Gemeinschaftsgerichten – im besonderem dem EuGH. Der EuGH bedient sich dabei der allgemeinen – auch im innerstaatlichen Bereich anerkannten – Auslegungsmethoden. Zu diesen zählen die wörtliche, historische, systematische und teleologische Interpretation, sowie die analoge Anwendung des Gemeinschaftsrechts. Um den Besonderheiten des

¹⁴⁸ Nach *Kilches* ist neben diesen beiden Aspekten noch ein weiterer zu berücksichtigen, nämlich die Wirkung des Europäischen Mehrwertsteuerrechts auf die nationalen Rechtsordnungen, vgl. *Kilches*, Sammlung des Europäischen Mehrwertsteuerrechts (1998) 22, 34ff.

Gemeinschaftsrechts nachzukommen, ist der EuGH bemüht, den konventionellen Auslegungsmethoden eine gemeinschaftsspezifische Note zu verleihen¹⁴⁹. Beispielsweise soll durch eine vertrags- und richtlinienkonforme Auslegung die Eigenständigkeit und einheitliche Geltung des Gemeinschaftsrechts gewahrt werden.

1) Allgemeines

Gegenstand der Auslegung ist das gesamte Gemeinschaftsrecht. In Bezug auf das Mehrwertsteuerrecht jedoch primär die MwStSystRL.

2) Auslegungsmethoden

a) Wortinterpretation

Der Ausgangspunkt für die Auslegung der MwStSystRL ist ihr Wortlaut. Da die Richtlinie jedoch in derzeit 23 Amtssprachen verbindlich ist, muss das auf den Wortlaut einer Sprachfassung gewonnene Auslegungsergebnis anhand einer repräsentativen Anzahl anderer Sprachfassungen überprüft werden¹⁵⁰. Sofern eine Sprachfassung unklar ist oder von den übrigen abweicht, ist entsprechend der anderen Sprachfassungen auszulegen¹⁵¹.

Der Wortlaut liefert jedoch eher selten ein eindeutiges Ergebnis, weshalb der EuGH oft schnell vom Wortlaut zu anderen Auslegungsmethoden übergeht¹⁵². Dabei wird der Wortlaut gemäß dem Sinn und Zweck der Bestimmung ausgelegt bzw die Bestimmung in ihrem Gesamtzusammenhang (Systematik) betrachtet.

Die wörtliche Auslegung ist daher meist nicht ausreichend; dennoch sollte sie den Ausgangspunkt einer jeden Auseinandersetzung mit der MwStSystRL bilden. Ein völliger Verzicht würde – verständlicher Weise – der Willkür Tür und Tor öffnen¹⁵³.

¹⁴⁹ Borchardt in Lenz/Borchardt (Hrsg) EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 15.

¹⁵⁰ Borchardt in Lenz/Borchardt (Hrsg) EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 18.

¹⁵¹ Vgl EuGH 6.3.1997, C-167/95, Linthorst, Slg 1997 I-1195, Rn 16.

¹⁵² Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, Hutchison, Slg 2007 I-5247, Rn 81; Schlussantrag 14.12.2004, C-33/03, Kom/Vereinigtes Königreich, Slg 2005 I-1865, Rn 39; Schlussantrag 10.11.1992, C-193/91, Mohsche, Slg 1993 I-2615, Rn 10f; Vgl ebenso Anweiler, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 171.

¹⁵³ Ebenso Anweiler, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 171.

b) Historische Auslegung

Durch die historische Auslegung wird der Sinn einer Bestimmung anhand von historischen Materialien ermittelt. Dazu zählen im Sekundärrecht vor allem die Begründungserwägungen, die jedem gemeinschaftsrechtlichen Rechtsakt zwingend vorausgehen (Art 253 EGV).

Der MwStSystRL gehen 67 Begründungserwägungen voraus. Sie geben Aufschluss über die (subjektiven) Absichten und Zielsetzungen der Urheber. Begründungserwägungen sind zwar Bestandteil des Rechtsakts, doch gehören sie nicht zum eigentlichen Rechtstext und können daher - für sich genommen - keine verbindlichen Anordnungen beinhalten¹⁵⁴. Vielmehr muss die historische Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers erst durch die objektiven Ziele der Richtlinie, die mit Hilfe der teleologischen Methode ermittelt werden, überprüft werden. Ergeben sich Unterschiede, ist der teleologischen Methode der Vorrang zu geben¹⁵⁵. Dennoch geben die Begründungserwägungen wertvolle Hinweise und sind besonders im Rahmen der EuGH Rechtsprechung im Bereich der Mehrwertsteuer von großer Bedeutung¹⁵⁶. Begründungserwägungen werden dabei als Kontext zu den Einzelregelungen im Rahmen der systematischen Auslegung herangezogen¹⁵⁷.

Auch Protokollerklärungen können – unter gewissen Einschränkungen - zur historischen Auslegung herangezogen werden. Protokollerklärungen sind – meist unveröffentlichte - Überlegungen, die vom Rat oder der Kommission zum Erlass einer Richtlinie abgegeben wurden. Sie bieten wertvolle Hinweise für das Verständnis des Mehrwertsteuerrechts und können zur Auslegung herangezogen werden, wenn sie mit den Zielen bzw dem Wortlaut der Richtlinie vereinbar sind¹⁵⁸. Sie dürfen jedoch nicht berücksichtigt werden, sofern ihr Inhalt im Wortlaut der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden hat¹⁵⁹. Einseitige Protokollerklärungen von Mitgliedstaaten können hingegen nie für die Auslegung eines

¹⁵⁴ Anweiler, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 254f; anders Lohse in Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar Band VI (April 2007) Einführung Anm 23.

¹⁵⁵ Anweiler, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 254.

¹⁵⁶ EuGH 12.7.1988, 138/86, *Direct Cosmetics*, Slg 1988, 3937, Rn 23; Lohse, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in Achatz/Tumpel (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (57).

¹⁵⁷ Ebenso Lohse in Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar Band VI (April 2007) Einführung Anm 23.

¹⁵⁸ Schlussantrag 25.10.2007, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008 I-00000, Rn 50; Schlussantrag 11.1.2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007 I-7797, Rn 73; Schlussantrag 25.1.2007, C-278/05, *Robins*, Slg 2007 I-1053, Rn 81; anders Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte (2001) 22; vgl auch Anweiler, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 260, demnach der historischen Auslegung keine eigenständige Bedeutung mehr zukommt, wenn das Auslegungsergebnis bereits durch andere Methoden (Ziele bzw Wortlaut) ermittelt wurde.

¹⁵⁹ Schlussantrag 27.4.2006, C-128/05, *Kom/Österreich*, Slg 2006 I-9265, Rn 41, mwN.

Rechtsakts herangezogen werden. Dies würde die allgemeine Geltung der von den Gemeinschaftsorganen erlassenen Normen konterkarieren¹⁶⁰.

Ein Aufschluss über den tatsächlichen Willen des Normgebers kann auch durch die Entstehungsgeschichte einer Bestimmung erlangt werden. Dabei werden in Geltung stehende Rechtsvorschriften mit ihren Vorgängern bzw dem Kommissionsvorschlag verglichen. So hat beispielsweise der EuGH in *Genius Holding*¹⁶¹ eine Bestimmung der 6.MwStRL sowohl mit ihrer Vorgängerbestimmung in der 2.MwStRL, als auch mit dem Kommissionsvorschlag zur 6.MwStRL verglichen. Dabei ist er zu dem Ergebnis gekommen, dass die erfolgte Änderung der Bestimmung, auch eine Änderung des Bedeutungsgehalts zur Folge hatte¹⁶². Ebenso können Gemeinsamkeiten zu entsprechenden Auslegungsergebnissen führen¹⁶³.

Bei der Neufassung der MwStSystRL wurde bereits in der 3. Begründungserwägung auf die Kontinuität des Inhalts der früheren Richtlinien hingewiesen. Sowohl die Auslegungsergebnisse, als auch die ergangene EuGH-Rechtsprechung zur 6.MwStRL sind auf die neu gefasste MwStSystRL anzuwenden¹⁶⁴. Inhaltliche Änderungen sind nur insoweit erfolgt, als diese in Art 412 MwStSystRL taxativ aufgezählt wurden.

Trotz gewisser Anwendungsbereiche der historischen Auslegung ist diese Methode insgesamt gesehen von nachrangiger Bedeutung gegenüber den anderen Auslegungsmethoden. So können Begründungserwägungen oder Protokollerklärungen niemals dem Text einer Rechtsvorschrift entgegenhalten werden, wenn dieser klar und eindeutig ist¹⁶⁵. Die Entstehungsgeschichte einer Norm gilt eher als (statische) Hilfsbegründung und kann für sich allein nicht ausschlaggebend sein¹⁶⁶. Vielmehr handelt es sich bei der MwStSystRL um eine dynamische, stetig wachsende Materie, welche einer ebenso flexiblen, aber systematisch-teleologisch richtigen Interpretation bedarf.

¹⁶⁰ EuGH 30.1.1985, 143/83, *Kom/Dänemark*, Slg 1985 S 427, 3. Leitsatz.

¹⁶¹ EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding*, Slg 1989, 4227.

¹⁶² EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding*, Slg 1989, 4227, Rn 12 ff; ebenso in EuGH 1.6.1961, 15/60, *Simon*, Slg 1961 S 225.

¹⁶³ EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Slg I-743, Rn 10.

¹⁶⁴ *Lohse* in *Rau/Dürrwächter*, UStG Kommentar Band VI (April 2007) Einführung Anm 24.

¹⁶⁵ Vgl Schlussantrag 25.1.2007, C-278/05, *Robins*, Slg 2007 I-1053, Rn 81; vgl *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 263, mwN.

¹⁶⁶ Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, *Hutchison*, Slg 2007 I-5247, Rn 83, mwN.

c) Systematische Auslegung

Der systematischen Interpretation kommt in der Rechtsprechung des EuGH große Bedeutung zu. Aufgrund ihres engen Zusammenhanges mit der teleologischen Interpretation werden diese beiden Auslegungsmethoden häufig gemeinsam dargestellt¹⁶⁷ und dementsprechend auch vom EuGH nicht immer klar getrennt¹⁶⁸. Die teleologische Interpretation stellt auf den Sinn und Zweck bzw auf die Ziele einer Vorschrift ab, wohingegen die Systematik auf den Kontext, in dem eine Vorschrift geregelt ist, achtet. Dabei werden die Bestimmungen in ihrem Zusammenhang miteinander betrachtet und Rückschlüsse auf deren Inhalt und Zweck (wiederum der Zusammenhang zur teleologischen Auslegung!) gewonnen.

Die systematische Auslegung berücksichtigt außerdem einen einheitlichen, gemeinschaftsspezifischen Begriffsinhalt von Wörtern. Es würde nämlich der Systematik einer Rechtsvorschrift widersprechen, ein und denselben Begriff auf verschiedene Weise auszulegen. Die dadurch entstandenen Begriffsbestimmungen können - iS der autonomen Auslegung des EuGH - von den nationalen Rechtsbegriffen abweichen¹⁶⁹.

Primärrechtskonforme Auslegung

Ein Sonderfall der systematischen Methode ist die primärrechtskonforme Auslegung von Richtlinien und Verordnungen. Diese unterscheidet sich von der systematischen Auslegung dadurch, dass nicht Normen auf selber Ebene (Sekundärrecht mit Sekundärrecht) miteinander verglichen werden, sondern höherrangige mit nachrangigen Normen (Primärrecht mit Sekundärrecht)¹⁷⁰.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine Bestimmung des sekundären Gemeinschaftsrechts möglichst iS des EGV und der allgemeinen Rechtsgrundsätze auszulegen¹⁷¹. Im Bereich des Mehrwertsteuerrechts ist vor allem im Lichte des Diskriminierungsverbotes¹⁷², des Art 90 EGV (ex Art 95 EGV) und der allgemeinen

¹⁶⁷ Vgl zu sog systematisch-teleologischen Interpretation: *Borchardt in Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 24ff; *Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte (2001) 20 ff.

¹⁶⁸ Vgl *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 200.

¹⁶⁹ *Borchardt in Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 25; vgl auch EuGH 4.5.2006, C-169/04, *Abbey National*, Slg 2006 I-4027, 1. Leitsatz zum autonomen Begriff der „Verwaltung“ von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften.

¹⁷⁰ Vgl *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 186.

¹⁷¹ *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 185 f, mwN.

¹⁷² Siehe dazu ZWEITER TEIL Kapitel A II 2b 30.

Rechtsgrundsätze¹⁷³ auszulegen. Grundsätzlich ist zwar von einer Primärrechtskonformität der MwStSystRL auszugehen; ergeben sich aber verschiedene Auslegungsvarianten, so ist immer jene zu wählen, die den Verpflichtungen des EGV nicht entgegensteht¹⁷⁴.

d) Teleologische Auslegung

Bei der teleologischen Interpretation werden der Sinn und Zweck¹⁷⁵, sowie die mit der Regelung verfolgten Ziele¹⁷⁶ berücksichtigt. Allgemein gesprochen kommt es bei dieser Auslegungsmethode auf den Zweck der Richtlinie, die sog „ratio legis“, an¹⁷⁷.

Im Bereich der Mehrwertsteuer berücksichtigt der EuGH neben dem Ziel der im konkreten Fall auszulegenden Einzelbestimmung¹⁷⁸, immer auch die allgemeinen Ziele der MwStSystRL¹⁷⁹. Oberstes Ziel dabei ist die Schaffung eines Binnenmarktes; dieser soll Wettbewerbsverzerrungen vermeiden und den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr innerhalb der Mitgliedstaaten fördern¹⁸⁰. Hauptziele sind einerseits die Schaffung einer einheitlichen, steuerlichen Grundlage für alle Wirtschaftsteilnehmer und andererseits die steuerliche Gleichbehandlung aller gleichartigen Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb der EU - ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebsweges (Neutralitätsgrundsatz). Diese allgemeinen Ziele sind nach Ansicht des EuGH weit auszulegen; Einschränkungen und Ausnahmen hingegen eng¹⁸¹.

Generell ist der EuGH bei der teleologischen Interpretation um eine „gemeinschaftsfreundliche“ Auslegung, bei der die Ziele der Normen am besten verwirklicht bzw gefördert werden, bemüht. Darüber hinaus darf das Auslegungsergebnis auch nicht mit den grundlegenden Prinzipien des Vertrags in Widerspruch stehen¹⁸².

¹⁷³ Siehe dazu ZWEITER TEIL Kapitel A II 36 ff.

¹⁷⁴ EuGH 5.5.1982, 15/81, *Schul*, Slg 1982 S 1409, 2. Leitsatz.

¹⁷⁵ EuGH 6.11.2003, C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung*, Slg 2003 I-12911, Rn 40; EuGH 25.5.1993, C-193/91, *Mohsche*, Slg 1993 I-2615, Rn 13.

¹⁷⁶ Zuletzt in EuGH 3.4.2008, C-442/05, *Torgau-Westelbien*, Slg 2008 I-, Rn 30, mwN.

¹⁷⁷ *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 198.

¹⁷⁸ Vgl zu dem Ziel der Befreiungsbestimmung des Art 13 Teil B lit d Nr 6 der 6.MwStRL (nunmehr Art 135 Abs 1 lit g MwStSystRL) Schlussantrag 8.9.2005, C-169/04, *Abbey National*, Slg 2006 I-4027, Rn 67 f.

¹⁷⁹ Schlussantrag 11.1.2007, C-184/05, *Twoh International*, Slg 2007 I-7897, Rn 18.

¹⁸⁰ Vgl 4. Begründungserwägung der RL 2006/112/EG 28.11.2006, ABl L 347 S 1 (MwStSystRL).

¹⁸¹ Sog Regel-/Ausnahme-Prinzip; vgl *Borchardt* in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 31, mwN; sowie EuGH 5.10.2004, C-397/01, *Pfeiffer*, Slg 2004 I-8835, Rn 52; vgl auch EuGH 2.10.2003, C-147/01, *Weber's Wine World*, Slg 2003 I-11365, Rn 95.

¹⁸² *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 236.

Die teleologische Interpretation ist eine umfassende und häufig verwendete Methode der Rechtsprechung des EuGH. *Anweiler* äußert jedoch wegen zu großer Subjektivität bei der Feststellung von Sinn und Zweck bzw den Zielen einer Norm Bedenken gegen diese Auslegungsmethode¹⁸³. Diese Gefahr lässt sich jedoch durch eine Verbindung mit der systematischen Auslegungsmethode abstützen, weil diese zumeist einigermaßen feste Maßstäbe für die Bewertung liefert (zB der Kontext der Vorschrift)¹⁸⁴. Außerdem sind auch der teleologischen und systematischen Auslegung Grenzen in dem eindeutigen Wortlaut gesetzt¹⁸⁵.

e) Analoge Anwendung des Gemeinschaftsrechts

Die Analogie kann als Sonderform der Auslegungstechnik des EuGH angesehen werden. Die Analogie versetzt den EuGH-Richter in die Lage, Regelungslücken aus dem Gemeinschaftsrecht - dh aus dem eigenen Rechtssystem heraus - zu schließen, ohne dabei im eigentlichen Sinne „neues“ Recht zu schaffen¹⁸⁶. Dies scheint legitim, da im Bereich des Primärrechts und der MwStSystRL bestehende Lücken ansonsten nur durch einstimmige (und damit langwierige) Vertrags- bzw Richtlinienänderungen geschlossen werden könnten.

Eines der aufschlussreichsten EuGH Judikate zur Zulässigkeit von Analogie im Sekundärrecht ist das Urteil *Krohn*¹⁸⁷. Darin wurden erstmals die Voraussetzungen für eine Analogie abstrakt formuliert: *„Wirtschaftsteilnehmer können sich dann mit Erfolg auf die entsprechende Anwendung einer Verordnung berufen, die ihren Fall eigentlich nicht erfasst, wenn sie dartun, dass die für sie geltende Regelung*

- *zum einen der Regelung, auf deren analoge Anwendung sie sich berufen, weitgehend entspricht und*
- *zum anderen eine Lücke enthält, die mit einem höherrangigen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts unvereinbar ist und die durch die entsprechende Anwendung geschlossen werden kann“*¹⁸⁸.

Dieses Urteil erging iZm einer Verordnungsbestimmung, die die Annullierung von

¹⁸³ *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 237.

¹⁸⁴ Ebenso *Anweiler*, aaO, der seine Bedenken gleichermaßen wieder entkräftigt.

¹⁸⁵ Schlussantrag 14.12.2000, C-322/99, *Fischer*, Slg 2001 I-4049, Rn 54 f.

¹⁸⁶ *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 305.

¹⁸⁷ EuGH 12.12.1985, 165/84, *Krohn*, Slg 1985, 3997.

¹⁸⁸ EuGH 12.12.1985, 165/84, *Krohn*, Slg 1985, 3997, 1. Leitsatz, unter „*höherrangigen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts*“ werden das primäre Vertragsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze verstanden.

Einfuhrlizenzen für eine gewisse Pflanzengattung aus Drittstaaten betraf, nicht jedoch die Einfuhr aus Thailand. Der EuGH erblickte darin einen Verstoß gegen den allgemeinen Rechtsgrundsatz der Gleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern, die sich in einer vergleichbaren Lage befinden¹⁸⁹.

Die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht hat sich bislang zwar noch nie explizit auf das „*Krohn-Urteil*“ bezogen, doch ist sie dessen Inhalt häufig gefolgt; so wurden Analogieschlüsse wegen Unvergleichbarkeit der Sachverhalte verneint¹⁹⁰. Kläger oder Parteien wenden Analogie gerne als Argument für ihre Position ein; meist jedoch ohne Erfolg¹⁹¹. Der Generalanwalt der Rechtsache *Scandic Gasabäck* hat zur Analogie im Mehrwertsteuerrecht sehr klare Worte gefunden: Demnach verstößt die analoge Auslegung gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Steuerrecht. Die Gerichte dürfen nicht über den im Gesetz zum Ausdruck gekommenen Willen hinausgehen, indem sie Steuern für von dessen Wortlaut nicht erfasste Tatbestände gutheißen¹⁹².

Ein Analogieschluss in der MwStSystRL wurde bisher ausdrücklich nur einmal zugelassen¹⁹³. Im Sinne der Rechtssicherheit wurde die vierjährige Verjährungsfrist - die für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel normiert ist - analog auf Vertragsverletzungsverfahren zur Nachzahlung von Mehrwertsteuereigenmitteln angewendet.

Analoge Anwendungen des Mehrwertsteuerrechts scheinen daher grundsätzlich zulässig, wenn die Sachverhalte vergleichbar sind und eine primärrechtskonforme Auslegung die Analogie rechtfertigt. Restriktiv ist die bisherige Judikatur jedoch bei der analogen Ausweitung von Steuertatbeständen. Der Anwendungsbereich der Richtlinie kann daher nie auf Fälle erweitert werden, für deren Regelung die Richtlinie nicht gedacht ist bzw die von ihrem Wortlaut nicht erfasst sind.

¹⁸⁹ EuGH 12.12.1985, 165/84, *Krohn*, Slg 1985, 3997, Rn 27.

¹⁹⁰ Vgl beispielsweise Schlussantrag 29.3.2007, C-97/06, *Navicon*, Slg 2007 I-8755, Rn 13; Schlussantrag 22.6.2006, C-228/05, *Stradasfalti*, Slg 2006 I-8391, Rn 49.

¹⁹¹ Vgl beispielsweise Schlussantrag 16.2.2005, C-354/03, *Optigen*, Slg 2006 I-483, Rn 37; Schlussantrag 16.5.2002, C-269/00, *Seeling*, Slg 2003 I-4101, Rn 30 f; Schlussantrag 25.5.2000, C-76/99, *Kom/Frankreich*, Slg 2001 I-249, Rn 18; Schlussantrag 30.4.1998, C-181/97, *Kooy*, Slg 1999 I-483, Rn 32.

¹⁹² Schlussantrag 23.11.2004, C-412/03, *Scandic Gasabäck*, Slg 2005 I-743, Rn 42; Ebenso Schlussantrag 24.3.1988, 10/87, *Queen*, Slg 1988, 3281, Rn 12.

¹⁹³ Vgl EuGH 12.9.2000, C-359/97, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2000 I-6355, 4. Leitsatz.

3) Rangordnung der Auslegung

Ausgangspunkt einer jeden Interpretation sollte der Wortlaut bzw ein Textvergleich der verschiedenen Sprachfassungen der MwStSystRL sein¹⁹⁴. Von diesem ausgehend werden meist Überlegungen zur historischen Auslegung angestellt, bevor auf systematische und teleologische Wertungen übergegangen wird. Hierbei ist jedoch der historischen Auslegungsmethode klar der Nachrang zu geben¹⁹⁵.

Bei verschiedenen möglichen Auslegungen einer Gemeinschaftsvorschrift ist derjenigen der Vorzug zu geben, die die praktische Wirksamkeit der Vorschrift zu wahren geeignet ist¹⁹⁶. Die Systematik sowie der objektive Sinn und Zweck einer Bestimmung geben daher oft den Ausschlag für die Auslegung. Dennoch dürfen die dadurch gewonnenen Auslegungsergebnisse nie dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung widersprechen¹⁹⁷.

Abgesehen von dem Nachrang der historischen Auslegung, muss daher mit generalisierenden Aussagen über die Rangordnung der Auslegungsmethoden untereinander zurückhaltend vorgegangen werden¹⁹⁸.

II. Allgemeine und gemeinschaftsrechtsspezifische Rechtsgrundsätze

Bei der Interpretation der MwStSystRL nehmen - neben den Auslegungsmethoden - die allgemeinen Rechtsgrundsätze eine bedeutende Rolle ein. Diese dienen oft iRd teleologischen Interpretation als Hilfe, um den Zielen der MwStSystRL gerecht zu werden. Da die allgemeinen Rechtsgrundsätze zum ungeschriebenen Primärrecht der Gemeinschaftsrechtsordnung gehören, kann bei ihrer Anwendung auch von einer primärrechtskonformen Auslegung gesprochen werden¹⁹⁹.

1) Allgemeines

Die Entwicklung von allgemeinen Rechtsgrundsätzen wird durch die vielfach fragmentarischen Regelungen des Gemeinschaftsrechts begründet. Dieser Umstand erforderte

¹⁹⁴ Vgl Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, *Hutchison*, Slg 2007 I-5247, Rn 81 ff.

¹⁹⁵ Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, *Hutchison*, Slg 2007 I-5247, Rn 83.

¹⁹⁶ EuGH 9.3.2000, C-437/97, *Wein & Co*, Slg 2000 I-1157, Rn 41.

¹⁹⁷ Schlussantrag 14.12.2000, C-322/99, *Fischer*, Slg 2001 I-4049, Rn 55.

¹⁹⁸ Vgl *Anweiler*, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997) 385.

¹⁹⁹ Vgl zur systematischen Auslegung ZWEITER TEIL Kapitel A I 2c 32 ff.

eine einheitliche Auslegung bzw. Lückenschließung durch den EuGH²⁰⁰. Zum ersten Mal berief sich der EuGH im *Algera-Urteil*²⁰¹ im Jahr 1957 auf die in Art 288 Abs 2 EGV positiv geregelten „*allgemeinen Rechtsgrundsätze*“ als normative Entscheidungsgrundlage²⁰². Art 288 EGV bezieht sich zwar nur im Bereich der Amtshaftung auf „*die allgemeinen Rechtsgrundsätze, welche den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsam sind*“, dennoch werden sie vom EuGH - über diese Fälle hinausgehend – zur Auslegung und Lückenschließung im Gemeinschaftsrecht herangezogen²⁰³.

Nach Art 220 EGV obliegt den Gemeinschaftsgerichten (EuGH und EuG) „*die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung dieses Vertrages*“. Aus dem Wortlaut „*Wahrung des Rechts*“ wird die Bildung und Heranziehung von allgemeinen Rechtsgrundsätzen abgeleitet. Diese sollen zur Schließung von Lücken und zur Ergänzung des unvollständigen Gemeinschaftsrechts dienen²⁰⁴.

Zur Bildung der allgemeinen Rechtsgrundsätze bedient sich der EuGH primär der gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten²⁰⁵. Bereits bestehende allgemeine Rechtsgrundsätze und Prinzipien der einzelnen Mitgliedstaaten werden miteinander verglichen, um in der Folge die beste, den Zielen der Gemeinschaft entsprechende Lösung zu finden. In der Lehre hat sich diese Methodik als sog. „kritisch-wertende Rechtsvergleichung“ durchgesetzt²⁰⁶, welche auch vom EuGH anerkannt wurde²⁰⁷. *Tridimas* umschreibt die Entstehungsgeschichte der allgemeinen Rechtsgrundsätzen in folgender Metapher: „*The general principles of law are children of national law but, as brought up by the Court, they become enfants terribles: they are extended, narrowed, restated, transformed by a creative and eclectic judicial process.*“

Mittlerweile sind die allgemeinen Rechtsgrundsätze zumal für Auslegungszwecke gemeinhin anerkannt²⁰⁸ und zählen neben dem Gewohnheitsrecht zum ungeschriebenen, primären Gemeinschaftsrecht²⁰⁹. Allgemeine Rechtsgrundsätze sind demnach Sätze von

²⁰⁰ *Jacoby*, Allgemeine Rechtsgrundsätze (1997) 13f.

²⁰¹ EuGH 12.7.1957, 7/56, 3/57 bis 7/57, *Dineke Algera gegen Gemeinsame Versammlung*, Slg 1957 S 91.

²⁰² *Jacoby*, Allgemeine Rechtsgrundsätze (1997) 14.

²⁰³ Vgl *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rz 243.

²⁰⁴ *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rz 730.

²⁰⁵ *Jacoby*, Allgemeine Rechtsgrundsätze (1997) 259.

²⁰⁶ Vgl *Jacoby*, Allgemeine Rechtsgrundsätze (1997) 273 mwN.

²⁰⁷ Schlussantrag des Generalanwalts Roemer 13.7.1971, 5/71, *Aktien-Zuckerfabrik Schöppenstedt*, Slg 1971, S 975 (990); siehe auch *Jacoby*, Allgemeine Rechtsgrundsätze (1997) 273 mwN.

²⁰⁸ Vgl *Lecheler*, Neue allgemeine Rechtsgrundsätze im Gemeinschaftsrecht? (2004) 6.

²⁰⁹ *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rz 240f.

grundsätzlicher Bedeutung mit Rechtscharakter, dh sie binden sowohl Behörden als auch Gerichte²¹⁰. Sie unterscheiden sich jedoch dadurch von Rechten, als sie „eingehalten“ werden und erst durch Rechtsakte und Durchführungsvorschriften in positives Recht umgesetzt werden²¹¹. Dieser Umstand macht den bloßen Rechtsgrundsatz in seiner Anwendung sehr dehnbar und die darauf basierenden Entscheidungen schwer prognostizierbar. Dennoch sind der Rechtsprechung einige klare Positionen zu entnehmen.

So hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung sowohl materielle, allgemeine Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts (Verhältnismäßigkeit, Rechtssicherheit, Vertrauensschutz, Rechtsklarheit usw), als auch Grundrechtsgarantien für die Gemeinschaftsbürger (Berufsausübungsfreiheit, Vereinigungsfreiheit, Eigentumsgarantie, Schutz der Privatsphäre usw) entwickelt. Im Bereich der Mehrwertsteuer hat der Gerichtshof neben den allgemeinen Grundsätzen noch gemeinschaftsrechtsspezifische Rechtsgrundsätze aus dem geschriebenen Gemeinschaftsrecht (vor allem der MwStSystRL) abgeleitet²¹². Sowohl den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts, als auch den besonderen – aus der MwStSystRL abgeleiteten – Rechtsgrundsätzen kommt bei der Umsetzung und Auslegung der MwStSystRL große Bedeutung zu. So hat der EuGH beispielsweise in seinem Urteil *Federation of Technological Industries* die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit als bei der Auslegung der Bestimmung über die Gesamtschuld als besonders beachtenswert qualifiziert²¹³.

2) Allgemeine Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts

a) Allgemeine Bemerkungen

Neben den hier dargestellten allgemeinen Rechtsgrundsätzen gibt es noch eine Reihe anderer Grundsätze, wie beispielsweise das Recht auf Verteidigung oder die Wahrung der Grundrechte. Hier sollen jedoch nur allgemeine Rechtsgrundsätze erwähnt werden, die auch in der Rechtsprechung zum gemeinsamen Mehrwertsteuerrecht eine Rolle spielen.

²¹⁰ Reichelt, Europarecht – Einführung und Grundsatzjudikatur (2002) 47.

²¹¹ Lecheler, Neue allgemeine Rechtsgrundsätze im Gemeinschaftsrecht? (2004) 9f.

²¹² Vgl hierzu zu anderen Bereichen Lecheler, Neue allgemeine Rechtsgrundsätze im Gemeinschaftsrecht? (2004) 12f.

²¹³ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Leitsatz.

b) Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts

In jedem Mitgliedstaat der EU gelten zwei Rechtsordnungen: Die nationale und die Gemeinschaftsrechtsordnung. Unumstritten ist in diesem Zusammenhang der Vorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber dem nationalen Recht. Der EuGH hat diesen Vorrang aus Art 249 EGV abgeleitet. Ohne diesen Vorrang – so argumentiert der EuGH – würde dem Gemeinschaftsrecht sein Charakter als Gemeinschaftsrecht aberkannt und die Rechtsgrundlage der Gemeinschaft selbst in Frage gestellt werden²¹⁴.

Die Mehrwertsteuerrichtlinie genießt dadurch Vorrang vor entgegenstehenden nationalen Vorschriften. Ebenso aus Art 249 EGV wird der Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien abgeleitet. Siehe dazu sogleich.

c) Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien

Richtlinien sind grundsätzlich nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich und haben keine unmittelbare Wirkung²¹⁵. Im Gegensatz zu Verordnungen, die in allen ihren Teilen verbindlich und unmittelbar anwendbar sind – bedürfen Richtlinien der konkreten Ausformung durch den Mitgliedstaat²¹⁶. Dies erfolgt im Regelfall durch ein formelles Gesetz; ein Erlass oder bloße Verwaltungspraxis stellen keine ausreichende Umsetzung von Richtlinien dar²¹⁷. Unter gewissen Voraussetzungen können jedoch auch Richtlinien unmittelbare Wirkung entfalten²¹⁸. Damit ist die Fähigkeit des Gemeinschaftsrechts gemeint, direkt – also ohne Dazwischentreten eines nationalen Hoheitsaktes – Bindungswirkung für nationale Behörden und Gerichte zu entfalten²¹⁹.

Eine Bestimmung einer Richtlinie ist direkt anwendbar, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

²¹⁴ Vgl. Hetmeier in Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/EGV⁴ (2006) Art 249 Rn 24.

²¹⁵ Hetmeier in Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/EGV⁴ (2006) Art 249 Rn 10.

²¹⁶ Achatz, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in Achatz/Tumpel (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (27).

²¹⁷ Achatz, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in Achatz/Tumpel (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (28).

²¹⁸ Vgl. Hetmeier in Lenz/Borchardt (Hrsg.), EUV/EGV⁴ (2006) Art 249 Rn 13, der auf die st. Rspr. des EuGH verweist.

²¹⁹ Vgl. Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007) Rz 163.

- keine fristgerechte bzw eine unrichtige Umsetzung²²⁰
- die Bestimmung ist inhaltlich unbedingt und hinreichend genau²²¹
- und sie verleiht dem Einzelnen nur Recht und legt ihm keine Verpflichtungen auf²²².

Im Übrigen entfaltet eine Richtlinie nie unmittelbare Wirkung zwischen Privaten (horizontale Wirkung), sondern nur zwischen einem Privaten und dem Mitgliedstaat (vertikale Wirkung)²²³.

In der MwStSystRL sind die meisten Bestimmungen unbedingt und hinreichend genau definiert²²⁴. Ein Steuerpflichtiger kann sich daher vor dem nationalen Gericht und auch gegenüber den Finanzbehörden²²⁵ auf die Bestimmungen der Richtlinie berufen, wenn ihre vollständige Anwendung durch nationales Recht nicht gewährleistet ist²²⁶. Dies ist nicht nur dann der Fall wenn die Umsetzung unterblieben oder unzureichend ist, sondern auch, wenn die – ordnungsgemäß umgesetzte - nationale Maßnahme nicht entsprechend den Zielen der Richtlinie angewendet wird²²⁷.

Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien kann daher zur Folge haben, dass die nationalen Finanzbehörden richtlinienwidriges, nationales Recht unangewendet zu lassen haben und stattdessen die Richtlinie direkt anwenden müssen²²⁸.

²²⁰ Schlussantrag 20.3.1997, C-286/94, *Molenheide*, Slg 1997 I-7281, Rn 32.

²²¹ EuGH 28.6.2007, C-363/05, *JP Morgan*, Slg 2007 I-5517, Rn 58.

²²² EuGH 26.2.1986, 152/84, *Marshall*, Slg 1986, 723, Rn 48; Vgl dazu auch *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (29 ff), *Achatz* spricht in diesem Zusammenhang von „für den Bürger günstigere Richtlinienrecht“ und führt ausführlich zu den damit verbundenen Schwierigkeiten aus.

²²³ Schlussantrag 25.9.2003, C-397/01, *Pfeiffer ua*, Slg 2004 I-8835, Rn 109; ebenso Schlussantrag 15.2.2007, C-411/05, *Palacios de la Villa*, Slg 2007 I-8531, Rn 103 und 110 ff, mwN.

²²⁴ *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (29).

²²⁵ *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (29).

²²⁶ Vgl EuGH 8.6.2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Slg 2006 I-4999, Rn 29.

²²⁷ EuGH 8.6.2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Slg 2006 I-4999, Rn 29; vgl zur Abgrenzung zur richtlinienkonformen Auslegung von nationalem Recht ZWEITER TEIL Kapitel A II 2d 41 ff.

²²⁸ *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) (29).

d) Grundsatz der gemeinschaftskonformen Auslegung nationalen Rechts

Allgemein

Die gemeinschaftskonforme Auslegung soll Einheit und Gleichheit innerhalb der Gemeinschaftsrechtsordnung schaffen²²⁹. Sie ergibt sich einerseits aus Art 10 EGV, wonach Mitgliedstaaten alle geeigneten Maßnahmen zur Erfüllung der Verpflichtungen aus dem EGV zu treffen haben, und andererseits aus Art 249 EGV, welcher den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auferlegt, die in Richtlinien vorgesehenen Ziele zu erreichen²³⁰. Der EuGH spricht oftmals vom „Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts“²³¹. Danach muss das nationale Gericht das innerstaatliche Recht anhand des Wortlauts und des Zweckes der MwStSystRL auslegen²³². Eine bloß richtlinienkonforme Praxis – ohne entsprechende gesetzliche Umsetzung – ist nicht ausreichend, um Gemeinschaftskonformität herzustellen²³³. Dies würde den Grundsätzen der Klarheit und Rechtssicherheit widersprechen²³⁴.

Alle Träger der öffentlichen Gewalt, dh die Verwaltung, die Gerichte und auch der Gesetzgeber selbst sind zur richtlinienkonformen Auslegung verpflichtet²³⁵. Nicht nur bei der Umsetzung in nationales Recht ist auf die Richtlinienkonformität zu achten, sondern auch bei der Anwendung von bereits umgesetzten nationalen Vorschriften. Sofern nationale Maßnahmen die Richtlinie zwar ordnungsgemäß umsetzen, aber die mit der Richtlinie verfolgten Ziele trotzdem nicht erreichen, so kann sich der Einzelne (direkt) auf die Bestimmung der Richtlinie berufen (unmittelbare Wirkung von Richtlinien). Dies jedoch nur, sofern die Bestimmung der Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist²³⁶.

²²⁹ Vgl Schlussantrag 24.1.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325, Rn 36.

²³⁰ EuGH 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325, 1. Leitsatz; vgl hierzu auch *Borchardt* in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 36.

²³¹ Erstmals erwähnt in EuGH 10.4.1984, 14/83, *Von Colson und Kamann*, Slg 1984, 01891, Rn 26; siehe ferner EuGH 13.11.1990, C-106/89, *Marleasing*, Slg 1990, I-4135, Rn 8; EuGH 14.7.1994, C-91/92, *Faccini Dori*, Slg 1994, I-3325, Rn 26; EuGH 5.10.2004, C-397/01, *Pfeiffer ua*, Slg 2004, I-8835, Rn 113.

²³² Vgl EuGH 10.4.1984, 14/83, *Von Colson und Kamann*, Slg 1984, 01891, Rn 26.

²³³ Vgl auch *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (2001) 21 (28).

²³⁴ Schlussantrag 14.12.2004, C-33/03, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2005, I-1865, Rn 47.

²³⁵ EuGH 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325, 1. Leitsatz; Vgl auch *Borchardt* in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 38.

²³⁶ EuGH 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325, 2. Leitsatz.

Abgrenzung zum Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien

Die gemeinschaftskonforme Auslegung von nationalem Recht weist eine gewisse Ähnlichkeit mit dem „Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien“²³⁷ auf und wird auch vom EuGH nicht immer klar abgegrenzt²³⁸. Dennoch ist die Unterscheidung vor allem bei negativen Folgen für den Steuerpflichtigen von Bedeutung.

Im Rahmen der unmittelbaren Wirkung kann die Richtlinie dem Einzelnen bloß Rechte verleihen, aber keine Verpflichtungen auferlegen²³⁹. Im Fall der richtlinienkonformen Auslegung können jedoch auch Verpflichtungen auferlegt werden. Dies deshalb, weil dabei nicht die Richtlinie selbst dem Einzelnen Rechte oder Verpflichtungen auferlegt, sondern das nationale Recht, das in Einklang mit der Richtlinie anzuwenden ist²⁴⁰.

Mit der richtlinienkonformen Auslegung wird daher versucht, innerhalb des nationalen Rechts ein gemeinschaftskonformes Ergebnis zu finden. Dies kann unter Umständen auch negative Auswirkungen für den Einzelnen zur Folge haben²⁴¹. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien kommt hingegen dann zum Tragen, wenn eine gemeinschaftskonforme Auslegung keine Deckung mehr im Wortlaut der nationalen Vorschrift findet; dh wenn das Gemeinschaftsrecht vom Gesetzgeber unrichtig umgesetzt wurde²⁴². Dabei darf jedoch nur für den Bürger günstigeres Richtlinienrecht zur Anwendung kommen²⁴³.

Durch die Abgrenzung der unmittelbaren Wirkung zur richtlinienkonformen Auslegung ist damit auch ihre Grenze definiert. Diese liegt dort, wo die richtlinienkonforme Auslegung klar dem Wortlaut des nationalen Rechts widersprechen würde (dh wenn contra legem ausgelegt wird)²⁴⁴. Insofern ergibt sich auch eine Rangordnung der beiden Möglichkeiten. Nach

²³⁷ Siehe oben ZWEITER TEIL Kapitel A II 2c 39 ff.

²³⁸ EuGH 8.6.2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Slg 2006 I-4999, Rn 28 f.

²³⁹ Siehe oben ZWEITER TEIL Kapitel A II 2c 39 ff.

²⁴⁰ Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, *Hutchison*, Slg 2007 I-5247, Rn 148.

²⁴¹ Vgl Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, *Hutchison*, Slg 2007 I-5247, Rn 147, mwN.

²⁴² *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (32).

²⁴³ Vgl dazu ausführlich *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (29 ff), welcher dabei auf die nicht immer eindeutige Feststellbarkeit vom günstigeren Richtlinienrecht hinweist.

²⁴⁴ Vgl dazu EuGH 16.6.2005, C-105/03, *Pupino*, Slg 2005, I-5285, Rn 47. Dieses Urteil betraf einen auf den EU-Vertrag gestützten Rahmenbeschluss. Die zitierte Feststellung gilt aber auch für Richtlinien nach dem EG-Vertrag. Vgl Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, *Hutchison*, Slg 2007 I-5247, Rn 150.

ständiger Rechtsprechung des EuGH ist der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation der Vorrang zu geben²⁴⁵. Demzufolge ist zuerst ein Versuch der gemeinschaftskonformen Auslegung zu unternehmen und erst im Falle des Scheiterns kommt es zur unmittelbaren Wirkung der Richtlinie, sofern die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt sind²⁴⁶.

Die gemeinschaftskonforme Auslegung von nationalen Bestimmungen ist außerdem unzulässig, wenn sie ein Verhalten für strafbar erklären würde, das allein nach nationalem Recht nicht strafbar wäre²⁴⁷.

Abgrenzung zu den Auslegungsmethoden

Die gemeinschaftskonforme Auslegung ist von den verschiedenen Auslegungsmethoden des Gemeinschaftsrechts²⁴⁸ (teleologische, systematische, ua) zu unterscheiden²⁴⁹. Im Gegensatz zu diesen soll die gemeinschaftskonforme Auslegung die richtige Umsetzung und Auslegung des nationalen Rechts gewährleisten. Die Auslegungsmethoden hingegen dienen der genauen Ermittlung des Inhalts geschriebener Worte und Sätze des Gemeinschaftsrechts (beispielsweise der MwStSystRL). Sie stellen also quasi einen ersten Schritt zur gemeinschaftskonformen Auslegung dar. Denn erst wenn der Sinn und Zweck der MwStSystRL erfasst sind, kann die ordnungsgemäße Umsetzung und eine - den Zielen der Richtlinie entsprechende - Anwendung von nationalem Recht überprüft werden²⁵⁰.

Die richtlinienkonforme Auslegung ermöglicht es daher dem Steuerpflichtigen gegenüber Finanzbehörden und Gerichten die Ziele der MwStSystRL durchzusetzen und richtlinienwidriges, nationales Recht unangewendet zu lassen.

Zusammenfassung

Nationale Bestimmungen im Bereich der Mehrwertsteuer müssen immer auf ihre Konformität mit der MwStSystRL geprüft werden. Bei Zweifeln über die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung können bzw. müssen die nationalen Gerichte den

²⁴⁵ Vgl. EuGH 27.2.2003, C-327/00, *Santex*, Slg. 2003 I-1877.

²⁴⁶ *Aigner*, Zur Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer, SWK 2008 S. 675 (S. 679).

²⁴⁷ Schlussantrag 13.7.1995, C-144/94, *Ufficio Iva*, Slg. 1995 I-3653, Rn. 46.

²⁴⁸ Siehe oben ZWEITER TEIL Kapitel A I 2, 29.

²⁴⁹ Anders *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (32), welcher in der richtlinienkonformen Auslegung eine eigene Kategorie der Gesetzesinterpretation sieht, die sich im nationalen Recht mit der verfassungskonformen Auslegung vergleichen lässt.

²⁵⁰ Vgl. EuGH 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg. 2002 I-6325, 2. Leitsatz.

EuGH um Vorabentscheidung ersuchen. Sofern eine Bestimmung nicht gemeinschaftskonform ausgelegt werden kann, ist von einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auszugehen, welche ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH nach sich ziehen kann.

Gemeinschaftsbürger können sich bei Nichtumsetzung von Gemeinschaftsrecht direkt auf ausreichend bestimmte Richtlinienbestimmungen berufen. Wurde die MwStSystRL nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt, so kann jeder Einzelne auf eine gemeinschaftskonforme Anwendung bestehen und diese vor den nationalen Gerichten durchsetzen.

e) Das steuerliche Diskriminierungsverbot

Mit dem steuerlichen Diskriminierungsverbot (Art 90 EGV) - „Gleiches soll nicht ungleich, Ungleiches nicht gleich behandelt werden“²⁵¹ - soll jegliche Diskriminierung im Handel zwischen Mitgliedstaaten beseitigt werden²⁵². Art 90 EGV kann für den Bereich der inländischen Abgaben auf Waren als Konkretisierung (lex specialis) des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art 12 EGV) angesehen werden. Dieser ist allgemeiner formuliert und verbietet Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit.

Art 90 Abs 1 EGV verbietet die unmittelbare oder mittelbare höhere Belastung von ausländischen Waren im Vergleich mit gleichartigen inländischen Waren. Generell ist nach Abs 2 jegliche protektionistische Wirkung von Abgaben zugunsten einheimischer Waren verboten. Hierbei genügt ein teilweiser, mittelbarer oder nur potenzieller Wettbewerb von Erzeugnissen, wenn auch keine Gleichartigkeit zu inländischen Waren gegeben ist²⁵³.

Das Diskriminierungsgebot wendet sich primär an die Mitgliedstaaten und die EG-Organen²⁵⁴. Es begründet jedoch auch Wirkungen zugunsten des Einzelnen und verleiht diesem individuelle Rechte. Diese Rechte sind aufgrund ihrer Bestimmtheit unmittelbar anwendbar²⁵⁵.

Art 90 EGV ist eine primärrechtliche Bestimmung und ist daher bei der Auslegung von Gemeinschaftsrecht im Wege der systematischen, primärrechtskonformen Interpretation zu

²⁵¹ Für Kofler stellt das Diskriminierungsverbot lediglich eine negative Formulierung des Gleichheitsgrundsatzes dar, vgl Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 44, Fn 62.

²⁵² Vgl Wolffgang in Lenz/Borchardt (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 90 Rn 1.

²⁵³ Vgl Wolffgang in Lenz/Borchardt (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 90 Rn 34.

²⁵⁴ Vgl Wolffgang in Lenz/Borchardt (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 90 Rn 40 f.

²⁵⁵ Vgl Wolffgang in Lenz/Borchardt (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 90 Rn 42.

beachten. Da das Diskriminierungsverbot ein allgemeines Ziel der Gemeinschaft darstellt, ist es weit auszulegen und umfasst alle steuerlichen Maßnahmen, die die Gleichbehandlung berühren könnten²⁵⁶. Die Mitgliedstaaten haben die Pflicht, gegen Art 90 EGV verstoßende Rechtsvorschriften aus ihren nationalen Rechtsordnungen zu entfernen²⁵⁷ bzw. vertragswidrige nationale Maßnahmen nicht anzuwenden²⁵⁸. Wurde eine Abgabe unter Verstoß gegen Art 90 EGV erhoben, so haben die Mitgliedstaaten diese zu erstatten²⁵⁹.

Zum steuerlichen Diskriminierungsverbot im Umsatzsteuerrecht

Im Bereich der Mehrwertsteuer gilt die gemeinschaftsrechtliche MwStSystRL. Diese sollte – als Sekundärrecht – per se im Einklang mit Art 90 EGV und anderen Primärrechtsbestimmungen sein. Verstößt eine Richtlinienbestimmung gegen das steuerliche Diskriminierungsverbot, so ist diese nicht anzuwenden²⁶⁰.

Kritisch zu sehen sind jedoch gewisse Übergangs- und Ausnahmebestimmungen, die von den Mitgliedstaaten in ihren Beitrittsverträgen oder Ansuchen um spezifische Ermächtigungen ausbedungen wurden²⁶¹. Diese Differenzierungen sollten ursprünglich nur für einen gewissen Übergangszeitraum gelten. Der Rat kann jedoch nach wie vor jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von der MwStSystRL abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehung oder –umgehung zu verhindern (Art 395 MwStSystRL). Diese besonderen Regelungen verletzen das steuerliche Diskriminierungsverbot so lange nicht, als sie tatsächlich geeignet sind diese Ziele zu erreichen. Nach *Achatz* ist jedoch nicht auszuschließen, dass Differenzierungen der Binnenmarktregelung, die zurzeit mit Art 90 Abs 1 EGV im Einklang stehen, mit zunehmendem Zeitablauf als Verstoß gegen das steuerliche Diskriminierungsverbot erscheinen können²⁶².

²⁵⁶ EuGH 27.2.1980, 168/78, *Kom/Frankreich "Brandwein"*, Slg 1980, 347.

²⁵⁷ EuGH 24.3.1988, 104/86, *Kom/Italien*, Slg 1988, 1799.

²⁵⁸ EuGH 4.4.1968, 34/67, *Gebrüder Lück*, Slg 1968, 363.

²⁵⁹ Vgl. Wolffgang in *Lenz/Borchardt* (Hrsg.), EUV/EGV⁴ (2006) Art 90 Rn 45 ff.

²⁶⁰ *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (25).

²⁶¹ Vgl. Art 370 ff und Anhang X der MwStSystRL.

²⁶² *Achatz*, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21 (26).

f) Grundsatz der Gleichbehandlung

Der allgemeine Grundsatz der Gleichbehandlung verlangt, vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich zu behandeln. Eine Differenzierung ist nur dann erlaubt, wenn diese objektiv gerechtfertigt ist²⁶³. Dieser allgemeine Grundsatz kommt auch im mehrwertsteuerrechts-spezifischen Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck²⁶⁴.

Der Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerbereich ist anzuwenden, wenn sich Wirtschaftsteilnehmer in einer vergleichbaren Situation befinden. Hingegen kommt der spezifische Grundsatz der steuerlichen Neutralität nur zwischen konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern in Betracht²⁶⁵.

Im Übrigen impliziert der Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerbereich eine unzulässige Diskriminierung von Wirtschaftsteilnehmern²⁶⁶.

g) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist der Wichtigste aller allgemeinen Rechtsgrundsätze. Nicht nur im nationalen öffentlichen Recht nimmt er einen sehr bedeutenden Platz ein, auch im Gemeinschaftsrecht gilt er unangefochten²⁶⁷. Das besondere Kennzeichen dieses Grundsatzes liegt in seiner Bestimmtheit und Flexibilität zugleich²⁶⁸, „weshalb er wohl auch zu einem der am häufigsten verwendeten Argumentationsgrundsätze in der EuGH-Judikatur avanciert ist.

Die vom EuGH und auch den nationalen Gerichten angewendete Verhältnismäßigkeitsprüfung ist durchwegs ident²⁶⁹. Im Rahmen dieser Prüfung wird nach der

²⁶³ Vgl. EuGH 10.4.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-, Rn 51.

²⁶⁴ EuGH 8.6.2006, C-106/05, *L u P*, Slg 2006 I-5123, Rn 48, mwN.

²⁶⁵ Vgl. EuGH 10.4.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-, Rn 49.

²⁶⁶ EuGH 10.4.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-, Rn 54.

²⁶⁷ Vgl. *Holoubek*, Zur Begründung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – verwaltungs-, verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Aspekte, in *Griller/Korinek/Potacs* (Hrsg), Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, in FS Heinz Peter Rill (1995) 97 (97); *Groussot*, General Principles of Community Law (2006) 145.

²⁶⁸ *Groussot*, General Principles of Community Law (2006) 145.

²⁶⁹ Vgl. *Holoubek*, Zur Begründung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – verwaltungs-, verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Aspekte, in *Griller/Korinek/Potacs* (Hrsg), Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, in FS Heinz Peter Rill (1995) 97 (98); sowie *Groussot*, General Principles of Community Law (2006) 146.

- Eignung (Tauglichkeit),
- der Erforderlichkeit und
- der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn (Adäquanz)

des eingesetzten *Mittels* in Bezug auf das angestrebte *Ziel* gefragt.

Der EuGH wendet bei seiner Prüfung jedoch nicht immer alle drei Teilschritte gleichermaßen an²⁷⁰. In den meisten Fällen greift er nur zwei Kriterien auf, nämlich die der Eignung und der Erforderlichkeit²⁷¹.

Eignung

Eine Maßnahme muss geeignet sein, um ein *legitimes Ziel* zu erreichen. Was konkret unter einem legitimen Ziel zu verstehen ist, hängt davon ab, ob es sich um eine nationale Maßnahme oder um eine Maßnahme eines Gemeinschaftsorgans handelt. Bei Letzterem bezieht sich das Ziel auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben. Bei nationalen Maßnahmen sind jedoch nationale und gemeinschaftsrechtliche Ziele zu vereinen²⁷². Sollen durch eine nationale Maßnahme die Einnahmen des Staatshaushaltes vor Steuerhinterziehung geschützt werden, so ist dies ein legitimes Ziel. Die dafür eingesetzten Mittel müssen jedoch mit den Zielen und Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar sein.

Erforderlichkeit

Im Zusammenhang mit der Erforderlichkeit ist einerseits zu überprüfen, ob die gesetzte Maßnahme für das zu erreichende Ziel sachdienlich ist²⁷³. Andererseits muss geprüft werden, ob kein gelinderes Mittel zur Verfügung steht, um die gewünschten Ziele zu erreichen²⁷⁴.

²⁷⁰ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 152.

²⁷¹ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 153.

²⁷² Vgl Groussot, General Principles of Community Law (2006) 147.

²⁷³ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 147.

²⁷⁴ Vgl EuGH 19.9.2000, C-177/99, *Ampafrance SA*, Slg 2000 I-7013, 1. Leitsatz.

Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne

Wie bereits erwähnt, wird dieser Prüfungsschritt vom EuGH eher selten angewendet und ist auch nicht verpflichtend²⁷⁵. Dieser Schritt umfasst ein Abgleichen von Interessen²⁷⁶. Wiederum ist hier zwischen Handlungen von Mitgliedstaaten und Gemeinschaftsorganen zu unterscheiden. Im letzteren Fall müssen die Interessen der Gemeinschaft mit denen des Einzelnen in ein adäquates Verhältnis gebracht werden²⁷⁷. Setzen Mitgliedstaaten Maßnahmen müssen dessen Interessen mit den gemeinschaftsrechtlichen Zielen und Interessen ausgewogen werden²⁷⁸. Dabei sind vorab die Kriterien der Eignung und Erforderlichkeit positiv zu prüfen. Sodann erfolgt eine Abwägung zwischen den durch die Maßnahme entstehenden Beeinträchtigungen und dem angestrebten Ziel²⁷⁹. In dieser Interessensabwägung sind alle für eine solche Beurteilung notwendigen Umstände zu beachten²⁸⁰, vor allem die von der Gemeinschaft verfolgten Interessen und das Ausmaß der Beeinträchtigung durch die nationale Maßnahme. Grundsätzlich wird eine derartige Abwägung aber schon innerhalb der ersten beiden Prüfungsschritte – insbesondere der Eignung - durchgeführt, weshalb der EuGH auf eine eigenständige Überprüfung dieses Kriteriums oftmals verzichtet.

Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Umsatzsteuerrecht

Dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit kommt vor allem im Bereich der Mehrwertsteuer große Bedeutung zu. Die Mitgliedstaaten haben bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die MwStSystRL überträgt, die allgemeinen Rechtsgrundsätze zu beachten, die Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind²⁸¹. Zu diesen zählt insbesondere der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Die Mitgliedstaaten müssen sich daher solcher Mittel bedienen, die zwar das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam erreichen, aber dennoch die *Ziele* und *Grundsätze* des einschlägigen Gemeinschaftsrechts möglichst wenig beeinträchtigen²⁸². So ist es legitim, Maßnahmen zu setzen, die die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam

²⁷⁵ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 149.

²⁷⁶ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 150.

²⁷⁷ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 150.

²⁷⁸ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 151.

²⁷⁹ Groussot, General Principles of Community Law (2006) 151.

²⁸⁰ Berka, Die Grundrechte (1999) Rn 274.

²⁸¹ EuGH 21.2.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008 I-, Rn 18, mwN.

²⁸² Vgl. EuGH 18.12.1997, C-286/94, *Molenheide*, Slg 1997 I-7281, Rn 46.

schützen (Eignung und legitimes Ziel). Diese dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Erforderlichkeit). So dürfen diese Maßnahmen, welche ein bestimmtes, legitimes *Ziel* verfolgen, die Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht in Frage stellen²⁸³. Unter den Grundprinzipien versteht der EuGH die Struktur und die *Ziele* der MwStSystRL sowie die *allgemeinen und mehrwertsteuerspezifischen Rechtsgrundsätze*²⁸⁴. Meist argumentiert er dabei mit dem Grundsatz der Neutralität²⁸⁵, der das Recht auf Vorsteuerabzug²⁸⁶ beinhaltet oder verweist auf das Ziel, Steuerhinterziehungen vorzubeugen²⁸⁷.

So rechtfertigt das Ziel - Steuerhinterziehungen vorzubeugen - mitunter hohe Anforderungen an die Unternehmer. Die Verteilung des Risikos zwischen diesen und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein²⁸⁸. Zu beachten ist dabei, dass der Unternehmer als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und damit im Interesse der Staatskasse fungiert²⁸⁹. Es ist daher unverhältnismäßig, wenn der Lieferant und Aussteller der Rechnung seinen guten Glauben nachweisen muss, wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat²⁹⁰. Wurde dagegen die Gefährdung des Steueraufkommens nicht vollständig beseitigt, so ist es verhältnismäßig, den Nachweis des guten Glaubens vom Abgabepflichtigen zu verlangen²⁹¹.

Die MwStSystRL sieht sehr häufig „Kann-Bestimmungen“ vor, welche es den Mitgliedstaat überlassen, die Maßnahme umzusetzen und ihm dabei ein weites Ermessen einräumen. Das bedeutet aber natürlich nicht, dass die Steuerbehörden freie Hand haben, um eine gewisse Kann- Bestimmung, wie beispielsweise die gesamtschuldnerische Haftung anzuordnen²⁹². Bei der Umsetzung der MwStSystRL haben die nationalen Behörden die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts zu beachten. Zu diesen gehören die Grundsätze der

²⁸³ Vgl. EuGH 18.12.1997, C-286/94, Molenheide, Slg 1997 I-7281, Rn 47.

²⁸⁴ Vgl. EuGH 10.4.1984, 324/82, *Kom/Belgien*, Slg 1984, 1861, Rn 22.

²⁸⁵ EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Collée*, Slg 2007 I-7861, Rn 26, mwN; vgl. auch Schlussantrag 12.2.1998, C-361/96, *Société générale*, Slg 1998 I- 03495, Rn 14.

²⁸⁶ EuGH 18.12.1997, C-286/94, Molenheide, Slg 1997 I-7281, Rn 48.

²⁸⁷ EuGH 21.2.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008 I-, Rn 22.

²⁸⁸ EuGH 27.9.2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007 I-7797, Rn 58.

²⁸⁹ EuGH 20.10.1993, C-10/92, *Balocchi*, Slg 1993 I-5105, Rn 25.

²⁹⁰ EuGH 11.6.1998, C-361/96, *Grandes sources*, Slg 1998 I-3495, Rn 29 f.

²⁹¹ Vgl. EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding*, Slg 1989, 4227, Rn 18; Vgl. ausführlich zum Gutglaubensschutz: *Achatz*, Gutglaubensschutz beim Vorsteuerabzug auch bei unrichtiger Rechnungsadresse, SWK 2008 S 86, mwN.

²⁹² Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 23.

Verhältnismäßigkeit, der Rechtssicherheit und der Neutralität²⁹³.

Auch wenn der EuGH häufig den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit iZm der MwStSystRL zur Anwendung gebracht hat, gibt dieser oft nur gemeinschaftsrechtliche Auslegungshinweise²⁹⁴. Die konkrete Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ist Sache des vorlegenden Gerichts²⁹⁵. Dieses hat zu prüfen, ob die nationalen Maßnahmen mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind²⁹⁶. Ergibt sich daraus, dass die Maßnahme in einen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts oder die Ziele der MwStSystRL im Übermaß eingreift, so ist sie als gemeinschaftswidrig zu qualifizieren.

h) Grundsätze der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes²⁹⁷

Die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes sind Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung²⁹⁸. Sie verlangen von Gemeinschaftsorganen und Mitgliedstaaten – sofern diese ein Gesetz erlassen, das unter das Gemeinschaftsrecht fällt – klare und transparente Rechtsvorschriften zu schaffen²⁹⁹. Erlassene Maßnahmen müssen eindeutig und ihre Anwendung muss für die ihnen unterworfenen Personen vorhersehbar sein³⁰⁰.

Die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes haben das Ziel, dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, bereits im Zeitpunkt seines Handelns die sich hieraus ergebenden steuerlichen Folgen abzuschätzen. Deshalb verbieten diese Grundsätze festgestellte Rechte und Pflichten von Tatsachen, Umständen oder Ereignissen abhängig zu machen, die erst nachträglich eingetreten sind³⁰¹. Sie verbieten grundsätzlich auch, den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsakts auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung

²⁹³ EuGH 12.1.2006, C-246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*, Slg 2006 I-589, Rn 24.

²⁹⁴ Vgl. EuGH 30.11.1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg 1995 I-4165; sowie EuGH 18.12.1997, C-286/94, *Molenheide ua*, Slg 1997 I-7281, Rn 49.

²⁹⁵ EuGH 18.12.1997, C-286/94, *Molenheide ua*, Slg 1997 I-7281, Rn 49.

²⁹⁶ EuGH 18.12.1997, C-286/94, *Molenheide ua*, Slg 1997 I-7281, Rn 49.

²⁹⁷ Diese Grundsätze werden gemeinsam behandelt, weil sie auch der EuGH häufig gemeinsam anwendet, vgl. EuGH 26.4.2005, C-376/02, *Goed Wonen*, Slg 2005 I-3445, Rn 32; EuGH 8.6.2000, C-396/98, *Schloßstraße*, Slg 2000 I-4279, Rn 47; Schlussantrag 7.4.2005, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006 I-1609, Rn 75.

²⁹⁸ EuGH 26.4.2005, C-376/02, *Goed Wonen*, Slg 2005 I-3445, Rn 32.

²⁹⁹ Generalanwältin Kokott spricht demnach auch von dem „Erfordernis der Rechtsklarheit“, vgl. Schlussantrag 15.12.2005, C-443/04, *Solleveld*, Slg 2006 I-3617, Rn 34.

³⁰⁰ EuGH 15.12.1987, 326/85, *Kom/Niederlande*, Slg 1987, 5091, Rn 24; Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I-4191, Rn 24.

³⁰¹ EuGH 29.2.1996, C-110/94, *Inzo*, Slg 1996 I-857, Rn 21.

zu legen. Davon darf nur abgesehen werden, wenn ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel es verlangt und das berechnigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet ist³⁰².

Auch nationale Behörden sind verpflichtet, den Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens der Wirtschaftsteilnehmer zu wahren³⁰³. Rechtsauskünfte in Angelegenheiten der Mehrwertsteuer binden daher die Finanzbehörden. Dies gilt uU auch, wenn eine unzuständige Behörde die Auskunft erteilt hat. Maßgeblich ist lediglich, dass der Steuerpflichtige unter den gegebenen Umständen vernünftigerweise annehmen konnte, dass die streitige Entscheidung von einer zuständigen Behörde getroffen worden war³⁰⁴.

Bei der Anwendung der MwStSystRL ist das Gebot der Eindeutigkeit und Vorhersehbarkeit nicht zuletzt deshalb besonders zu beachten, weil deren Bestimmungen Auswirkungen auf die Eigenmittel der Gemeinschaft haben³⁰⁵. Mehrwertsteuerrechtliche Vorschriften können nämlich bedeutende finanzielle Konsequenzen für die Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten nach sich ziehen.

i) Grundsatz der Verfahrensautonomie

Das Gemeinschaftsrecht sieht grundsätzlich keine spezifischen Regelungen für dessen Vollziehung vor³⁰⁶. Daher gilt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH der Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten³⁰⁷. Nach diesem Grundsatz ist es Sache der Mitgliedstaaten, das für die Vollziehung des Gemeinschaftsrechts innerstaatlich anzuwendende Verfahren und die zuständigen Vollzugsorgane (Verwaltungsbehörden und Gerichte) zu bestimmen³⁰⁸. Darunter versteht der EuGH vor allem die Ausgestaltung des Verfahrens für die Klagen, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte gewährleisten sollen³⁰⁹.

Trotz dieser Autonomie der Mitgliedstaaten, müssen sich die nationalen Vollzugsbehörden an verfahrensrechtliche Vorgaben des Gemeinschaftsrechts halten. Zu diesen zählen einerseits allgemeine Rechtsgrundsätze und andererseits spezifisches Gemeinschaftsrecht.

³⁰² EuGH 26.4.2005, C-376/02, *Goed Wonen*, Slg 2005 I-3445, Rn 33.

³⁰³ EuGH 14.9.2006, C-181/04, *Elmeka NE*, Slg 2006 I-8167, Rn 31 ff.

³⁰⁴ EuGH 14.9.2006, C-181/04, *Elmeka NE*, Slg 2006 I-8167, Rn 36.

³⁰⁵ EuGH 13.3.1996, C-30/89, *Kom/Frankreich*, Slg 1990 I-691, Rn 23, mwN.

³⁰⁶ Vgl *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, *Europarecht* (2007) Rz 715.

³⁰⁷ EuGH 15.3.2007, C-35/05, *Reemtsma*, Slg 2007 I-2425, Rn 40.

³⁰⁸ Vgl *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, *Europarecht* (2007) Rz 715.

³⁰⁹ EuGH 16.5.2000, C-78/98, *Preston*, Slg 2000, I-3201, Rn 31.

Die MwStSystRL determiniert bestimmte Regelungen über die Entrichtung der Abgaben und sonstige Formalpflichten der Steuerpflichtigen (vgl. Art 206 ff. MwStSystRL). Dennoch obliegt die genaue Ausgestaltung des Verfahrens den Mitgliedstaaten. Die nationalen Verfahrensvorschriften dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als für gleichartige Klagen, die das innerstaatliche Recht betreffen (Grundsatz der Äquivalenz), und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen (Grundsatz der Effektivität)³¹⁰.

j) Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität

Die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität resultieren aus dem Loyalitätsgebot des Art 10 EGV. Die Mitgliedstaaten haben sich nach Art 10 EGV zur Erfüllung der Ziele des EGV verpflichtet. Die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität sollen dabei verhindern, dass die Wirksamkeit des zu vollziehenden Gemeinschaftsrechts durch die Anwendung mitgliedstaatlichen Verfahrensrechts inhaltlich beeinträchtigt wird³¹¹.

Nach dem Äquivalenzgebot darf ein Verfahren, das das Gemeinschaftsrecht betrifft, nicht ungünstiger gestaltet sein, als entsprechende Verfahren die nur innerstaatliches Recht betreffen³¹². Das Effektivitätsgebot besagt hingegen, dass mitgliedstaatliche Verfahrensrechte die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen³¹³.

Im Urteil *Ecotrade*³¹⁴ hatte der EuGH über die Richtlinienkonformität von Ausschlussfrist zu urteilen: Der Ablauf dieser Frist hat für den nicht hinreichend sorgfältigen Steuerpflichtigen den Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug zur Folge. Eine derartige nationale Maßnahme ist grundsätzlich mit der MwStSystRL vereinbar. Dennoch muss diese Frist gleichermaßen für die entsprechenden auf dem innerstaatlichen Recht beruhenden steuerlichen Rechte wie für die auf dem Gemeinschaftsrecht beruhenden Rechte gelten (Äquivalenzgrundsatz)³¹⁵. Außerdem darf die Ausübung des Abzugsrechts nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden (Effektivitätsgrundsatz)³¹⁶. Wäre dies der Fall, so muss der Mitgliedstaat sein Verfahrensrecht unangewendet lassen oder gegebenenfalls sogar Verfahren

³¹⁰ EuGH 16.5.2000, C-78/98, *Preston*, Slg 2000 I-3201, Rn 31.

³¹¹ *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rz 717.

³¹² *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rz 718.

³¹³ Vgl. *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rz 719.

³¹⁴ EuGH 8.5.2008, C-95/07, *Ecotrade*, Slg 2008 I-00000.

³¹⁵ EuGH 8.5.2008, C-95/07, *Ecotrade*, Slg 2008 I-00000, Rn 46.

³¹⁶ EuGH 8.5.2008, C-95/07, *Ecotrade*, Slg 2008 I-00000, Rn 46; mwN.

anwenden, die in seiner Rechtsordnung unbekannt oder verboten sind³¹⁷.

Außerdem verlangt der Äquivalenzgrundsatz eine - in einem Mitgliedstaat für dessen Bürger - bestehende Möglichkeit zur Erstattung der Steuer unmittelbar von der Steuerbehörde auch für andere Unionsbürger zuzulassen³¹⁸. Der Äquivalenzgrundsatz versucht Diskriminierungen zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht sowie zwischen nationalen Bürgern und Unionsbürgern zu vermeiden. Er wird deshalb auch als Diskriminierungsverbot bezeichnet³¹⁹.

k) Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist die Steuerverwaltung an Recht und Gesetz gebunden und darf keine mit den Rechtsvorschriften nicht vereinbare Besteuerung vornehmen³²⁰. Die materielle Dimension dieses Grundsatzes zielt darauf ab, einzig und allein den Gesetzgeber - als Träger der Souveränität – dazu zu berechtigen, das Eigentum der Bürger einzuschränken³²¹. Daraus folgt auch das Verbot der analogen Auslegung der Steuervorschriften gegen den Schuldner³²². Gerichte und Verwaltung dürfen demnach keine Steuern verlangen, welche vom äußersten Wortsinn des Tatbestandes nicht mehr erfasst sind³²³.

Ferner widerspräche es auch dem Grundsatz der Rechtssicherheit, wenn ein Umsatz nicht so besteuert wird, wie es gesetzlich vorgesehen ist³²⁴.

³¹⁷ Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007) Rz 719.

³¹⁸ Schlussantrag 8.6.2006, C-35/05, *Reemtsma*, Slg 2007 I-2425, Rn 91.

³¹⁹ Vgl. Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007) Rz 718.

³²⁰ Schlussantrag 13.12.2007, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-, Rn 40.

³²¹ Schlussantrag 23.11.2004, C-412/03, *Scandic Gasabäck*, Slg 2005 I-743, Rn 42.

³²² Vgl. dazu oben ZWEITER TEIL Kapitel A I 2e 34 ff.

³²³ Schlussantrag 23.11.2004, C-412/03, *Scandic Gasabäck*, Slg 2005 I-743, Rn 42.

³²⁴ Schlussantrag 13.12.2007, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-00000, Rn 40.

3) Allgemeine Rechtsgrundsätze des Mehrwertsteuerrechts

a) Allgemeine Bemerkungen

Die spezifischen – dem Mehrwertsteuerrecht innewohnenden - allgemeinen Rechtsgrundsätze sind schwer determinierbar. Es gibt zwar einige unumstrittene Grundsätze, zu denen vor allem der Neutralitätsgrundsatz gehört, doch gibt es auch gewisse (unbedeutendere) Grundsätze, welche der EuGH nur vereinzelt in seinen Urteilen erwähnt. So spricht der EuGH in einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Großbritannien vom *Grundsatz der Steuergerechtigkeit*³²⁵. Dieser Grundsatz wurde in der gesamten Judikatur zum Mehrwertsteuerrecht nur einmal erwähnt und stellt mE keinen selbständigen Grundsatz dar, sondern resultiert vielmehr aus der Neutralität der Mehrwertsteuer.

Im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer wird neben den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Mehrwertsteuerrechts auch oft von der *Zielsetzung und ihrem Charakter* gesprochen³²⁶ oder von den *Kennzeichen und systembildenden Prinzipien* der Umsatzsteuer³²⁷. All diese Umschreibungen haben jedoch eines gemeinsam: Dem Gesetz sollen übergeordnete Wertungen entnommen werden³²⁸, um bei der Auslegung von Bestimmungen im Einklang mit den Zielen und Zwecken der Mehrwertsteuer zu bleiben.

Im Folgenden werden daher diese „übergeordneten Wertungen“ des Mehrwertsteuerrechts dargestellt, welche sich vor allem aus dem Wesen der Mehrwertsteuer ergeben.

Die vier wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer

Grundlegendes zum Wesen der Mehrwertsteuer wird bereits in der ersten MwStRL festgelegt und in der MwStSystRL wiederholt:

Art 1 Abs 2 MwStSystRL (ex Art 2 Abs 1 der 1. MwStRL) besagt:

*„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem **Grundsatz**, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine*

³²⁵ EuGH 21.7.2005, C-349/03, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2005 I-7321, Rn 8.

³²⁶ Vgl *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 161.

³²⁷ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Einf, Tz 30.

³²⁸ Vgl auch *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Einf, Tz 30.

allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.“

In enger Anlehnung an diese Definition hat der EuGH das Wesen der Mehrwertsteuer herausgearbeitet³²⁹. Vor allem iZm der Auslegung des Art 401 (ex Art 33 der 6. MwStSystRL) ergeben sich nach dem EuGH vier wesentlichen Merkmale³³⁰:

1. Die Mehrwertsteuer wird *allgemein* auf die Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen erhoben.
2. Ihre Höhe ist *proportional* zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält.
3. Diese Steuer wird auf *jeder Produktions- und Vertriebsstufe* einschließlich der Einzelhandelsstufe erhoben und zwar ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze.
4. Innerhalb der Unternehmerkette besteht ein Vorsteuerabzugsrecht, sodass die Mehrwertsteuer *nur auf den Mehrwert* der fraglichen Gegenstände und Dienstleistungen erhoben wird. Die *Belastung* wird letztlich vom Verbraucher getragen.

Aus diesen vier Wesensmerkmalen lassen sich die allgemeinen Rechtsgrundsätze bzw Charakterisierungen der Mehrwertsteuer ableiten:

- der Grundsatz der Neutralität (1. Merkmal)
- Das Allphasen-netto-Umsatzsteuer-System mit Vorsteuerabzug (2. und 3. Merkmal)
- Die Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer (4. Merkmal)

b) Allgemeine Verbrauchsteuer

Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchssteuer. Dies ergibt sich aus Art 1 Abs 2 MwStSystRL (ex 2 Abs 1 der 1. MwStRL)³³¹ und dem vierten wesentlichen Merkmal der

³²⁹ Vgl Schlussantrag 17.3.2005, C-475/03, *Banca popolare*, Slg 2006 I-9373, Rn 24.

³³⁰ Vgl EuGH 11.10.2007, C-283/06, *Kögaz*, Slg 2007 I-8463, Rn 36 f; sowie EuGH 31.3.1992, C-200/90, *Denkavit*, Slg 1992 I-2217, Rn 11, mwN.

³³¹ Siehe dazu oben.

Mehrwertsteuer³³².

Demnach soll die Mehrwertsteuer den Verbrauch eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung belasten (Verbrauchssteuer). Es kommt dabei aber nicht darauf an, ob die Leistung tatsächlich verbraucht wird³³³. Von Bedeutung ist die Verwendung von Einkommen oder Vermögen zum Erwerb von Gütern und Dienstleistungen für Konsumzwecke. Deshalb wird die Umsatzsteuer auch als *allgemeine Einkommensverwendungssteuer* bezeichnet³³⁴.

Man kann daher von einem Grundsatz der Mehrwertsteuer sprechen, der darauf abzielt die konsumtive Einkommensverwendung zu besteuern. Zum Ausdruck kommt dieser Grundsatz beispielsweise durch:

- das Recht auf Vorsteuerabzug für Unternehmer, die Güter und Dienstleistungen nicht für Konsumzwecke sondern für die Weiterveräußerung erwerben
- den Eigenverbrauch und damit die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs, wenn ein Unternehmer Gegenstände, die zum Unternehmen gehören, für nicht unternehmerische (private) Zwecke verwendet.

Durchbrochen wird dieser Grundsatz aber bei:

- Unechten Steuerbefreiungen, wo trotz unternehmerischer Nutzung der Vorsteuerabzug verwehrt wird
- Die Besteuerung von Leistungen an Einrichtungen der Hoheitsverwaltung, welche mangels Unternehmereigenschaft nicht das Recht auf Vorsteuerabzug genießen, aber dennoch die Steuerbelastung nicht auf den Endverbraucher abwälzen können³³⁵.

Die durch die Mehrwertsteuer beabsichtigte Belastungskonzeption des Endverbrauchs ist daher bei der teleologischen und systematischen Auslegung zu berücksichtigen³³⁶. Dabei ist darauf zu achten, die durch die Belastungskonzeption verfolgten Ziele weit auszulegen, gewisse Ausnahmen hingegen eng.

³³² Vgl die Aufzählung oben, sowie EuGH 11.10.2007, C-283/06, *Kögaz*, Slg 2007 I-8463, Rn 37.

³³³ *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 163.

³³⁴ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Einf, Tz 35 f.

³³⁵ *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 165.

³³⁶ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Einf, Tz 37.

c) *Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug*

Wie aus Art 1 Abs 2 MwStSystRL (ex Art 2 Abs 1 der 1. MwStRL) hervorgeht, soll die Belastung proportional zum Preis und unabhängig von der Anzahl der Produktionsstufen sein³³⁷. Die Mehrwertsteuer wird auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, jedoch abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (=Vorsteuerabzug)³³⁸. Im Ergebnis werden alle Leistungen gleich belastet. Dieses System wird als *Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug*³³⁹ bezeichnet und unterscheidet sich von der früher geltenden *Bruttoumsatzsteuer*.

Das Allphasen-brutto-System wurde in Deutschland 1919 eingeführt. Charakteristisch für dieses System – das auch in Österreich bis 1972 galt (UStG 1958) – war die Kumulativwirkung der Umsatzsteuer mangels Vorsteuerabzug. Denn jede Umsatzstufe wurde mit Umsatzsteuer belastet (wenn auch mit einem sehr geringen Steuersatz von anfangs 1%). Ein Recht auf Vorsteuerabzug gab es nicht. Die Steuerbelastung wurde also umso höher, je mehr Produktionsstufen einer Leistung vorausgingen.

Dieser – dem alten System innewohnende – Nachteil sollte durch das gemeinsame Mehrwertsteuerrecht, welches auf dem Allphasen-netto-System beruht, vermieden werden³⁴⁰. Auf jeder Produktionsstufe von der Urproduktion bis zum Endverbraucher wird daher nur der *Mehrwert* besteuert (Nettoprinzip)³⁴¹. Die Summe der besteuerten Mehrwerte eines Produkts ist sodann gleich dem Wert des Endprodukts. Die Höhe der Mehrwertsteuer ist also proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält³⁴². Innerhalb der Unternehmerkette stellt die Umsatzsteuer nur einen neutralen Durchlaufposten dar³⁴³; belastet wird erst der Endverbraucher (daher auch Verbrauchssteuer) und zwar unabhängig von den vorausgehenden Produktions- und Vertriebsstufen.

³³⁷ Vgl auch Schlussantrag 18.3.1999, C-338/97, *Pelzl*, Slg 1999 I-3319, Rn 80.

³³⁸ Vgl EuGH 3.3.2004, C-395/02, *Transport Service*, Slg 2004 I-1991, Rn 21.

³³⁹ Vgl *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 172.

³⁴⁰ Vgl 8 Begründungserwägung der RL 67/227/EWG 11.4.1967, ABl 071 S 1301 (1.MwStRL).

³⁴¹ *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) § 4 Rz 21.

³⁴² Vgl 2. wesentliches Merkmal der Mehrwertsteuer, ZWEITER TEIL Kapitel A II 3a 54 ff.

³⁴³ Vgl den Neutralitätsgrundsatz sowie *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) § 4 Rz 21.

Fraktionierte Zahlung

Bei dem gegenwärtigen System wird auch häufig von der fraktionierten Erhebung bzw. Zahlung der Umsatzsteuer gesprochen³⁴⁴. Fraktionierte Zahlung bedeutet, dass die dem Fiskus geschuldete Mehrwertsteuer in Teilbeträgen auf den verschiedenen Stufen der Unternehmernetz abgeführt werden muss. Dadurch wird für eine gewisse Selbstkontrolle im System gesorgt, weil Steuerausfälle damit auch nur in Teilbeträgen erfolgen können³⁴⁵. Dennoch birgt auch dieses System Nachteile: Der leistende Unternehmer könnte nämlich USt in Rechnung stellen, jedoch nicht an das Finanzamt abführen. Der Leistungsempfänger hat – sofern er Unternehmer ist – jedoch ein Recht auf Vorsteuerabzug. Somit würde das Finanzamt Vorsteuern rückvergüten müssen, für eine Steuer, die es nie erhalten hat.

d) Grundsatz der Neutralität

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet die vollständige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten. Dieser bedeutende Grundsatz geht bereits aus Art 1 Abs 2 MwStSystRL (ex Art 2 Abs 1 der 1. MwStRL) hervor und wird vom EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung vielseitig angewandt³⁴⁶.

Es ist demnach unzulässig, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Umsätze hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln³⁴⁷. Zulässig ist lediglich eine objektiv gerechtfertigte Unterscheidung³⁴⁸. Voraussetzung für die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes ist das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die der Mehrwertsteuer unterliegt³⁴⁹.

Der Neutralitätsgrundsatz hat seinen ausdrücklichen Niederschlag in der fünften Begründungserwägung der MwStSystRL gefunden³⁵⁰. Demnach soll die Steuer so allgemein wie möglich erhoben werden und ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfassen. Eine Mehrwertsteuer ist

³⁴⁴ Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) Einführung Rz 19.

³⁴⁵ Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) Einführung Rz 19.

³⁴⁶ Vgl die Entscheidungen im folgenden sowie EuGH 17.5.2001, C-322/99, Fischer, Slg 2001 I-4049, Rn 66.

³⁴⁷ Vgl EuGH 22.5.2008, C-162/07, Ampliscientifica, Slg 2008 I-00000, Rn 25, mwN.

³⁴⁸ EuGH 22.5.2008, C-162/07, Ampliscientifica, Slg 2008 I-00000, Rn 2666.

³⁴⁹ EuGH 14.2.1985, 268/83, Rompelman, Slg 1985, 655, Rn 19.

³⁵⁰ Ebenso erwähnt wird die Neutralität in der 7., 13., 30. und 34. Begründungserwägung der RL 2006/112/EG 28.11.2006, ABl L 347 S 1 (MwStSystRL).

also neutral, wenn sie *keinen Einfluss* auf wirtschaftliche Vorgänge ausübt, dh alle wirtschaftlichen Vorgänge gleich behandelt³⁵¹.

Allgemein sind der Umfang und das Ausmaß des Neutralitätsgrundsatzes schwer zu fassen, weshalb in der hL Einteilungsversuche vorgenommen wurden. Demnach wird die Darstellung der Neutralität häufig in *innere* und *äußere* Neutralität gegliedert³⁵². Die innere Neutralität bezweckt, gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder – ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebsweges – steuerlich gleich zu belasten. Die äußere Neutralität hingegen zielt auf eine gleiche steuerliche Belastung im grenzüberschreitenden Handelsverkehr ab³⁵³.

Lohse unterscheidet die Neutralität weiters in die Neutralität auf Ausgangs- und Eingangsumsätze³⁵⁴. In Bezug auf Ausgangsumsätze steht der Gedanke der Gleichbehandlung im Vordergrund. Gleichartige Tätigkeiten sollen demnach gleich besteuert werden. Der Neutralitätsgrundsatz kommt bei Ausgangsumsätzen vor allem bei den Steuerbefreiungen, der einheitlichen Bemessungsgrundlage, sowie beim Eigenverbrauch zum Ausdruck. Die Neutralität von Eingangsumsätzen bezieht sich primär auf das Recht auf Vorsteuerabzug.

Anwendungsbereich und Reichweite

Der Grundsatz der Neutralität ist auf alle *wirtschaftlichen Tätigkeiten* anzuwenden. Da er ein allgemeines Ziel der MwStSystRL darstellt, wird ihm ein weiterer Anwendungsbereich zuerkannt. So fallen sogar verbotene Geschäfte unter den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer³⁵⁵ und auch der erfolglose Unternehmer ist wirtschaftlich tätig³⁵⁶ und damit zum Vorsteuerabzug berechtigt³⁵⁷. Hiezu reicht die bloße, jedoch ernsthafte Absicht Umsätze auszuführen. Die reine Vermögensverwaltung wird hingegen nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen³⁵⁸. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt

³⁵¹ *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (49).

³⁵² *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (49f), mwN.

³⁵³ Diese Unterscheidung geht aus der 8. Begründungserwägung der RL 67/227/EWG 11.4.1967, ABl 071 S 1301 (1.MwStRL) hervor. Die MwStSystRL sieht hingegen in der – weitgehend gleichlautenden - 7. Begründungserwägung den Bezug zum grenzüberschreitenden Handelsverkehr nicht mehr vor.

³⁵⁴ *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (50).

³⁵⁵ EuGH 2.8.1993, C-111/92, *Lange*, Slg 1993 I-4677, Rn 19.

³⁵⁶ Zum Recht auf Vorsteuerabzug: Vgl EuGH 8.6.2000, C-400/98, *Breitsohl*, Slg 2000 I-4321, Rn 41.

³⁵⁷ Siehe dazu später.

³⁵⁸ EuGH 20.6.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, Slg 1996 I-3013, Rn 32.

nämlich keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar³⁵⁹.

Da die Tatbestände zum Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer weit auszulegen sind, folgt umgekehrt daraus, dass Ausnahmetatbestände eng auszulegen sind³⁶⁰. So sind beispielsweise Steuerbefreiungen restriktiv auszulegen³⁶¹.

Der EuGH erstreckte im *Elida Gibbs* Urteil die Reichweite des Neutralitätsgrundsatzes sogar über die Grenze des Richtlinienwortlauts³⁶². In dieser Entscheidung ging es um die Gewährung von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen vom Hersteller direkt an den Endverbraucher, obwohl ein Groß- bzw Einzelhändler dazwischen geschaltet waren. Der EuGH setzte jedoch als Bemessungsgrundlage für den Umsatz zwischen Hersteller und Groß- oder Einzelhändler nicht den Wert der Gegenleistung an, sondern orientierte sich am Verkaufspreis abzüglich des Gutscheinwertes³⁶³. Dieses Vorgehen begründete der EuGH mit dem Neutralitätsgrundsatz. Dieser sei nicht mehr gewahrt, wenn die Bemessungsgrundlage für die Steuer höher ist, als der Betrag, den der Leistende letztlich erhält³⁶⁴. Nach *Wagner* hat der EuGH mit diesem Urteil den eigentlichen Rahmen der Richtlinienauslegung verlassen und „Rechtsfortbildung“ betrieben³⁶⁵. *Weiß* ordnet dieses Urteil hingegen in die Kategorie „Fehlurteil“ ein³⁶⁶.

Ausprägungen und Rechtsfolgen des Neutralitätsgrundsatzes

Durch das Gebot der steuerlichen Neutralität soll die gleichförmige Belastung von allen Waren und Dienstleistungen sichergestellt werden. Ausprägungen findet dieser Grundsatz in folgenden Bereichen:

³⁵⁹ EuGH 20.6.1991, C-60/90, *Polysar*, Slg 1991 I-3111, Rn 13.

³⁶⁰ Siehe dazu später; sowie *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (62), mwN; Vgl EuGH 12.9.2000, C-359/97, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2000 I-6355, Rn 64.

³⁶¹ Vgl dazu ZWEITER TEIL Kapitel A II 3b 55 ff.

³⁶² EuGH 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs*, Slg 1996 I-5339.

³⁶³ Vgl dazu ausführlich *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (66 f); kritisch *Weiß*, UR 1997, 265 (269).

³⁶⁴ EuGH 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs*, Slg 1996 I-5339, Rn 28.

³⁶⁵ So *Wagner*, UVR 1996, 395.

³⁶⁶ *Weiß*, UR 1997, 265 (271).

Entnahme und Eigenverbrauch

Der Entnahmetatbestand der Richtlinie verwirklicht iSd Neutralitätsgrundsatzes eine gleichförmige Belastung von allen Endverbrauchern. Ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt wird durch den Entnahmetatbestand gleich behandelt, wie ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art kauft³⁶⁷. Bei der Auslegung und Anwendung dieser Bestimmung muss daher immer der Grundsatz der Neutralität bestmöglich gewahrt werden.

Steuerbefreiungen

Da die Tatbestände zum Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer weit auszulegen sind, folgt umgekehrt daraus, dass Ausnahmetatbestände, also Steuerbefreiungen, eng auszulegen sind³⁶⁸. Dennoch kann diese enge Auslegung nicht so weit gehen, dass gleiche Umsätze unterschiedlich behandelt werden; eine Steuerbefreiung, die von der Rechtsform der handelnden Einrichtung abhinge, würde demnach den Grundsatz der Neutralität verletzen³⁶⁹.

Im Zusammenhang mit der Kohärenz kann der Neutralitätsgrundsatz ausnahmsweise zur Erweiterung einer Steuerbefreiung führen³⁷⁰. So hat der EuGH die entgeltliche Aufhebung eines Mietvertrages als steuerfreie Vermietung iSd MwStSystRL beurteilt, sofern der Mietvertrag selbst steuerfrei war³⁷¹.

Dennoch sind Steuerbefreiungen restriktiv anzuwenden und bei ihrer Auslegung am Neutralitätsgrundsatz zu messen.

Ermäßigte Steuersätze

Der Neutralitätsgrundsatz ist auch bei der Einführung, Beibehaltung und Anwendung von ermäßigten Steuersätzen zu beachten. Ermäßigte Steuersätze sind als Ausnahmen eng auszulegen, weil sie von den Normalsätzen abweichen und daher Marktverzerrungen hervorrufen und die Steuerneutralität beeinträchtigen können. Dennoch werden sie in allen

³⁶⁷ Vgl. EuGH 6.5.1992, C-20/91, *de Jong*, Slg. 1992 I-2847, Rn. 15.

³⁶⁸ *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (2001) 47 (62), mwN; Vgl. EuGH 12.9.2000, C-359/97, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg. 2000 I-6355, Rn. 64.

³⁶⁹ Vgl. EuGH 11.8.1995, C-216/97, *Gregg*, Slg. 1999 I-2341, Rn. 20.

³⁷⁰ *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (2001) 47 (64).

³⁷¹ EuGH 15.12.1993, C-63/92, *Lubbock Fine*, Slg. 1993 I-6665, 1. Leitsatz.

Mitgliedstaaten außer Dänemark angewendet³⁷².

Unter gewissen Umständen kann der Neutralitätsgrundsatz aber die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes auf bestimmte Waren erfordern. So schlägt eine Studie für die Europäische Union vor, auch für Hörbücher einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden³⁷³. Dadurch soll eine Angleichung an normale Bücher erreicht werden, weil digitale und analoge Bücher mittlerweile durchaus als „vergleichbare“ Waren iSd Neutralität angesehen werden können.

Das Recht auf Vorsteuerabzug

Um die vollständige Neutralität der Mehrwertsteuer zu erhalten, sieht die MwStSystRL das Recht auf Vorsteuerabzug vor, durch das der steuerpflichtige Unternehmer von jeder Belastung der Mehrwertsteuer freigestellt werden soll³⁷⁴. Geschuldet wird daher nur die Mehrwertsteuer abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags, der die verschiedenen Kostenelemente des Preises der Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar belastet³⁷⁵. Die Mitgliedstaaten haben den Abzug der Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufe zu ermöglichen³⁷⁶. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden³⁷⁷. Oftmals wird beim Recht auf Vorsteuerabzug auch von einem (fundamentalen) *Grundsatz* des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gesprochen³⁷⁸. Dieser ist jedoch nicht als eigenständiger Grundsatz zu betrachten, sondern resultiert aus dem Grundsatz der Neutralität³⁷⁹.

Der Vorsteuerabzug steht allen Unternehmern (Steuerpflichtigen) zu, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht schon für die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke des Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden³⁸⁰. Es würde demnach dem Grundsatz der Neutralität zuwiderlaufen, wenn als

³⁷² Kom 2007/380 endg. 7.

³⁷³ *Copenhagen Economics*, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_de.htm (2008) 33.

³⁷⁴ EuGH 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs*, Slg 1996 I-5339, Rn 23.

³⁷⁵ Vgl EuGH 14.7.1988, 123/87, *Jeunehomme*, Slg 1988, 4517, Rn 13.

³⁷⁶ Vgl 30. Begründungserwägung der RL 2006/112/EG 28.11.2006, ABI L 347 S 1 (MwStSystRL).

³⁷⁷ Vgl EuGH 18.12.2007, C-368/06, *Cedilac*, Slg 2007 I-12327, Rn 31.

³⁷⁸ Vgl EuGH 10.7.2008, C-25/07, *Sosnowska*, Slg 2008 I-00000, Rn 14, mwN.

³⁷⁹ Vgl Schlussantrag 17.3.2005, c-475/03, *Banca popolare*, Slg 2006 I-9373, Rn 51.

³⁸⁰ Vgl EuGH 14.2.1985, 268/83, *Rompelman*, Slg 1985, 655, Rn 23; EuGH 29.2.1996, C-110/94, *Inzo*, Slg 1996 I-857, Rn 16.

Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeiten erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an die zu versteuernden Einkünfte entstehen³⁸¹.

Ebenso besteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn Vorbereitungshandlungen für ein Unternehmen fehlgeschlagen sind³⁸². Für den Vorsteuerabzug genügt damit die bloße Absicht, Umsätze auszuführen. Natürlich muss die Absicht ernsthaft sein und darf nicht nur vorgetäuscht werden³⁸³. So bleibt das Recht auf Vorsteuerabzug - wenn es einmal entstanden ist - auch dann erhalten, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit, die zu steuerbaren Umsätzen führen hätte sollen, nicht ausgeübt wird³⁸⁴.

Abgrenzungen gegenüber anderen Begriffen und Grundsätzen

Der Neutralitätsgrundsatz wird auch oft als „Wettbewerbsneutralität“ oder „Wertneutralität“³⁸⁵ bezeichnet. Lohse plädiert jedoch dafür diese Rechtsterminologie aufzugeben³⁸⁶. Denn die Neutralität der Mehrwertsteuer ist ein Rechtsbegriff des Mehrwertsteuerrechts, der von dem Wirtschaftsbegriff der Wettbewerbsneutralität zu unterscheiden ist³⁸⁷.

Der Neutralitätsgrundsatz war in Österreich bereits vor dem Beitritt zur EU unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich gewährleistet³⁸⁸. Im gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität kommt der Grundsatz der Gleichbehandlung ebenso zum Ausdruck³⁸⁹. Der Unterschied der beiden Grundsätze liegt jedoch in deren Anwendungsbereich. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität kann nur zwischen konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern in Betracht kommen. Indessen kann ein Verstoß gegen den (allgemeinen) Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerbereich auch durch andere Arten der Diskriminierung gekennzeichnet sein. So sind davon Wirtschaftsteilnehmer betroffen, die zwar nicht zwangsläufig miteinander konkurrieren, aber

³⁸¹ EuGH 29.2.1996, C-110/94, *Inzo*, Slg 1996 I-857, Rn 16.

³⁸² Vgl. EuGH 29.2.1996, C-110/94, *Inzo*, Slg 1996 I-857, Rn 22.

³⁸³ Lohse, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (73).

³⁸⁴ EuGH 8.6.2000, C-400/98, *Breitsohl*, Slg 2000 I-4321, Rn 41.

³⁸⁵ EuGH 29.6.2000, C-455/98, *Salumets*, Slg 2000 I-4993, Rn 19.

³⁸⁶ Lohse, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (61 und 74).

³⁸⁷ Lohse, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47 (81).

³⁸⁸ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Einf, Tz 47.

³⁸⁹ EuGH 8.6.2006, C-106/05, *LuP*, Slg 2006 I-5123, Rn 48.

sich trotzdem in einer in anderer Beziehung vergleichbaren Situation befinden³⁹⁰.

e) Ursprungslandprinzip und Bestimmungslandprinzip

Im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr stellt sich – unabhängig von den vier wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer – die Frage nach dem Ort der Besteuerung. Soll sich die Besteuerung nach den Verhältnissen im Ursprungsland der Ware (Ursprungslandprinzip) oder nach den Verhältnissen des Landes des Verbrauchs (Bestimmungslandprinzip) richten?

Im internationalen, grenzüberschreitenden Handelsverkehr ist die Anwendung des Bestimmungslandsprinzips anerkannt (Art III Abs 2 des GATT-Abkommens)³⁹¹. Dadurch werden Wettbewerbsverzerrungen zwischen importierten und heimischen Waren vermieden, denn die Besteuerung erfolgt immer im Land des Verbrauchs. Alle Waren in einem Land sind damit steuerlich gleich belastet. Das Bestimmungslandprinzip beruht darauf, die Mehrwertsteuer bei der Ausfuhr nicht zu erheben bzw erhobene zu erstatten. Im Gegenzug erfolgt die Besteuerung bei der Einfuhr.

Auch das Gemeinschaftsrecht orientiert sich grundsätzlich am Bestimmungslandprinzip (vgl Art 90 EGV)³⁹². Damit sollen inländische und eingeführte Produkte steuerlich gleichgestellt werden. Das Ursprungslandprinzip wird dadurch aber keineswegs ausgeschlossen³⁹³.

Innerhalb des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist der Ort der Steuererhebung von großer Bedeutung. Immerhin beeinflusst der Ort der Besteuerung die Belastung des Verbrauchs, die Angebotsbedingungen der Unternehmen sowie die Verteilung der EG-Eigenmittel aus der Umsatzsteuer³⁹⁴.

Grundsätzlich beruht die MwStSystRL auf dem Grundsatz, dass die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind (Vgl Art 402). Dieses erwünschte Ursprungslandprinzip führt jedoch zu Wettbewerbsverzerrungen solange das Mehrwertsteuersystem innerhalb der EU nicht vollkommen harmonisiert ist. Darüber hinaus würden exportierende Länder begünstigt durch

³⁹⁰ Vgl EuGH 10.4.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-00000, Rn 49.

³⁹¹ *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 171.

³⁹² *Wolffgang* in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Vorbem. Art 90-93, Rn 10.

³⁹³ *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 171.

³⁹⁴ *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 169.

höhere Steuereinnahmen; importierende Länder folglich benachteiligt. Ein derartiges Ungleichgewicht könnte nur durch ein sog Clearingverfahren ausgeglichen werden³⁹⁵.

Im Bewusstsein dieser Problematik wurde ein Übergangssystem geschaffen, welches auf den Grundsätzen des Bestimmungslandprinzips beruht³⁹⁶. Ausgenommen davon sind lediglich grenzüberschreitende Umsätze an Private. In diesem Bereich gilt das Ursprungslandprinzip³⁹⁷. Mangels Grenzen innerhalb der EU erfolgt der steuerliche Ausgleich durch gesetzliche Bestimmungen. So ist die innergemeinschaftliche Lieferung von der Steuer des Herkunftslandes befreit³⁹⁸, der innergemeinschaftliche Erwerb wird hingegen mit der Steuer des Bestimmungslandes belastet. Durch die Befreiung der ig Lieferung, die mit dem ig Erwerb einhergeht, wird eine Doppelbesteuerung vermieden und so der Neutralitätsgrundsatz gewahrt³⁹⁹. Für innergemeinschaftliche Lieferungen, die nicht als innergemeinschaftliche Erwerbe erfasst werden, gilt hingegen das Herkunftslandprinzip. Dies gilt insbesondere für Lieferungen an Private im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr⁴⁰⁰. Eine Besteuerung im Bestimmungsland unterbleibt diesfalls.

Grundsätzlich schätzt die Kommission das Funktionieren der Übergangsregelung positiv ein. Dennoch dürfen aber gewisse Schwierigkeiten im System nicht übersehen werden⁴⁰¹. Dazu zählen vor allem der Karussellbetrug und andere grenzüberschreitende Betrugsmethoden.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht damit derzeit auf dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs (Bestimmungslandprinzip). Da die Verwirklichung des Herkunftslandprinzips noch in weiter ferne steht, werden laufend Adaptierungen und Verbesserungen des „Übergangssystems“ vorgenommen. Eine Richtlinienänderung bezüglich des Ortes der Dienstleistung betont die Bedeutung des Bestimmungslandprinzips und zeigt die Tendenz zur Beibehaltung desselbigen auf⁴⁰². De facto verabschiedet man sich unauffällig vom ursprünglich vorgesehenen System, das auf dem Grundsatz der Besteuerung am Ort der

³⁹⁵ Vgl weitergehend hiezu *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) Einf in den Binnanmarkt Rz 10.

³⁹⁶ Vgl 10. Begründungserwägung der RL 2006/112/EG 28.11.2006, ABl L 347 S 2 (MwStSystRL); EuGH 27.9.2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007 I-7797, Rn 22.

³⁹⁷ Abgesehen von einigen Ausnahmen, wie der Kauf neuer Fahrzeuge oder die Versandhandelsregelung.

³⁹⁸ Vgl EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Collée*, Slg 2007 I-7861, Rn 22.

³⁹⁹ EuGH 27.9.2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007 I-7797, Rn 25.

⁴⁰⁰ *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 171.

⁴⁰¹ *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) Einf in den Binnanmarkt Rz 29.

⁴⁰² Vgl 6. Begründungserwägung der RL 2008/8/EG 12.2.2008, ABl 2008 L 44 S 11.

Herkunft beruht⁴⁰³.

f) Weitere, vereinzelt genannte Grundsätze

Grundsatz der Steuergerechtigkeit

Wie bereits oben erwähnt, spricht der EuGH in einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Großbritannien vom *Grundsatz der Steuergerechtigkeit*⁴⁰⁴. Dieser Grundsatz wurde in der gesamten Judikatur zum Mehrwertsteuerrecht nur einmal erwähnt und stellt wohl keinen selbständigen Grundsatz dar, sondern resultiert vielmehr aus der Neutralität der Mehrwertsteuer.

Grundsatz eines einzigen Steuerschuldners

Der Generalanwalt hat in der Rechtssache *Federation of Technological Industries* in seinem Schlussantrag den Grundsatz des einzigen Steuerschuldners genannt⁴⁰⁵. Art 205 (ex Art 21 Abs 3 6.MwStRL) sei demnach eine Ausnahme von diesem Grundsatz. Doch diese Ausnahme besteht aus Gründen der Sicherung der Steuererhebung und zur Verhinderung des Missbrauchs-Zwecke, die in der Richtlinie anerkannt und durch sie besonders gefördert werden⁴⁰⁶. Der EuGH hat diesen Grundsatz jedoch nicht übernommen und – soweit ersichtlich – auch in keinen anderen Entscheidungen je erwähnt. Die Bedeutung dieses Grundsatzes ist daher fraglich.

Grundsatz der Entrichtung der Mehrwertsteuer nur für bereits durchgeführte Geschäfte

In einer Entscheidung zur Entrichtung der Mehrwertsteuer, bezog sich der EuGH auf den – in der MwStSystRL verankerten - Grundsatz, dass die Mitgliedstaaten die Entrichtung der Mehrwertsteuer nur für bereits durchgeführte Geschäfte fordern dürften⁴⁰⁷. Dieser Grundsatz ist jedoch nicht immer anzuwenden, da die Richtlinie selbst Ausnahmen vom Grundsatz vorsieht. Nach Art 66 MwStSystRL darf der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen auch zu einem anderen Zeitpunkt entstehen. So beispielsweise zum Zeitpunkt der Vereinnahmung des Preises (sog Mindest-Istbesteuerung). Dieser Grundsatz scheint jedoch vielmehr ein Ausfluss des allgemeinen Rechtsgrundsatzes der

⁴⁰³ Ebenso Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) Einf in den Binnenmarkt Rz 14.

⁴⁰⁴ EuGH 21.7.2005, C-349/03, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2005 I-7321, Rn 8.

⁴⁰⁵ Vgl Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 21.

⁴⁰⁶ Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 21, mwN.

⁴⁰⁷ EuGH 20.10.1993, C-10/92, *Balocchi*, Slg 1993 I-5105, Rn 27.

Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu sein.

III. Zusammenfassung

Die Auslegung der MwStSystRL obliegt den Gemeinschaftsgerichten und muss der Dynamik der Gemeinschaftsrechtsordnung entsprechen. Es kommt zwar auf den Willen der Urheber an, doch ist dieser meist zukunftsgerichtet und muss Raum für dynamische Interpretationen lassen.

Beginn einer jeden Auslegung sollte der Wortlaut der auszulegenden Bestimmung sein. Lässt dieser einen gewissen Interpretationsraum offen, so sind die historische, systematische oder teleologische Auslegungsmethode heranzuziehen. Große Bedeutung haben vor allem die systematische Interpretation, in deren Rahmen es auch zu einer primärrechtskonformen Interpretation kommen kann, sowie die teleologische Interpretation, welche auf den Zweck der Richtlinie abstellt.

Im Zusammenhang mit der primärrechtskonformen Interpretation spielen wiederum die allgemeinen Rechtsgrundsätze, welche insgesamt Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, eine große Rolle. Der EuGH wendet in seiner Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht sowohl allgemein im Gemeinschaftsrecht anerkannte Rechtsgrundsätze (Grundsatz der Gleichbehandlung, der Verhältnismäßigkeit, der Rechtssicherheit, ...), als auch spezifische Rechtsgrundsätze des Mehrwertsteuerrechts an. Diese spezifischen Grundsätze leiten sich von dem Wesen der Mehrwertsteuer ab, aus welchem der EuGH vier Merkmale herausgearbeitet hat. Dabei sind vor allem der Neutralitätsgrundsatz und ihre Natur als allgemeine Verbrauchssteuer zu nennen.

Die Auslegung und die allgemeinen Rechtsgrundsätze stellen die Basis einer jeden Auseinandersetzung mit dem Gemeinschaftsrecht dar. Deren Bedeutung ist daher nicht zu unterschätzen.

B. Vorgaben der MwStSystRL

Gestützt auf Art 93 EGV wurden vom Rat zahlreiche Rechtsakte beschlossen, welche die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für das Umsatzsteuerrecht auf europäischer Ebene festlegen. Eine der bedeutendsten Richtlinien war bis zum 31.12.2006 die 6. MwStRL⁴⁰⁸. Diese wurde ab dem 1.1.2007 durch die MwStSystRL abgelöst⁴⁰⁹. Die bisherigen 53 Artikel der 6. MwStRL wurden durch 414 Artikel in der MwStSystRL ersetzt. In dieser Untersuchung wird mit den Artikeln der MwStSystRL gearbeitet. Dennoch ist es teilweise erforderlich, die alten Bestimmungen anzugeben, zumal in der Judikatur hauptsächlich die Bestimmungen der 6. MwStRL verwendet werden.

Die Ausdrücke „Gesamtschuld“ oder „Haftung“ kommen in der MwStSystRL nur sehr selten vor. In den Begründungserwägungen zur RL wird jedoch dargelegt, dass den Mitgliedstaaten jedenfalls die Möglichkeit gegeben werden soll, Regelungen zu treffen, nach denen eine andere Person als der Steuerschuldner gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der Steuer haftet⁴¹⁰. Normiert wurde die „Gesamtschuldnerische Haftung“ in Art 205 (ex Art 21 Abs 3). Dort wird jedoch nicht mehr von „haften“ gesprochen, sondern nur von „gesamtschuldnerisch entrichten“.

Art 205 ist systematisch eingebettet in die Bestimmungen über die Steuerschuldnerschaft. Unter dem Titel XI der MwStSystRL („Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“) im Kapitel 1 („Zahlungspflichten“), Abschnitt 1 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) wird in den Art 193 bis 205 aufgezählt, wer Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus ist. Die Regeln über die Steuerschuldnerschaft gegenüber dem Fiskus waren in der 6. MwStRL in Art 21 in einem eigenen Abschnitt XII (Steuerschuldner) dargelegt. Die jetzige Richtlinie hat die in der 6. MwStRL noch getrennten Abschnitte „Steuerschuldner“ und „Pflichten der Steuerschuldner“ in dem einheitlichen Titel XI zusammengefasst. Die systematische Bedeutung dieser Umgliederung ist wegen der fehlenden Begründung nicht erkennbar⁴¹¹.

⁴⁰⁸ RL 77/388/EWG 17.5.1977, ABl L 145 S 1.

⁴⁰⁹ RL 2006/112/EG 28.11.2006, ABl L 347 S 1.

⁴¹⁰ RL 2006/112/EG 26.11.2006, ABl L 347 S 1 (4) EB 44.

⁴¹¹ Lohse in Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar Band VI (April 2007) Einführung Anm 10.

I. Art 205 (ex Art 21 Abs 3)

Art 205 idF RL 2006/112/EG⁴¹²:

In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

1) Erfasste Umsätze

a) Historisch

In der ursprünglichen Fassung der 6. MwStRL (RL 77/388/EG v 17.5.1977) war eine Gesamtschuldvorschrift in Art 21 Z 1 lit a und lit b, jeweils letzter Satz, vorgesehen.

Die Gesamtschuld gem Art 21 Z 1 lit b bezog sich auf bestimmte Dienstleistungen, die von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wurden.

Art 21 Z 1 lit a regelte einerseits Leistungen innerhalb eines Mitgliedstaates jedoch auch Leistungen, welche von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt wurden. Nach dem Wortlaut der Bestimmung bezog sich die Gesamtschuld jedoch lediglich auf Leistungen ausländischer Unternehmer. Art 21 Z 1 besagte:

*„Die Mehrwertsteuer schuldet 1. im inneren Anwendungsbereich a) der Steuerpflichtige, der einen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt, mit Ausnahme der in Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e) genannten Umsätze, die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden. **Wird der steuerpflichtige Umsatz durch einen im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht**, so können die Mitgliedstaaten Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer anderen Person als dem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein Vertreter oder diejenige Person bezeichnet werden, für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde. **Die Mitgliedstaaten können außerdem bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat**“⁴¹³.*

⁴¹² Beachte den Vorschlag der Kommission zu einer Erweiterung des Art 205 vom 1.12.2008, vgl hierzu ZWEITER TEIL Kapitel B II 85 ff.

⁴¹³ Vgl Art 21 idF 77/388/EGV.

Durch das Wort „*außerdem*“ wurde eine Verbindung zu dem oben genannten Fall der Leistungserbringung durch einen ausländischen Unternehmer hergestellt. Die Mitgliedstaaten konnten im Falle eines ausländischen Leistungserbringers die Steuerschuld auf eine andere Person übergehen lassen (Reverse Charge) und darüber hinaus („*außerdem*“) eine Gesamtschuldnerschaft einführen. Ein Bezug zum Art 21 Z 1 lit a erster Satz, welcher sich auf inländische Leistungserbringer bezieht, schien nicht gegeben⁴¹⁴.

Mit der RL 2000/65/EG⁴¹⁵ wurde die Bestimmung über die gesamtschuldnerische Entrichtung losgelöst von den anderen Bestimmungen und in einen eigenen, dritten Absatz des Art 21 aufgenommen. Durch diese Neufassung ist der oben genannte Zusammenhang mit ausländischen Leistungserbringern verloren gegangen⁴¹⁶. Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Art 21 Abs 3 ergab sich damit Folgendes:

Den Mitgliedstaaten sollte - in allen in diesen beiden vorhergehenden Absätzen genannten Fällen - ein optionales Recht auf Ausdehnung des Steuerschuldnerschaft auf eine andere Person iRd Gesamtschuld eingeräumt werden⁴¹⁷. Diese Ansicht wurde bereits durch den EuGH bestätigt⁴¹⁸. In der Neufassung der 6. MwStRL (durch die MwStSystRL) wurden keine inhaltlichen Änderungen vorgenommen, jedoch der ursprüngliche Art 21 auf die Art 193 bis 205 aufgeteilt. Nunmehr befindet sich die Bestimmung über die Gesamtschuld in Art 205.

b) Geltende Rechtslage

Art 205 ist losgelöst von den primären Vorschriften über die Festlegung des Steuerschuldners und umfasst damit alle im Art 205 aufgezählten Umsätze.

Art 205: In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

Mitgliedstaaten können die Gesamtschuld damit in allen, in den Art 193 bis 200 sowie 202,

⁴¹⁴ Selber Ansicht *Hahne*, Haftung für Umsatzsteuer, UR 2006/6, 410 (474).

⁴¹⁵ RL 2000/65/EG 17.10.2000, ABl L 269 S 44 (45).

⁴¹⁶ *Hahne*, Haftung für Umsatzsteuer, UR 2006/6, 410 (474).

⁴¹⁷ Bei der Ausübung dieser Befugnis müssen jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, eingehalten werden. Siehe dazu im Detail ZWEITER TEIL Kapitel A II 36 ff; vgl EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I-4191, Rn 29.

⁴¹⁸ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 26 ff; vgl auch *Hahne*, Haftung für Umsatzsteuer, UR 2006/6, 410 (414).

203 und 204 genannten Fällen, vorsehen⁴¹⁹:

Art 193: Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199 sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.

Art 193 umschreibt den „normalen“, innerstaatlichen Sachverhalt der Leistungserbringung; Steuerschuldner einer steuerpflichtigen Leistung ist der Erbringer der Leistung. Für diesen Fall ist somit eine Ausdehnung der Steuerschuld im Rahmen der Gesamtschuld gem Art 205 auf eine andere Person zulässig.

Art 194: Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet.

(2) Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen für die Anwendung des Absatzes 1 fest.

Art 194 umschreibt die Umkehr der Steuerschuld, sofern ein ausländischer Unternehmer im Inland steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt⁴²⁰. Der Leistungsempfänger kann – unter den von den Mitgliedstaaten festgesetzten Bedingungen – zum Steuerschuldner gemacht werden. Die andere Person, dh der leistende Unternehmer, kann als Gesamtschuldner iRd Art 205 herangezogen werden⁴²¹.

Art 195: Die Mehrwertsteuer schulden die Personen, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sind und an die die Gegenstände unter den Bedingungen der Artikel 38 und 39 geliefert werden, wenn die betreffende Lieferung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt wird.

⁴¹⁹ Vgl Art 205 MwStSystRL.

⁴²⁰ Vgl § 19 UStG, welcher einen Übergang der Steuerschuld bei ausländischen Leistungserbringern nur für sonstige Leistungen und Werklieferungen vorsieht. Für Leistungen ist die Haftung gem § 27 Abs 4 UStG vorgesehen.

⁴²¹ Eine völlig andere Person als Steuerschuldner vorzusehen, würde den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts widersprechen.

Art 195 umschreibt den Fall, dass Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer geliefert wird. Auch in diesen Fällen kann von den Mitgliedstaaten ein Übergang der Steuerschuld vorgesehen werden. In Österreich ist diese Regelung mit § 3 Abs 13 iVm § 19 Abs 1 Z 1 lit c umgesetzt worden. Die Haftung gem Art 205 ist durch das AbgÄG 2004 in § 19 Abs 1 Z 1 lit c letzter Satz verlautet worden⁴²².

Art 196: Die Mehrwertsteuer schuldet der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger im Sinne des Artikels 56 oder der in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Dienstleistungsempfänger im Sinne der Artikel 44, 47, 50, 53, 54 und 55, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

Art 196 bestimmt die (zwingende) Umkehr der Steuerschuld für gewisse steuerpflichtige Dienstleistungen, die von einem ausländischen Unternehmer im Inland erbracht werden. Steuerschuldner ist der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger; zur Gesamtschuld gem Art 205 kann der Leistende herangezogen werden. Diese Bestimmung bezieht sich insbesondere auf die sog Katalogleistungen gem § 3a Abs 10. Eine dezidierte Steuerschuldumkehr für diese Leistungen wurde in Österreich nicht umgesetzt. Vielmehr bezieht sich das Reverse Charge im § 19 Abs 1 auf alle sonstigen Leistungen und Werklieferungen von ausländischen Unternehmern. Es handelt sich bei § 19 Abs 1 daher vielmehr um eine Umsetzung des Art 194.

Anmerkung: Mit dem MwSt-Paket der RL 2008/08/EG wird Art 196 ab 1.1.2010 neu gefasst⁴²³:

Art 196 neu: Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.

Art 44 umschreibt die neue Grundregel iZm dem Ort der Dienstleistung, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen erbracht wird (B2B). Demnach ist der Ort der Dienstleistung –

⁴²² BGBl I 2004/180, in Kraft seit 1.1.2005.

⁴²³ Richtlinie 2008/8/EG v 12.2.2008, ABl L 44 vom 20.2.2008.

abgesehen von fünf Ausnahmen – am Sitz des Dienstleistungsempfängers⁴²⁴. Auch der „Unternehmer“ als Empfänger der Dienstleistung wird durch die Richtlinienänderung neu definiert. Nunmehr ist Unternehmer, wer auch nicht steuerbare Leistungen erbringt (Art 43 Nr 1 MwStSystRL idF RL 2008/8/EG). Ebenso ist eine juristische Person mit UID als Unternehmer anzusehen. Praktische Anwendungsfälle sind einerseits die gemischte bzw geschäftsleitende Holding, sowie ein Verein mit UID⁴²⁵.

Art 197: (1) Die Mehrwertsteuer schuldet der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a) der steuerpflichtige Umsatz ist eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 141;

b) der Empfänger dieser Lieferung von Gegenständen ist ein anderer Steuerpflichtiger oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die in dem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke erfasst ist, in dem die Lieferung bewirkt wird;

c) die von dem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers der Lieferung ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung entspricht den Artikeln 220 bis 236.

(2) Wurde gemäß Artikel 204 ein Steuervertreter bestellt, der die Steuer schuldet, können die Mitgliedstaaten eine Ausnahme von Absatz 1 des vorliegenden Artikels vorsehen.

Art 197 umschreibt den Vorgang einer ig Lieferung. In diesen Fällen ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner; der Leistende kann gem Art 205 Gesamtschuldner werden.

Art 198: (1) Werden bestimmte Umsätze in Bezug auf Anlagegold zwischen einem auf einem geregelten Goldmarkt tätigen Steuerpflichtigen und einem anderen nicht auf diesem Markt tätigen Steuerpflichtigen gemäß Artikel 352 besteuert, legen die Mitgliedstaaten fest, dass die Steuer vom Erwerber geschuldet wird.

⁴²⁴ Vgl Monfort, MwSt-Paket: Die Änderungen ab 2010 im Überblick, DStR 2008/27, 1261 (1262).

⁴²⁵ Vgl Pichler, Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen: Neue Vorschriften über den Leistungsort, SWI 2008, 266 (267).

Ist der nicht auf dem geregelten Goldmarkt tätige Erwerber ein Steuerpflichtiger, der nur für die in Artikel 352 genannten Umsätze in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasst sein muss, erfüllt der Verkäufer die steuerlichen Pflichten des Erwerbers in dessen Namen gemäß den Vorschriften jenes Mitgliedstaats.

(2) [...]

Art 198 sieht Sonderregelungen für Anlagegold iZm dem Steuerschuldner vor. Steuerschuldner kann – unter Erfüllung der Voraussetzungen - der Empfänger sein; der Leistende kann wiederum als Gesamtschuldner vorgesehen werden. In Österreich wurde diese Bestimmung mittels § 24 a umgesetzt.

Art 199: *(1) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet, an den folgende Umsätze bewirkt werden:*

a) Bauleistungen, einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die auf Grund der Artikels 14 Absatz 3 als Lieferung von Gegenständen betrachtete Erbringung bestimmter Bauleistungen;

b) Gestellung von Personal für die unter Buchstabe a fallenden Tätigkeiten;

c) Lieferung von in Artikel 135 Absatz 1 Buchstaben j und k genannten Grundstücken, wenn der Lieferer gemäß Artikel 137 für die Besteuerung optiert hat;

d) Lieferung von Gebrauchtmaterial, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen in Anhang VI aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen;

e) Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch einen steuerpflichtigen Sicherungsgeber an einen ebenfalls steuerpflichtigen Sicherungsnehmer;

f) Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenen Rechts durch den Zessionar;

g) Lieferung von Grundstücken, die vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden.

(2) [...]

(4) Die Mitgliedstaaten unterrichten den Mehrwertsteuerausschuss von nationalen Maßnahmen, die sie im Sinne des Absatzes 1 erlassen, sofern diese nicht vom Rat vor dem 13. August 2006 gemäß Artikel 27 Absätze 1 bis 4 der Richtlinie 77/388/EWG genehmigt wurden und gemäß Absatz 1 des vorliegenden Artikels weitergeführt werden.

Art 199 sieht die Einführung eines Übergangs der Steuerschuld in bestimmten Bereichen, wie beispielsweise Bauleistungen, Abfallstoffe und Zwangsversteigerungsverfahren vor. Besonderheit dieses Reverse Charge Systems ist, dass der Leistungserbringer nicht Ausländer sein muss. In Österreich wurden diese Bestimmungen (teilweise) durch das sog inländische Reverse Charge umgesetzt⁴²⁶. Ursprünglich mussten Mitgliedstaaten beim Rat gem Art 395 um Genehmigung für die Einführung einer derartigen Maßnahme ansuchen. Seit der Rationalisierungs-RL⁴²⁷ ist jedoch ein „Unterrichten“ des Mehrwertsteuerausschusses von den eingeführten, nationalen Maßnahmen ausreichend. Auch in diesen Fällen der Umkehr der Steuerschuld können Mitgliedstaaten von der Gesamtschuld gem Art 205 Gebrauch machen.

Art 200: Die Mehrwertsteuer wird von der Person geschuldet, die einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen bewirkt.

Art 200 bestimmt die Person, welche einen ig Erwerb verwirklicht, als Steuerschuldner. Die Gesamtschuld kann in diesen Fällen für den Leistenden (ig Lieferanten) gem Art 205 eingeführt werden. Die Kommission hat am 1.12.2008 einen Entwurf vorgelegt, demzufolge eine zwingende Haftung für den Lieferanten einer ig Lieferung unter bestimmten Voraussetzungen eingeführt werden soll⁴²⁸.

Art 202: Die Mehrwertsteuer wird von der Person geschuldet, die veranlasst, dass die Gegenstände nicht mehr einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 157, 158, 160 und 161 unterliegen.

Art 202 sieht für die Sonderregelungen für Freilagerzonen eine besondere Person als Steuerschuldner vor. Auch in diesen Fällen kann eine gesamtschuldnerische Haftung für eine andere Person eingeführt werden.

⁴²⁶ Vgl § 19 Abs 1a ff.

⁴²⁷ RL 2006/69/EG 24.7.2006, ABl L 221 S 9 (10).

⁴²⁸ Vgl dazu ZWEITER TEIL Kapitel B II 85 ff.

Art 203 Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.

Gem Art 203 ist in Fällen des unberechtigten Steuerausweises auf Rechnungen der Rechnungsaussteller Steuerschuldner. Eine Gesamtschuld könnte damit für den Leistungsempfänger vorgesehen werden.

Art 204: (1) Ist der Steuerschuldner gemäß den Artikeln 193 bis 197 sowie 199 und 200 ein Steuerpflichtiger, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, können die Mitgliedstaaten ihm gestatten, einen Steuervertreter zu bestellen, der die Steuer schuldet.

[...]

Art 204 legt die Voraussetzungen für die Bestellung eines Steuervertreters (Fiskalvertreter) fest. Sofern ein Steuervertreter als Steuerschuldner bestimmt wird, können die Mitgliedstaaten auch eine Gesamtschuld für eine andere Person einführen.

Das Spektrum der Fallvarianten zur Sicherung des Besteuerungsanspruchs iRd Gesamtschuld ist sehr weit. Nicht nur Fälle, in denen ein ausländischer Unternehmer einen Umsatz bewirkt, sondern auch rein inlandsbezogene Sachverhalte sind davon erfasst.

2) Die „andere Person“

a) Historisch

Wer als solche „andere Person“ gesehen wird, kann - mit Hilfe eines historischen Rückblicks - durch eine systematisch-teleologische Auslegung der MwStSystRL gelöst werden. Bis zum 17.10.2000 lautete der Art 21 Z 1 lit a der 6. MwStRL wie folgt:

Artikel 21 Z 1 lit a

*Die Mehrwertsteuer schuldet 1. im inneren Anwendungsbereich a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der Dienstleistungen nach Buchstabe b). Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem **nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen** bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Regelungen treffen, nach denen die Steuer von einer **anderen Person** geschuldet wird. Als solche kann unter anderem ein **Steuervertreter oder der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. der steuerpflichtigen Dienstleistung** bestimmt werden. [...]*

Die Mitgliedstaaten können bestimmen, dass eine *andere Person* als der Steuerpflichtige die

Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat⁴²⁹.

Die Definition der „anderen Person“ in Art 21 Z 1 lit a bezieht sich auf steuerpflichtige Umsätze durch einen nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen. In derselben lit a letzter Satz wird sodann der Terminus der „anderen Person“ iZm der Gesamtschuld nochmals verwendet. Dem Richtliniengeber zu unterstellen, für ein und denselben Begriff verschiedene Inhalte vorgesehen zu haben, scheint logisch nicht vertretbar und ist auch nicht mit dem Grundsatz der einheitlichen Geltung des Gemeinschaftsrechts vereinbar. Begriffe, welche im Gemeinschaftsrecht bestimmt werden, erhalten iSd einheitlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts einen allgemeinen, gemeinschaftsspezifischen Begriffsinhalt⁴³⁰. Es ist daher davon auszugehen, dass der Terminus der „anderen Person“ in der Bestimmung über die Gesamtschuld mit der Definition in Art 21 Z 1 lit a ident ist. Folglich ist im Kreis der möglichen „anderen Personen“ jedenfalls ein Steuervertreter (=Fiskalvertreter) oder diejenige Person zu verstehen, für die der steuerpflichtige Umsatz bewirkt wurde (=Leistungsempfänger).

Mit der Änderung der 6. MwStRL vom 17.10.2000⁴³¹ wird der Satz, welcher die andere Person definiert, aus dem Art 21 Z 1 lit a gestrichen. Eine dezidierte Begründung ist den Erwägungen nicht zu entnehmen. Eine logische Erklärung scheint jedoch der Zweck der Richtlinienänderung zu geben: Durch die RL 2000/65/EG soll eine Vereinfachung der Rechtsvorschriften im Binnenmarkt erreicht werden⁴³². In den Erwägungsgründen wird als einzig wirksame Vereinfachung die Abschaffung einer verbindlichen Vorschreibung eines Steuervertreters genannt⁴³³. Wenn somit ein obligatorischer Steuervertreter tunlichst vermieden werden soll, scheint es konsequent, die „andere Person“ auf den Empfänger der Leistung zu reduzieren. So sah es auch der Art 21 Z 1 a idF der RL 2000/65/EG vor:

(1) Im inneren Anwendungsbereich schuldet die Mehrwertsteuer:

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der unter den Buchstaben b) und c) genannten Fälle. Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw. die steuerpflichtige Dienstleistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen

⁴²⁹ Art 21 Z 1 lit a idF der RL 1999/59/EG 17.6.1999.

⁴³⁰ Borchardt in Lenz/Borchardt (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 25.

⁴³¹ RL 2000/65/EG 17.10.2000, ABl L 269 S 44.

⁴³² Vgl 3. Begründungserwägung der RL 2000/65/EG 17.10.2000, ABl L 269 S 44.

⁴³³ Vgl 4. Begründungserwägung der RL 2000/65/EG 17.10.2000, ABl L 269 S 44.

*bewirkt bzw. erbracht, so können die Mitgliedstaaten gemäß den von ihnen festgelegten Bedingungen vorsehen, dass **der Empfänger der steuerpflichtigen Lieferung von Gegenständen bzw. der steuerpflichtigen Dienstleistung die Steuer schuldet**;*

Durch die Streichung der Definition der „anderen Personen“ soll daher lediglich der Kreis der in Frage kommenden Personen auf den Empfänger der steuerpflichtigen Leistung reduziert werden. Von einer Pflicht zur Bestellung eines Steuervertreters soll abgegangen werden. Wenn ein Steuervertreter nicht mehr (notwendig) existiert, kann dieser folglich auch nicht mehr als Gesamtschuldner in Betracht kommen. Sollte – wider einer Verpflichtung – freiwillig ein Fiskalvertreter bestellt werden, wird dieser wohl nach wie vor als „andere Person“ angesehen werden können. Denn Sinn und Zweck der Streichung der Definition der „anderen Person“ lag wohl eher darin, einen Fiskalvertreter nicht dezidiert als „andere Person“ zu nennen, wenn dieser gar nicht mehr verpflichtend zu ernennen ist. Die Beibehaltung dieses Satzes hätte wohl mehr zu Verwirrungen, als zur Vereinfachung geführt.

b) Geltende Rechtslage

In Art 205 wird nur noch von der „anderen Person“ gesprochen. Dennoch ist aus der historischen Interpretation eindeutig herauszulesen, dass darunter nach wie vor der Leistungsempfänger zu verstehen sein muss. Sofern ein Fiskalvertreter existiert, kann auch dieser als Gesamtschuldner in Betracht kommen.

Andere, außerhalb dieses Personenkreises, befindliche Personen können grundsätzlich nur dann als Gesamtschuldner in Betracht gezogen werden, wenn zwischen diesem und dem primären Steuerschuldner ein qualifiziertes Naheverhältnis besteht. Eine am Steuerschuldverhältnis formal unbeteiligte dritte Person darf nur mit sachlicher Rechtfertigung als Gesamtschuldner herangezogen werden. Eine solche Rechtfertigung ist jedenfalls in einer qualifizierten Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art gegeben. Der österreichische VfGH hat zur Mitwirkungspflicht Dritter an einem Steuerschuldverhältnis folgende Kriterien ausgearbeitet⁴³⁴:

- die zum Steuerschuldner bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung ist gleichzeitig das steuerschuldbegründende Ereignis oder
- es läuft die dem Steuertatbestand entsprechende Bemessungsgrundlage über den „Dritten“ oder er zur Bemessungsgrundlage zumindest leicht Zugang hat, und es daher

⁴³⁴ Vgl VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99.

legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs- und Abfuhrpflichten zu belasten oder

- sonstige Umstände vorliegen, die eine Inpflichtnahme gerade dieser anderen Person sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen.

Diese Merkmale sind zu den Mitwirkungspflichten der Kreditinstitute bei der Einhebung der KEST ergangen. Der EuGH wurde mit dieser Frage bislang noch nicht befasst. In primärrechtskonformer Interpretation würde der EuGH jedenfalls den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit anwenden, und so abwägen, ob eine bestimmte andere Person zur Gesamtschuld iRd Art 205 herangezogen werden darf.

3) Gesamtschuldnerisch entrichten

a) Unterschiedliche Ansichten der Mitgliedstaaten

Weitgehende Uneinigkeit besteht darüber, was unter Gesamtschuld iSd Art 205 zu verstehen ist⁴³⁵. Einerseits kann darunter die gleichberechtigte Inanspruchnahme des Primärschuldners und des Gesamtschuldners verstanden werden. Andererseits kann aber auch von einer Subsidiarität des Gesamtschuldners ausgegangen werden, die eine vorrangige, aber erfolglose Inanspruchnahme des Primärschuldners voraussetzt. Diese Ansicht zeigt bereits den engen Konnex zur Haftung.

Zur Terminologie

Die Bestimmung des Art 205 spricht von „gesamtschuldnerisch entrichten“. In der englischen Sprachfassung wird von „jointly and severally liable“ gesprochen. „Jointly and severally“ bedeutet „alle insgesamt“. „Liable“ bedeutet übersetzt „haften“. Es müssen also alle insgesamt haften. Von den Europäischen Institutionen und auch im Schrifttum wird Art 205 auch als „gesamtschuldnerische Haftung“ bezeichnet⁴³⁶. Im österreichischen Verständnis sind jedoch Gesamtschuld und Haftung streng voneinander zu trennen. Gesamtschuldner verwirklichen gemeinsam einen Tatbestand, der sie zu gemeinsamen Schuldnern einer Steuer macht. Haften bedeutet immer das Entstehen für eine fremde Schuld. Eine Haftung muss regelmäßig durch einen Haftungsbescheid, welcher im Ermessen der Behörde liegt, geltend

⁴³⁵ Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz – Kommentar (2006) Art 21, 6. EG-RL Rz 26.

⁴³⁶ Vgl. KOM 2008/805 vom 1.12.2008; ebenso EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 5; vgl. aber auch Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz – Kommentar (2006) Art 21, 6. EG-RL Rz 26.

gemacht werden. Erst dann wird der Haftende zum Gesamtschuldner. Ob diese Inanspruchnahme primär oder subsidiär ist, hängt vom jeweiligen Einzelfall ab.

Im englischen Rechtsverständnis ist unter „jointly and severally liable“ eine Gesamtschuldnerschaft zu verstehen. Die Abgabenbehörden können die Schuld von einem oder von allen Schuldnern verlangen⁴³⁷.

Die meisten Mitgliedstaaten sehen in dieser Bestimmung jedenfalls eine Vorrangstellung des Steuerschuldners und leiten dies aus dem Wortlaut der Bestimmung ab⁴³⁸. Dieser spricht nämlich nur von „gesamtschuldnerisch zu entrichten“.

Diese Ansicht scheint auch der EuGH in dem Urteil *Federation of Technological Industries* zu vertreten⁴³⁹. Die Gesamtschuld sieht in der genannten Entscheidung eine Maßnahme zur Sicherung des Steueranspruchs für den Fiskus vor. Dies jedoch nur, sofern dem Leistungsempfänger eine gewisse Kenntnis eines Betrugs oder einer Mehrwertsteuerhinterziehung nachgewiesen werden kann.

b) Dokumente des Rates und der Kommission

Im Zusammenhang mit der europäischen Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs wurde auch die gesamtschuldnerische Haftung als mögliche Maßnahme genannt. In einer Mitteilung der Kommission an den Rat weist diese auf die bestehende Rechtsgrundlage zur Einführung einer gesamtschuldnerischen Haftung hin⁴⁴⁰. Demnach besteht die Möglichkeit, Bestimmungen einzuführen, die eine andere Person als den Steuerpflichtigen gesamtschuldnerisch haftbar machen, den Betrag in die Staatskasse einzuzahlen⁴⁴¹. Ob diese andere Person primär oder subsidiär herangezogen werden darf, geht aus dieser Aussage nicht hervor. Die Kommission erwähnt jedoch die erforderliche Wahrung der allgemeinen Rechtsgrundsätze bei einer allfälligen Umsetzung in nationales Recht: „*Es müsse das rechte Maß gefunden werden, so dass einerseits die Rechtssicherheit für steuererhrliche Unternehmen gewährleistet ist und andererseits die Steuerbehörden besser imstande sind, die*

⁴³⁷ Vgl. Lyons, Tax Glossary (1992) 145; ebenso Legal dictionary (13.2.2009) www.legal-dictionary.thefreedictionary.com.

⁴³⁸ Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz – Kommentar (2006) Art 21, 6. EG-RL Rz 26.

⁴³⁹ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Leitsatz. Vgl. jedoch unten die kritischen Bemerkungen zu dem Urteil und dessen Reichweite.

⁴⁴⁰ KOM/2007/758 endg vom 23.11.2007, 11.

⁴⁴¹ KOM/2007/758 endg vom 23.11.2007, 11.

riesigen, infolge von MwSt-Betrug entgangenen Einnahmen doch noch beizutreiben.“⁴⁴². Dadurch wird einerseits die Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des Grundsatzes der Rechtssicherheit angesprochen. Andererseits wird hier auch auf den Steuerausfall hingewiesen und die mögliche Beitreibung durch eine Gesamtschuldnerschaft. Damit scheint auf die bloß subsidiäre Heranziehung der „anderen Person“ hingewiesen zu werden. Die Kommission erklärt sich in dieser Mitteilung an den Rat auch bereit, gegebenenfalls geeignete Vorschläge für Rechtsakte vorzulegen, um einige gemeinsame Prinzipien festzulegen⁴⁴³.

Ein derartiger Vorschlag ist zwar bislang noch nicht ergangen, doch hat der ECOFIN die Kommission nun aufgefordert, entsprechende rechtliche Vorschläge einzubringen⁴⁴⁴. Der erste Teil der geplanten Maßnahmen ist bereits für Oktober 2008 geplant:

“Joint and several liability: The aim will be to provide a solid legal base for making a trader established in one Member State jointly and severally liable for tax losses in another Member State in cases where the non compliance of that trader with his reporting obligations has facilitated the fraud. This measure could in certain cases provide the necessary tool to recover tax losses from non established traders who facilitated the fraud.”

Demnach soll eine rechtliche Grundlage für die Gesamtschuldnerschaft geschaffen werden, wenn ein Unternehmer durch die mangelnde Erfüllung seiner Erklärungspflichten einen Steuerausfall infolge von Betrug ermöglicht bzw erleichtert hat. Diese Gesamtschuldnerschaft soll darüber hinaus auch grenzüberschreitend angewandt werden können. Damit wird die Heranziehung des leistenden Unternehmers bei innergemeinschaftlichen Lieferungen angesprochen, wenn der Leistungsempfänger die Erwerbssteuer nicht abführt. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird dadurch gewahrt, dass der leistende Unternehmer eine Pflichtverletzung begangen hat, welche den Betrug erst ermöglicht bzw erleichtert.

Die Kommission und der Rat sprechen hierbei nur Möglichkeiten an, welche die andere Person zum Gesamtschuldner machen soll, sofern der primäre Steuerschuldner seiner Verpflichtung nicht nachkommt. Ob auch andere gesamtschuldnerische Maßnahmen möglich sind, sofern die allgemeinen Rechtsgrundsätze gewahrt werden, bleibt nach diesen Stellungnahmen offen.

⁴⁴² KOM/2007/758 endg vom 23.11.2007, 11.

⁴⁴³ KOM/2007/758 endg vom 23.11.2007, 11.

⁴⁴⁴ Vgl ECOFIN, Oral Report by the Commission on Conventional measures, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/ECOFIN_report14-05-08.pdf (14.5.2008) 1.

c) *Rechtsprechung*

Der EuGH, welcher primärrechtlich zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts berufen ist, hat bisher einmal zu Art 205 geurteilt⁴⁴⁵.

Zur C-384/04:

Der britische Gesetzgeber führte 2003 eine Regelung ein, wonach Empfänger von Telefonen und Computern zur gesamtschuldnerischen Haftung herangezogen werden können, wenn diese im Zeitpunkt der Lieferung wussten oder hätten wissen müssen, dass sie Teil einer mit einem betrügerischen Umsatz behafteten Lieferkette waren⁴⁴⁶. Diese Regelung wurde eingeführt, um Steuerausfällen durch sog „Erwerbsbetrug“ und „Karussellbetrug“ entgegen zu wirken⁴⁴⁷.

Einzelne Händler von Mobiltelefonen und Computerprozessoren, sowie deren Interessensverband (Federation of Technological Industries) erhob Klage vor dem Court of Appeal gegen diese Neuregelung⁴⁴⁸. Dieses Verfahren führte schließlich zu einem Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH⁴⁴⁹.

Nach Ansicht des EuGH ermächtigt Art 21 Abs 3 die Mitgliedstaaten, Maßnahmen zu treffen, nach denen eine Person einen Mehrwertsteuerbetrag, der von einer anderen Person (dem Steuerschuldner) geschuldet wird, gesamtschuldnerisch zu entrichten hat⁴⁵⁰. Mit dieser Aussage bleibt der EuGH noch sehr neutral und legt die Bestimmung allgemein aus. Es ist nicht zu erkennen, ob die Steuerschuld beim Primärschuldner uneinbringlich sein muss oder nicht. In Folge bringt der EuGH vor, dass bei der Umsetzung des Art 21 Abs 3 die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, zu beachten seien. Explizit nennt der Gerichtshof den Grundsatz der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit⁴⁵¹.

An der Verhältnismäßigkeit misst der EuGH sodann die nationalen Maßnahmen des Vereinigten Königreichs. Diese sehen nämlich nur dann eine gesamtschuldnerische Haftung

⁴⁴⁵ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191.

⁴⁴⁶ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 6.

⁴⁴⁷ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 11 f.

⁴⁴⁸ Court of Appeal 30.7.2004, [2004] EWCA (Civ) 1020, Case No: C3/2004/0788.

⁴⁴⁹ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191.

⁴⁵⁰ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 28.

⁴⁵¹ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 29.

vor, wenn der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Lieferung an ihn wusste oder für ihn hinreichende Verdachtsgründe dafür bestanden, dass die fällige Steuer wegen eines Betruges unbezahlt bleiben würde. Diese Maßnahme ist erst dann unverhältnismäßig, wenn sie in einer Art und Weise formuliert wird, dass es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig ist, sie durch einen Gegenbeweis zu widerlegen⁴⁵². Eine unbedingte Haftung für den Leistungsempfänger würde nämlich über das hinaus gehen, was erforderlich ist, um die Ansprüche des Staates zu schützen⁴⁵³. Nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen darf ein Mitgliedstaat einen Wirtschaftsteilnehmer dann nicht als Gesamtschuldner in Anspruch nehmen, wenn dieser alle vernünftigen Maßnahmen getroffen hat, um in keinen Betrug verwickelt zu werden.

Der EuGH hat die britische Regelung über die gesamtschuldnerische Haftung schließlich nicht als gemeinschaftswidrig eingestuft, jedoch festgestellt, dass die allgemeinen Rechtsgrundsätze eingehalten werden müssen; dies sei jedenfalls Aufgabe der nationalen Gerichte⁴⁵⁴.

Im Vereinigten Königreich wurde die betreffende Bestimmung nach dem EuGH Urteil nicht aufgehoben, sondern vielmehr erweitert. Seit 1.5.2007 wird die gesamtschuldnerische Haftung – neben Telefonen und Computern - auch auf die Lieferung anderer elektronischer Gegenstände angewendet. Anstatt den Vorsteuerabzug bei Verdacht auf Betrug zu verwehren, sieht das britische Umsatzsteuerrecht eine gesamtschuldnerische Haftung des (bösgläubigen) Leistungsempfängers vor. Dies ist eine gezielte Maßnahme, um den Fiskus vor Mehrwertsteuerausfällen infolge Betrugs zu bewahren und entspricht im Übrigen auch den Reformbestrebungen des Rates und der Kommission⁴⁵⁵.

Dieses EuGH-Urteil gibt in einem gewissen Rahmen Hinweise über die Auslegung des Art 205. Da sich die Entscheidung auf eine spezielle Bestimmung im britischen Umsatzsteuerrecht bezieht, ist das Urteil jedoch beschränkt aussagekräftig. Ob auch andere gesamtschuldnerische Maßnahmen im Rahmen des Art 205 möglich sind, sofern die allgemeinen Rechtsgrundsätze gewahrt werden, bleibt im Urteil offen.

Schließlich ist wohl im jeweiligen Einzelfall – anhand der bereits geäußerten Auslegungsmerkmale zum Art 205 – zu beurteilen, ob eine nationale Maßnahme den

⁴⁵² EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 32.

⁴⁵³ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 32.

⁴⁵⁴ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 34.

⁴⁵⁵ Vgl dazu oben ZWEITER TEIL Kapitel B I 3b 80 ff.

allgemeinen Rechtsgrundsätzen entspricht oder nicht.

4) Zusammenfassung

Die Gesetzestechnik des Art 205 lässt in Hinblick auf die von Art 205 erfassten Umsätze keine Zweifel offen. Erfasst sind alle Umsätze, die in Art 205 aufgezählt sind. Ebenso ist der Kreis der Personen, die als Gesamtschuldner in Betracht kommen, durch historische Interpretation ermittelbar. Ob neben dem Leistungsempfänger und einem allfälligen Fiskalvertreter noch weitere Personen zur Gesamtschuld herangezogen werden können, ist unter Beachtung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Rechtssicherheit zu beurteilen.

Weniger eindeutig ist hingegen der Wortlaut des Art 205 in Bezug auf den genauen Inhalt und die Reichweite der Bestimmung. Auch die historische und systematische Interpretation geben keinen Aufschluss über den Terminus „gesamtschuldnerisch zu entrichten“. Erst die Dokumente der Kommission und des Rates über die Bestrebungen zur Weiterentwicklung des Art 205 im Zuge der Betrugsbekämpfungsstrategie gestatten Rückschlüsse auf dessen Zweck. Sowohl der Rat als auch die Kommission sehen in Art 205 eine Maßnahme um Steuerausfälle zu bekämpfen. Dies spricht stark für eine bloß subsidiäre Heranziehung der „anderen Person“ als Steuerschuldner. Auch der EuGH hat bislang nur zu einer nationalen Bestimmung geurteilt, welche als Steuersicherungsmaßnahme, dh subsidiär, gegen Mehrwertsteuerbetrug eingeführt wurde.

Mitgliedstaaten können aufgrund von Art 205 jedenfalls Bestimmungen einführen, die eine andere Person für den Steuerausfall eines Umsatzes haftbar machen, wenn sie davon wussten oder wissen hätten müssen. Mit dem Terminus „gesamtschuldnerisch zu entrichten“ wäre damit keine – im österreichischen Rechtsverständnis – klassische Gesamtschuldnerschaft zu verstehen⁴⁵⁶, sondern bloß eine Haftung der anderen Person, die durch Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner wird. Geltend gemacht werden dürfte die Haftung wiederum erst dann, wenn die Steuer beim Primärschuldner uneinbringlich ist und die „andere Person“ von der Uneinbringlichkeit wusste oder hätte wissen müssen.

Kritik zur engen Auslegung

Ob diese enge Auslegung der Bestimmung das volle Potential der Bestimmung ausschöpft, ist

⁴⁵⁶ Damit ist die gemeinsame Verwirklichung eines Steuertatbestandes gemeint, wodurch zwei oder mehrere Personen gleichermaßen zum Steuerschuldner bzw zu Gesamtschuldnern werden.

jedoch zu bezweifeln. Denn die Vermeidung von Steuerausfällen wird bereits durch die vielfältige EuGH Judikatur zum Gutgläubensschutz des Leistungsempfängers für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gewährleistet⁴⁵⁷. Diese Judikatur setzt zwar bei einem anderen (Zeit)Punkt an – nämlich an der Verwehrung des Vorsteuerabzugs – doch verwendet sie dieselben Argumente und kommt schließlich zum selben Ergebnis:

Der Leistungsempfänger – der ja bereits den Bruttobetrag an den Leistenden bezahlt hat – muss für den Steuerausfall durch einen unredlichen Wirtschaftsteilnehmer aufkommen. Im Endeffekt zahlt der Leistungsempfänger zweimal. Einmal das Entgelt plus USt und - sofern er „bösgläubig“ ist - kann ihm entweder unter den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen das Recht auf Vorsteuerabzug verwehrt werden⁴⁵⁸ oder er kann im Rahmen des Art 205 als Gesamtschuldner zur Zahlung der Steuer herangezogen werden.

Insofern stellt sich die Frage, ob der Zweck des Art 205 allein darin liegt, einen allfälligen Steuerausfall beim Primärschuldner durch die Haftung einer anderen Person abzuwenden. Der neutrale Wortlaut der Bestimmung: „*die Mitgliedstaaten können bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat*“ könnte durchaus auch weit ausgelegt werden. Denkbar wäre auch ein generelles System der Gesamtschuld einzuführen. Dezidiert ausgeschlossen wird dies nicht und solange die allgemeinen Rechtsgrundsätze gewahrt blieben, wäre ein derartiges Vorgehen argumentierbar. Eine nationale Maßnahme wäre jedenfalls im Einzelfall zu prüfen.

II. Entwicklung des Art 205

Die Kommission hat am 1.12.2008 einen Entwurf zur Änderung des Art 205 vorgestellt⁴⁵⁹. Durch die Änderung ist beabsichtigt, den Art 205 um einen Absatz 2 zu erweitern. Da es sich hierbei jedoch erst um einen Vorschlag der Kommission handelt, kann von keiner Annahme durch den Rat in der derzeit vorliegenden Fassung ausgegangen werden. Insofern werden die von der Kommission vorgeschlagenen Änderungen in dieser Arbeit zwar erwähnt, jedoch nur im groben dargestellt.

Art 205 soll demnach lauten:

⁴⁵⁷ Vgl EuGH 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel* ua, Slg 2006 I-6161; EuGH 27.9.2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007 I-7797; ua.

⁴⁵⁸ Vgl *Achatz* zum Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug, SWK 2008 S 86.

⁴⁵⁹ KOM 2008/805 vom 1.12.2008.

(1) In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

(2) In dem in Artikel 200 genannten Fall hat der Steuerpflichtige, der Gegenstände gemäß den Bedingungen des Artikels 138 liefert, die Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen von dem Steuerpflichtigen gesamtschuldnerisch zu entrichten, wenn er die Verpflichtung nach den Artikeln 262 und 263 zur Vorlage einer Zusammenfassenden Meldung mit den Angaben über die Lieferung nicht erfüllt hat oder wenn die von ihm vorgelegte Zusammenfassende Meldung nicht die Angaben zu dieser Lieferung gemäß Artikel 264 enthält. Unterabsatz 1 findet keine Anwendung in den folgenden Fällen:

(a) Der Käufer hat für den Zeitraum, in dem der Steueranspruch auf den jeweiligen Umsatz entstanden ist, eine MwSt-Erklärung gemäß Artikel 250 mit allen Angaben zu diesem Umsatz vorgelegt;

(b) die Person, die die Gegenstände in Übereinstimmung mit den Bedingungen des Artikels 138 geliefert hat, kann gegenüber den zuständigen Behörden das in Unterabsatz 1 genannte Versäumnis hinreichend begründen.”

Art 200 besagt:

Die Mehrwertsteuer wird von der Person geschuldet, die einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen bewirkt.

Der zukünftige Abs 1 entspricht vollinhaltlich dem derzeitigen Art 205.

Der neue, zweite Absatz sieht unter gewissen Voraussetzungen eine obligatorische gesamtschuldnerische Haftung in allen EU-Mitgliedstaaten vor. Die Mitgliedstaaten sind daher verpflichtet, eine Maßnahme einzuführen, nach der ein Warenlieferant, der seine ig Lieferung nicht gemeldet hat, für den MwSt-Ausfall haftbar gemacht werden kann. Grundsätzlich ist bei einer grenzüberschreitenden Lieferung nicht der Lieferant, sondern der Erwerber Steuerschuldner im Bestimmungsland. Die „andere Person“ iSd Art 205 Abs 1 ist daher der leistende Unternehmer.

1) Pflichtverletzung

Der geplante Abs 2 verlangt eine Pflichtverletzung des leistenden Unternehmers. Die gesamtschuldnerische Haftung ist nur dann vorgesehen, wenn der Lieferant die Zusammenfassende Meldung (ZM) nicht oder verspätet vorgelegt oder in der ZM nicht die erforderlichen Angaben gemacht hat (vgl Art 205 Abs 2 erster Satz).

2) Verlust der Mehrwertsteuer

Was das Gesetz zwar nicht enthält, aber der Begründung der Kommission zum Änderungsvorschlag sehr deutlich zu entnehmen ist, ist die Subsidiarität der Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers⁴⁶⁰. Der Lieferer kann nämlich nur dann gesamtschuldnerisch zur Zahlung verpflichtet werden, wenn er durch seine Pflichtverletzung zu einem *Verlust* der Mehrwertsteuer beigetragen hat. Der Abnehmer muss verabsäumt haben, seine MwSt-Erklärung mit den Angaben zum ig Erwerb einzureichen (sog Missing Trader)⁴⁶¹.

Da die Begründung der Kommission nur von „*verabsäumt, die Angaben zum ig Erwerb einzureichen*“ spricht⁴⁶², nicht jedoch von der Abfuhr der Steuer für den ig Erwerb, bleibt offen, für welchen Betrag genau, der leistende Unternehmer aufzukommen hat. Denn beim „Missing Trader Betrug“ ist der Steuerausfall, der dem Staat dadurch entsteht, regelmäßig nicht die Erwerbssteuer (denn dafür bekäme der Missing Trader sowieso die Vorsteuer zurück⁴⁶³), sondern die Umsatzsteuer für die innerstaatliche, steuerpflichtige Weiterlieferung der Gegenstände. Da der Weiterverkauf der Ware wohl zu einem höheren Preis erfolgt, als der Ankauf, ist auch der Steuerausfall durch den Missing Trader regelmäßig höher, als der des ig Erwerbs.

Wenn auch der ig Lieferant durch seine Pflichtverletzung den Ausfall unterstützt, scheint es nicht gerechtfertigt, ihn für den (höheren) Betrag des Weiterverkaufs durch den Missing Trader aufkommen zu lassen. Zwar ist eine gewisse Kausalität seiner Pflichtverletzung mit dem Steuerausfall nicht abzusprechen, andererseits die Höhe des Weiterverkaufs und damit des effektiven Steuerausfalls nicht mehr in seinem Ermessen.

Nochmals betont sei, dass der geplante Art 205 Abs 2 weder die Subsidiarität der gesamtschuldnerischen Haftung voraussetzt, noch eine kausale Verknüpfung zwischen Pflichtverletzung und Steuerausfall erkennen lässt.

3) Entschuldbarkeit der Pflichtverletzung

Der Lieferer muss die Möglichkeit haben, sich gegenüber der Steuerverwaltung des Mitgliedstaates, in dem die Mehrwertsteuer auf die innergemeinschaftliche Lieferung

⁴⁶⁰ Vgl KOM 2008/805 vom 1.12.2008, 2, 7.

⁴⁶¹ Vgl KOM 2008/805 vom 1.12.2008, 7.

⁴⁶² Vgl KOM 2008/805 vom 1.12.2008, 7.

⁴⁶³ Sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

geschuldet wird, zu rechtfertigen, dass sein Versäumnis hinreichend begründet ist. Insofern trifft ihn die Haftung nicht, wenn er darlegen kann, dass es sich bei der Nichterfüllung seiner Meldepflichten um nicht beabsichtigte Irrtümer handelt⁴⁶⁴.

4) **Maßnahme vereinbar mit allgemeinen Rechtsgrundsätzen**

Nach Ansicht der Kommission handelt es sich bei dem geplanten Art 205 Abs 2 um eine gezielte Maßnahme mit begrenztem Anwendungsbereich, die sowohl den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als auch das Erfordernis der Rechtssicherheit beachtet⁴⁶⁵.

Ob und wann diese Bestimmung in Kraft tritt, ist zum heutigen Zeitpunkt noch nicht absehbar. Ebenso wenig kann deren konkrete Ausgestaltung bestimmt werden. Immerhin handelt sich bei dem dargestellten Entwurf lediglich um einen Vorschlag der Kommission.

III. Zusammenfassung

Die MwStSystRL spricht in Art 205 von „gesamtschuldnerisch zu entrichten“ bzw in der englischen Sprachfassung von „jointly and severally liable“. Oft wird die Bestimmung daher auch „gesamtschuldnerische Haftung“ genannt. „Jointly and severally liable“ bedeutet, dass man einzeln oder gemeinsam haftbar gemacht werden kann. Durch Art 205 soll den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben werden, nationale Bestimmungen einzuführen, welche es der Abgabenbehörde erlauben, neben dem Steuerschuldner eine andere Person zur „Entrichtung“ der Steuer zu verpflichten. Da nach der MwStSystRL einer Person, die nicht Steuerschuldner ist, keine anderen Pflichten auferlegt werden dürfen⁴⁶⁶, muss diese andere Person zum Zeitpunkt der Entrichtungspflicht bereits ins Steuerschuldverhältnis aufgenommen sein. Dies kann einerseits durch eine Gesamtschuldnerschaft oder durch eine Haftung umgesetzt werden.

Eine strikte Vorgabe, durch welches Rechtsinstitut Mitgliedstaaten die gesamtschuldnerische Haftung umzusetzen haben, bleibt diesen überlassen. Dies scheint in Anbetracht der verschiedenen Ausgestaltungen der Rechtsordnungen in den 27 Mitgliedstaaten nicht nur sinnvoll, sondern erforderlich. So wird in Österreich der Haftende erst durch Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner. In Deutschland hingegen wird der Haftende bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Haftungsbestimmung sofort zum

⁴⁶⁴ KOM 2008/805 vom 1.12.2008, 12.

⁴⁶⁵ KOM 2008/805 vom 1.12.2008, 12.

⁴⁶⁶ Vgl dazu ausführlich, DRITTER TEIL Kapitel A III 3b 130 f.

Gesamtschuldner (vgl. 44 dAO)⁴⁶⁷. Bereits in diesen, grundsätzlich ähnlichen Rechtsordnungen, sind Unterschiede in der Ausgestaltung gegeben. Insofern schiene es unmöglich, gemeinschaftsrechtlich zu bestimmen, ob Art 205 zwingend durch Haftung *oder* Gesamtschuld umzusetzen ist. Vielmehr ist einzugestehen, dass die „Verwirrung“ des Terminus „gesamtschuldnerisch entrichten“ besonders durch das österreichische Rechtsverständnis von Haftung und Gesamtschuld hervorgerufen wurde.

Art 205 kann daher entweder durch Haftung, Gesamtschuld oder gesamtschuldnerische Haftung (sofern dieses Institut in einer der 27 Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten besteht) umgesetzt werden. Von Bedeutung ist jedenfalls, dass die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts zu beachten. Diese Grundsätze bilden nämlich die gemeinsamen Prinzipien des Gemeinschaftsrechts und verhelfen, Differenzen im Rechtsverständnis der verschiedenen Mitgliedstaaten auszunivellieren. Die Verständnisschwierigkeiten des Begriffs „gesamtschuldnerisch entrichten“ zeigen wiederum, von welcher essentieller Bedeutung die in diesem Teil der Arbeit ausführlich behandelten Rechtsgrundsätze sind. Ohne diese, wäre ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem nicht denkbar.

⁴⁶⁷ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 221.

DRITTER TEIL

GESAMTSCHULD UND HAFTUNG IM ÖSTERREICHISCHEN UMSATZSTEUERRECHT

Die Haftung ist eine Sicherungsmaßnahme für die Steuerschuld, welche im UStG mehrmals Anwendung findet. Indem eine andere Person als Haftender herangezogen wird, kann der Kreis der Steuerschuldner erweitert und somit die Ausfallsquote reduziert werden. Diese andere Person ist meist ein an der Leistung beteiligter Steuerpflichtiger. Die Inanspruchnahme erfolgt durch Erlassung eines Haftungsbescheides⁴⁶⁸. Erst dadurch werden die haftenden Personen zu Gesamtschuldnern mit dem Abgabepflichtigen (sog Hauptschuldner oder Erstschuldner)⁴⁶⁹.

Das UStG sieht bei der Umkehr der Steuerschuld regelmäßig eine Haftung des leistenden Unternehmers vor⁴⁷⁰. Die wichtigste Haftungsbestimmung im UStG ist in § 27 Abs 4 enthalten⁴⁷¹. § 27 Abs 9 sah bis zum 31.12.2007 eine Haftungsbestimmung vor, diese wurde jedoch durch das AbgSig 2007 gestrichen⁴⁷².

Eine Gesamtschuldnerschaft verfügt das UStG lediglich in § 19 Abs 1a iZm Bauleistungen. Im Jahr 2002 wurde im Bereich der Bauwirtschaft ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger eingeführt⁴⁷³. Der Leistungsempfänger schuldet demnach die Steuer, sofern dieser entweder ein Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist oder ein Unternehmer ist, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt. Der Leistungsempfänger hat den leistenden Unternehmer auf diesen Umstand hinzuweisen⁴⁷⁴. Erfolgt der Hinweis zu Unrecht, dann kommt es zwar nicht zum Übergang der Steuerschuld, jedoch zu einer Gesamtschuldnerschaft. Der Leistungsempfänger schuldet sodann die auf den Umsatz entfallende Steuer neben dem Primärschuldner (= leistender

⁴⁶⁸ Vgl § 224 BAO.

⁴⁶⁹ Vgl Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 7, 103.

⁴⁷⁰ Vgl § 19 Abs 1 letzter Satz; § 19 Abs 1b lit c letzter Satz; § 19 Abs 1c letzter Satz; Schrott-UStV § 1 letzter Satz (BGBl II 2007/129).

⁴⁷¹ Siehe sogleich.

⁴⁷² BGBl I 2007/99.

⁴⁷³ 2. AbgÄG 2002, BGBl I 2002/132.

⁴⁷⁴ Ruppe, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 19/5.

Unternehmer)⁴⁷⁵.

Bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 19 Abs 1a kommt es sofort zur Ausdehnung des Abgabenschuldverhältnisses iRd Gesamtschuld auf den Leistungsempfänger. Bei den Haftungsbestimmungen des UStG ist jedoch vorab ein Haftungsbescheid zu erlassen. Erst dieser führt sodann zur Gesamtschuld.

A. Haftungsbestimmung gem § 27 Abs 4

Da die „Haftungsbestimmung“ gem § 27 Abs 4 den Denkanstoß für das im VIERTEN TEIL entwickelte und dargestellte Gesamtschuldssystem geliefert hat, soll diese Bestimmung – im Gegensatz zu den anderen Haftungsbestimmungen im UStG – tiefergehend untersucht werden. Ergebnisse aus diesen Untersuchungen, können sodann für die Analyse des Gesamtschuldssystem verwertet werden.

Insbesondere soll in diesem Kapitel auch dargestellt werden, warum an der Gemeinschaftskonformität des § 27 Abs 4 gezweifelt werden kann; Das Gesamtschuldssystem diese Mängel jedoch nicht aufweist.

I. Zur Bestimmung im Detail

1) Entwicklung

Die heutige Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4 war erstmals im UStG 1972 gesetzlich verankert. In § 25 Abs 4 UStG 1972 wurde aus Gründen der Sicherung des Steueranspruchs das sog Steuerabzugsverfahren vorgesehen. Diese Bestimmung war anzuwenden, sofern ein leistender Unternehmer im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hatte. Eine Regelung dieser Art war dem UStG 1959 fremd⁴⁷⁶.

Der Wortlaut des früheren § 25 Abs 4 entsprach dem heutigen § 27 Abs 4 bis auf den Unterschied, dass mit dem UStG 1994 auch nicht unternehmerische juristische Personen des öffentlichen Rechts in den Kreis der abzugsverpflichteten Leistungsempfänger aufgenommen wurden.

⁴⁷⁵ Vgl § 19 Abs 1a dritter Satz.

⁴⁷⁶ *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuer-Handbuch zum UStG 1972⁵ (1988) § 25 Anm 3.

2) Zweck der Bestimmung

§ 27 Abs 4 bestimmt eine Haftung für den Leistungsempfänger von steuerpflichtigen Leistungen im Inland, die von einem ausländischen Unternehmer erbracht werden. Den Leistungsempfänger trifft – sofern er eine Körperschaft öffentlichen Rechts oder ein Unternehmer ist – die Abfuhrpflicht der Steuer. Er muss die auf die Leistung entfallende Umsatzsteuer einbehalten und im Namen und für Rechnung des leistenden (ausländischen) Unternehmers an das für diesen zuständige Finanzamt abführen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, so haftet er für den hiedurch entstehenden Steuerausfall.

Der leistende Unternehmer muss die auf die Leistung entfallende USt in der Rechnung angeben. Abzuführen ist vom Leistungsempfänger jedenfalls nur die USt, die vom ausländischen Unternehmer aufgrund einer steuerpflichtigen Leistung tatsächlich geschuldet wird. Hat der Rechnungsaussteller einen falschen Steuersatz angegeben, so muss trotzdem der „richtige“ abgeführt werden. Bei Steuerschuld kraft Rechnungslegung besteht konsequenter Weise keine Abfuhrverpflichtung⁴⁷⁷, weil immer nur abgeführt werden muss, was auch tatsächlich geschuldet wird.

Hervorzuheben ist die Tatsache, dass der Leistungserbringer weiterhin Steuerschuldner bleibt. Den Leistungsempfänger trifft vorab eine rein formale Abfuhrverpflichtung. Erst wenn er dieser nicht nachkommt, kann er zu Haftung mittels Haftungsbescheid herangezogen werden. Leistungserbringer und Leistungsempfänger sind sodann – und wirklich erst dann – als Gesamtschuldner anzusehen.

§ 27 Abs 4 dient der Sicherung des Besteuerungsanspruches gegenüber ausländischen Unternehmern⁴⁷⁸. Nach *Kolacny/Cagane* hat diese Bestimmung erhebliche fiskalische Bedeutung: Da der Leistungsempfänger die in Rechnung gestellte USt als Vorsteuer abziehen kann, sei es wichtig, sicherzustellen, dass diese Steuerbeträge auch tatsächlich an das Finanzamt abgeführt werden⁴⁷⁹.

3) Anwendungsbereich und Voraussetzungen des § 27 Abs 4

Durch die Einführung des auslandsbezogenen Reverse Charge Systems für sonstige Leistungen und Werklieferungen (ab 1.1.2004) ist der Anwendungsbereich des § 27 Abs 4

⁴⁷⁷ Berger/Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) § 27 Rz 8.

⁴⁷⁸ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 15.

⁴⁷⁹ *Kolacny/Cagane*, UStG 1994³ (2005) § 27 Anm 3.

stark eingeschränkt worden⁴⁸⁰. Sofern nämlich ein Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs 1 auf den Leistungsempfänger erfolgt, ist für die Abfuhr- und Haftungsverpflichtung kein Raum mehr. Diese hM⁴⁸¹ ergibt sich aus zweierlei Gründen: Einerseits aus dem Größenschluss; denn ist der Leistungsempfänger bereits Steuerschuldner kann er nicht mehr zur Haftung für seine eigene Steuerschuld herangezogen werden⁴⁸². Andererseits aus dem „lex specialis Grundsatz“ wonach die speziellere Norm der allgemeinen vorgeht:

§ 27 Abs 4 bezieht sich allgemein auf steuerpflichtige Leistungen von einem ausländischen Leistungserbringer: § 19 Abs 1 sieht den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger hingegen nur bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen (mit Ausnahme der Bundesstraßenmaut) vor. Damit ist § 19 Abs 1 die speziellere Norm, welche den § 27 Abs 4 teilweise derogiert. Im Ergebnis kommt die Abfuhr- und Haftungsverpflichtung gem § 27 Abs 4 grundsätzlich nur für im Inland steuerpflichtige Lieferungen von ausländischen Unternehmern in Betracht⁴⁸³. Ist die Lieferung steuerfrei, kann - nach dem Gesetzeswortlaut - eine Abfuhrverpflichtung nicht entstehen. Bloße Steuerbarkeit im Inland ist somit nicht ausreichend.

Eine Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers kann sich beispielsweise beim Reihengeschäft ergeben. Wird dem letzten Abnehmer in der Reihe ein Gegenstand von einem ausländischen Lieferer geliefert und wurde der Gegenstand vom ersten Lieferer nach Österreich versendet oder befördert, so trifft den Abnehmer die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung nach § 27 Abs 4⁴⁸⁴.

a) Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten

Der leistende Unternehmer darf im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt noch eine Betriebsstätte haben. Die Definition der Begriffe bezieht sich auf die §§ 26 ff BAO⁴⁸⁵.

⁴⁸⁰ BGBl I 2003/71 ab 1.1.2004.

⁴⁸¹ BMF, AÖF 1995/87; *Haunold/Staringer*, ÖStZ 1995, 37 (39); *Staringer* in *Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (135); *Haunold* in *Gasser/Lang/Lechner*, EU-Nachbar 125 (139f); *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 296; *Kuhn/Rief*, SWK 1995 A 477 (478); *Macher*, SWI 1996, 212 (219); *Wolf*, SWK 1996 A 357 (358).

⁴⁸² Anm. Haften bedeutet nämlich das Entstehen für eine *fremde* Schuld.

⁴⁸³ Vgl dazu ausführlich *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 296 mwN, welcher darlegt, dass § 27 Abs 4 durchaus auch bei gewissen sonstigen Leistungen zur Anwendung kommen kann.

⁴⁸⁴ UStR 2000 Rz 3493.

⁴⁸⁵ Weiterführend Ritz, ÖStZ 2000, 359 f.

Der Leistungsempfänger sollte immer darauf achten, ob der Leistungserbringer nun im Inland eine Betriebsstätte hat oder nicht. Nimmt der Leistungsempfänger nämlich fälschlicherweise das Vorliegen einer Betriebsstätte an, könnte er zweimal zur Zahlung herangezogen werden. Geht er von der Nichtanwendung des § 27 Abs 4 aus und bezahlt an den Leistenden den Bruttobetrag, könnte ihn unter Umständen zusätzlich die Abfuhrverpflichtung für die fremde Steuerschuld treffen.

Die UStR sehen ein Verfahren vor, um festzustellen, ob der leistende Unternehmer im Inland über eine Betriebsstätte verfügt oder nicht⁴⁸⁶. Mittels Formular U 71 kann der leistende Unternehmer beim zuständigen Finanzamt die Bescheinigung über das Vorliegen einer Betriebsstätte beantragen. Die Bescheinigung gilt grundsätzlich ein Jahr. Innerhalb dieses Jahres sind sodann die Voraussetzungen des § 27 Abs 4 *nicht* erfüllt. Der Leistungsempfänger kann auf diese Bescheinigung vertrauen. *Ritz* erläutert in einem Artikel darüber hinaus, ob in Zweifelsfällen ein Feststellungsbescheid in Betracht kommen könnte. Dabei kommt er zu einem positiven Ergebnis, sofern ein tatsächliches Rechtsschutzbedürfnis besteht⁴⁸⁷.

Den ausländischen Leistungserbringer trifft zwar grundsätzlich die Pflicht, eine formgültige Rechnung auszustellen, doch ist es unerheblich, ob er die geschuldete USt in Rechnung gestellt hat oder nicht⁴⁸⁸. Das Risiko der Steuerabfuhr trifft den Leistungsempfänger. Dieser ist verpflichtet die gesetzlich geschuldete USt abzuführen. Auch wenn der leistende Unternehmer irrtümlich von einer Steuerfreiheit des Umsatzes ausgegangen ist und deshalb die USt in der Rechnung nicht ausgewiesen hat, trifft den Leistungsempfänger die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung⁴⁸⁹. Umgekehrt schuldet der Leistende die Steuer aufgrund der Rechnung, wenn er (unberechtigterweise) eine Steuer ausweist oder einen zu hohen Steuersatz angibt. Für den Leistungsempfänger ist dies unerheblich. Ihn trifft – mangels Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 27 Abs 4 – auch keine Abfuhrpflicht bzw nur die Pflicht in Höhe des tatsächlich geschuldeten Steuer⁴⁹⁰. Einen Vorsteuerabzug kann nur in jener Höhe geltend machen, in dem die Steuer tatsächlich geschuldet ist.

Bei Meinungsverschiedenheiten über die Höhe der gesetzlich geschuldeten USt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger, zählt die Auffassung des

⁴⁸⁶ UStR 2000, Rn 3494.

⁴⁸⁷ Siehe dazu *Ritz*, ÖStZ 2000, 359 (362).

⁴⁸⁸ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁴⁸⁹ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁴⁹⁰ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

Leistungsempfängers⁴⁹¹. Der Leistungsempfänger trägt das Risiko der richtigen Steuerabfuhr, denn seine Pflicht tritt, bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 27 Abs 4, ex lege ein. Der Leistende ist nicht mehr „Herr“ des Umsatzsteuerausweises. Seine Auffassung ist für die Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers unerheblich.

b) Kreis der Abfuhrverpflichteten

Zur Abfuhr der USt sind nur juristische Personen des öffentlichen Rechts und Unternehmer, für deren Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, verpflichtet. Weder für Nichtunternehmer, noch für Unternehmer, die Leistungen für ihren Privatbereich beziehen besteht eine Abfuhrverpflichtung. Juristische Personen des öffentlichen Rechts, welche für ihren Hoheitsbereich erwerben sind demgegenüber Abfuhrverpflichtete. Die Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht besteht im Übrigen auch für Unternehmer, die aufgrund der Ausführung unecht steuerfreier Umsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (zB Kleinunternehmer) sowie für pauschalierte Land- und Forstwirte⁴⁹². Ohne Bedeutung ist jedenfalls, ob der Leistungsempfänger selbst ein inländischer oder ausländischer Unternehmer ist⁴⁹³. Dies führt gerade den Sinn und Zweck der Bestimmung – nämlich die Sicherung des Steueranspruchs durch einen erleichterten Zugriff auf einen inländischen Schuldner anstatt des ausländischen Leistungserbringers – ad absurdum.

Nach der Rechtsprechung des VfGH sind dem Gesetzgeber verfassungsrechtliche Schranken gesetzt, wenn er formal unbeteiligte Dritte zur Mitwirkung an der Abgabenerhebung verpflichtet. In einem Erkenntnis vom 15.3.2000 hat der VfGH aus diesem Grund die Spekulationsertragssteuer (SpESt) für verfassungswidrig erklärt⁴⁹⁴. Eine Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art rechtfertigt es demnach nicht, unabhängig von der Qualität und dem Umfang der Beziehung, dem Dritten Mitwirkungspflichten jedweden Inhaltes und jedweder Intensität aufzuerlegen. Sachlich erscheint nur eine Regelung, die die Mitwirkungspflichten des Dritten ins Verhältnis zu der Art und dem Umfang der zum Primärschuldner bestehenden Beziehungen setzt. Eine Regelung, die dem Dritten erheblichen Aufwand für die Beschaffung der für eine ordnungsgemäße Steuerabfuhr erforderlichen Daten auferlegt, könne nur bei Vorliegen besonderer Umstände gerechtfertigt sein⁴⁹⁵.

⁴⁹¹ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 21.

⁴⁹² Vgl *Kolacny/Caganeek*, UStG³ (2005) § 27 Anm 5.

⁴⁹³ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 19.

⁴⁹⁴ VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99, ÖStZB 2000/364.

⁴⁹⁵ VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99, ÖStZB 2000/364.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen gelangt der VwGH in seinem Urteil vom 28.1.2005 zu folgender Auffassung: Sofern der Tatbestand der Haftungsnorm (§ 27 Abs 4) nicht darauf abstellt, ob der potenziell Haftungsverpflichtete Kenntnis vom Eintritt der haftungsrelevanten Umstände gehabt hat oder hätte haben müssen, sind diese Überlegungen im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen⁴⁹⁶. Diese Ansicht weist darauf hin, dass der VwGH die Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers für die Umsatzsteuerschuld des Leistenden – im Anbetracht der rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehung der beiden – grundsätzlich für angemessen hält. Bei der Frage, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des § 27 Abs 4 vorliegen, muss jedoch im Rahmen der Ermessensrichtlinien des § 20 BAO entschieden werden⁴⁹⁷.

⁴⁹⁶ VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157.

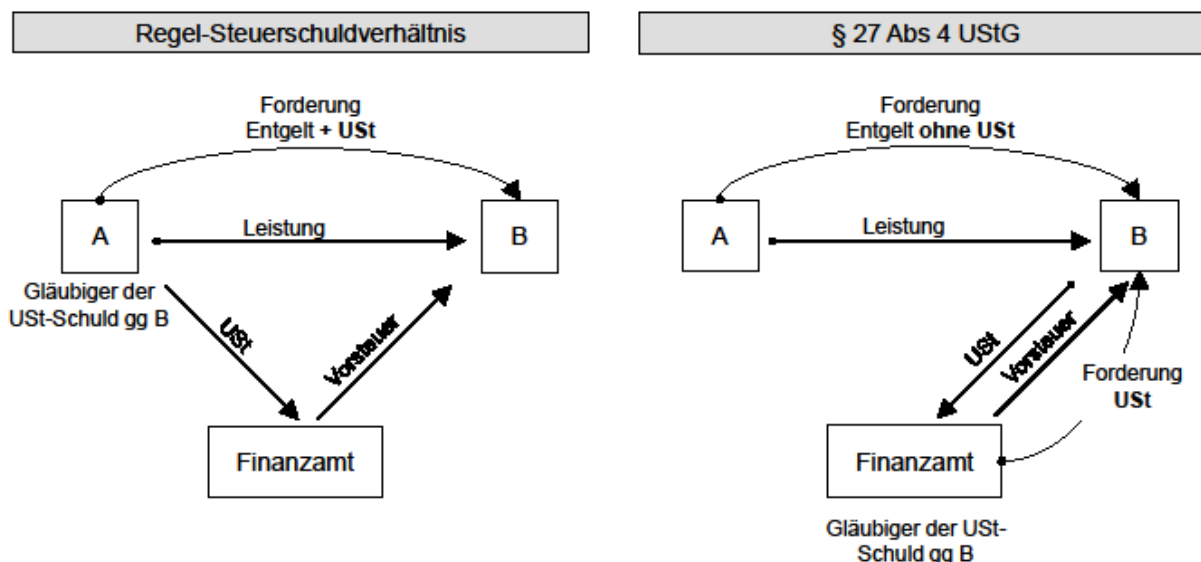
⁴⁹⁷ Siehe zu der Ermessensübung DRITTER TEIL Kapitel A I 5, 102 ff.

4) Konsequenzen des § 27 Abs 4

a) Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung

Sind die Voraussetzungen des § 27 Abs 4 erfüllt, muss der Leistungsempfänger die gesetzlich geschuldete USt *einbehalten* und „im Namen und für Rechnung“ des leistenden Unternehmers and das „für diesen zuständige“ Finanzamt *abführen*. Gleichgültig ist hingegen, ob der Leistungserbringer die USt in Rechnung gestellt hat oder nicht⁴⁹⁸. Geht der ausländische Unternehmer irrtümlich von einer Steuerfreiheit der Leistung aus, so muss der Empfänger dennoch die (gesetzlich geschuldete) Steuer *einbehalten* und *abführen*.

Das Wort „*einbehalten*“ deutet darauf hin, dass dem leistenden, ausländischen Unternehmer grundsätzlich nur der vereinbarte Preis unter Abzug der geschuldeten (abzuführenden) USt zusteht⁴⁹⁹. Anders ausgedrückt, erhält der Leistende nicht die volle Gegenleistung für seine erbrachte Leistung, sondern nur das Entgelt. Der Anteil der USt wird vom Leistungsempfänger direkt an das Finanzamt übermittelt.



Im Regelschuldverhältnis des UStG hat der leistende Unternehmer „A“ eine zivilrechtliche Forderung gegenüber dem Leistungsempfänger „B“ in Höhe des Entgelts inkl USt. Nach § 27 Abs 4 hingegen hat der Leistende „A“ lediglich eine zivilrechtliche Forderung in Höhe des

⁴⁹⁸ Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁴⁹⁹ So auch Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 21.

Entgelts gegenüber dem Leistungsempfänger „B“⁵⁰⁰. Gläubiger der auf die Leistung einfallenden Umsatzsteuerschuld ist das Finanzamt. Diesem wurde – quasi durch die gesetzliche Bestimmung des § 27 Abs 4 – die Forderung in Höhe der USt-Schuld gegenüber dem Leistungsempfänger „B“ eingeräumt.

Der Leistungsempfänger ist daher verpflichtet, den gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuerbetrag einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Führt er zu wenig ab, trifft ihn die Haftung⁵⁰¹. Der Umstand, dass der ausländische Unternehmer – würde er die USt selbst abführen – Vorsteuern gegen die von ihm geschuldete USt aufrechnen könnte, ist bei der Abfuhr der USt durch den Leistungsempfänger nicht zu berücksichtigen⁵⁰². Der Leistungsempfänger muss den auf die Leistung entfallenden vollen Steuerbetrag abführen. Unabhängig von der relativ formlosen Steuerabfuhr an das Finanzamt Graz-Stadt (Anm: es existiert kein Formular hierfür), kann der Leistungsempfänger in seiner eigenen Umsatzsteuervoranmeldung bei dem für ihn zuständigen Finanzamt die Vorsteuern für den betreffenden Umsatz mit seinen eigenen Ausgangsumsätzen aufrechnen. Eine „Nullregelung“, wie es das Reverse Charge System vorsieht, ist bei der reinen Abfuhrverpflichtung des § 27 Abs 4 nicht gegeben. Um eine sofortige Verrechnung der Umsatzsteuer des ausländischen Unternehmers mit der eigenen Vorsteuer zu erlangen, müsste der Leistungsempfänger selbst zum Schuldner der USt gemacht werden.

Zuständiges Finanzamt

Die einbehaltene USt ist in Folge „im Namen und für Rechnung“ des leistenden Unternehmers an das „für diesen zuständige“ Finanzamt abzuführen. Führt der Leistungsempfänger die USt zwar ab, jedoch an das falsche Finanzamt, so kann gegen ihn wiederum ein Haftungsbescheid erlassen werden⁵⁰³.

Um Zweifel, welche iZm der Finanzamtszuständigkeit auftreten können, zu vermeiden, sieht die Vorschrift die Konzentration auf ein einziges Finanzamt vor. Gem § 12 AVOG obliegt

⁵⁰⁰ Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 21.

⁵⁰¹ Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 21.

⁵⁰² Kolacny/Caganeck, UStG³ (2005) § 27 Anm 6.

⁵⁰³ Zu beachten ist hierbei jedoch, dass der Steuerpflichtige die Umbuchung bzw die Überrechnung des beim „falschen“ Finanzamt vorliegenden Guthabens zur Tilgung der Steuerschuld beim zuständigen Finanzamt beantragen kann. Wurde der Haftungsbescheid gegen den Leistungsempfänger bereits erlassen, ist er also Gesamtschuldner der Steuerschuld, erfolgt die Umbuchung bzw Überrechnung zur Tilgung der eigenen Schuld. Die Tilgungswirkung tritt daher bereits in dem Zeitpunkt ein, in dem das Guthaben seinerzeit entstanden ist; vgl dazu Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II⁵ (2006) Tz 487.

dem Finanzamt Graz-Stadt für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die Erhebung der USt von Unternehmern, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland keine Betriebsstätte haben. Trotz dieser Regelung empfehlen *Kolacny/Cagane*, das Steuerkonto des ausländischen Unternehmers zu erfragen⁵⁰⁴. Für den ausländischen Unternehmer kann es sich daher als zweckmäßig erweisen, sein Steuerkonto bereits auf der von ihm ausgestellten Rechnung anzugeben. Dabei sollte auf das Nichtvorliegen einer Betriebsstätte im Inland verwiesen und gleichzeitig auf die Abfuhrverpflichtung gem § 27 Abs 4 aufmerksam gemacht werden⁵⁰⁵.

Zeitpunkt der Abfuhr

Ob die Steuerschuld ordnungsgemäß entrichtet wurde, hängt auch von dem Zeitpunkt der Abfuhr ab. *Ruppe* sieht als Zeitpunkt für die Entrichtung den Zeitpunkt an, bis zu dem die USt durch den leistenden Unternehmer zu entrichten gewesen wäre⁵⁰⁶. Dies scheint auch konsequent, weil die Haftung akzessorisch mit der Schuld des Hauptschuldners zusammenhängt. Folglich kann auch der Zeitpunkt der Abfuhrverpflichtung des Haftenden kein anderer sein, als der Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld für den Hauptschuldner entsteht⁵⁰⁷. Im Einzelfall hängt der Zeitpunkt davon ab, ob der leistende Unternehmer nach Soll- oder Ist- Prinzip versteuert.

Im Gegensatz dazu sehen die UStR den Zeitpunkt der Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers unabhängig von der Besteuerungsart des ausländischen Unternehmers (UStR 2000 Rz 3495). Die Abfuhr hat demnach spätestens für den Voranmeldungszeitraum zu erfolgen, in dem das Entgelt entrichtet wird. Diese Bestimmung ist eine Erleichterung für den Leistungsempfänger. Er erspart sich dadurch zu überprüfen, nach welchem Prinzip der ausländische Unternehmer versteuert.

b) Haftung

Der Haftungsanspruch, als Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, entsteht mit der Verwirklichung des Haftungstatbestandes. Der die Haftung auslösende Tatbestand gem § 27 Abs 4 besagt:

⁵⁰⁴ Vgl *Kolacny/Cagane*, UStG³ (2005) § 27 Anm 6.

⁵⁰⁵ Vgl *Kolacny/Cagane*, UStG³ (2005) § 27 Anm 6.

⁵⁰⁶ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 25; ebenso *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuer-Handbuch zum UStG 1972⁵ (1988) § 25 Anm 27; sowie *Kolacny/Cagane*, UStG³ (2005) § 27 Anm 8.

⁵⁰⁷ *Kranich/Siegl/Waba*, Mehrwertsteuer-Handbuch zum UStG 1972⁵ (1988) § 25 Anm 9.

[...] hat der Leistungsempfänger [...], die auf diese Leistung entfallende USt **einzubehalten** und [...] **abzuführen**. Kommt der Leistungsempfänger **dieser Verpflichtung** nicht nach, so haftet er für den hiedurch entstehenden Steuerausfall.

Der Pflicht zur Abfuhr geht - gedanklich - die Pflicht zur Einbehaltung voraus. Eine Abfuhrpflicht ohne vorherige Einbehaltungspflicht kann es nicht geben. Es ist von einer strikten Pflichtenkongruenz auszugehen, wenn auch die tatsächliche Erfüllung dieser Pflichten völlig getrennt davon zu sehen ist. Einen Leistungsempfänger, welcher zur Abfuhr der USt verpflichtet ist, trifft auch die Pflicht zur Einbehaltung. Ein Haftungsanspruch entsteht jedoch nur dann, wenn durch die Pflichtverletzung des Leistungsempfängers ein Steuerausfall entsteht.

Denkbar sind folgende Fallkonstellationen:

- Ein Leistungsempfänger, der sowohl seine Einbehaltungs- als auch seine Abfuhrverpflichtung verletzt, haftet – rein nach dem Gesetzeswortlaut - für den entstehenden Steuerausfall.
- Ein Leistungsempfänger, der seine Einbehaltungspflicht erfüllt, jedoch seiner Abfuhrverpflichtung nicht nachkommt, haftet ebenfalls für den entstehenden Steuerausfall.
- Ein Leistungsempfänger, der seiner Einbehaltungspflicht zwar nicht nachkommt, aber die Abfuhrverpflichtung sehr wohl erfüllt, darf zur Haftung - schon aufgrund der Gesetzesbestimmung - nicht herangezogen werden. Es entstünde nämlich kein Steuerausfall.

Folglich treffen den Leistungsempfänger zwar sowohl die Einbehaltungs- als auch die Abfuhrverpflichtung. Zur Haftung herangezogen werden darf er jedoch nur, wenn er seine *Abfuhrverpflichtung* gegenüber der Abgabenbehörde verletzt. Auch die hM geht davon aus, dass unter „dieser Verpflichtung“ primär die Nichtabfuhr der auf die Leistung entfallenden USt zu verstehen ist⁵⁰⁸.

Bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 27 Abs 4 ist der Leistungsempfänger somit gesetzlich verpflichtet, die USt einzubehalten und vor allem auch abzuführen. Kommt der Leistungsempfänger letzterer Verpflichtung nicht oder nicht ordnungsgemäß bzw vollständig nach, so sieht das Gesetz eine Haftung für die Steuerschuld

⁵⁰⁸ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 23; Kolacny/Caganeck, UStG³ (2005) § 27 Anm 9.

des ausländischen Unternehmers vor.

Erst in einem zweiten Schritt - der strikt von der Tatbestandsverwirklichung zu trennen ist - kann es zur Inanspruchnahme des Haftenden mittels Haftungsbescheid gem § 224 BAO durch die Abgabenbehörde kommen. Die Geltendmachung der Haftung liegt nach Judikatur⁵⁰⁹ und Literatur⁵¹⁰ im Ermessen der Abgabenbehörde⁵¹¹. Erst mit Erlassung des Haftungsbescheides tritt neben den gegen den leistenden Unternehmer gerichteten Steueranspruch der Haftungsanspruch gegen den Leistungsempfänger. Beide Ansprüche stehen sodann im Verhältnis der Gesamtschuld. Der Haftungsbescheid hat konstitutive Wirkung.

Verschulden

Zweck des § 27 Abs 4 ist die Sicherstellung des Steueraufkommens bzw die Vermeidung eines Steuerausfalls. Vor diesem Hintergrund sieht *Staringer* die Haftung als verschuldensunabhängig⁵¹². Seine Begründung stützt sich vor allem darauf, dass der inländische Leistungsempfänger zur Steuerabfuhr gesetzlich verpflichtet ist, sofern die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 27 Abs 4 vorliegen. Das Risiko betreffend das Vorliegen der Voraussetzungen, sowie die Höhe des abzuführenden Steuerbetrages trifft insofern den Leistungsempfänger. Er muss überprüfen, ob die Voraussetzungen des § 27 Abs 4 gegeben sind. Tut er dies nicht und behält die USt weder ein noch führt er sie ab, so trifft ihn die verschuldensunabhängige Haftung.

Weiteres Argument der verschuldensunabhängigen Haftung ist der klare Wortlaut des § 27 Abs 4 letzter Satz, welcher schlicht die Verletzung der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung für das Entstehen des Haftungsanspruchs voraussetzt. Der Haftungstatbestand an sich wird damit unabhängig von einem Verschulden verwirklicht.

Inwiefern eine verschuldensunabhängige Haftung mit dem Gemeinschaftsrecht und der „gesamtschuldnerischen Haftung“ in Art 205 vereinbar ist, ist fraglich. Der EuGH spricht sich im Urteil *Federation of Technological Industries* klar dafür aus, dass dem in Pflicht zu nehmenden Leistungsempfänger zumindest eine gewisse Kenntnis eines Betrugs oder einer

⁵⁰⁹ Vgl VwGH 8.11.1978, 1199/78; VwGH 16.2.1988, 87/14/0059; VwGH 29.4.1988, 87/17/0313; VwGH 12.12.1988, 88/15/0017; VwGH 30.3.1989, 88/16/0239; VwGH 27.6.1989, 89/14/0113; VwGH 29.9.1989, 87/17/0325.

⁵¹⁰ Vgl Stoll, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2355 f; Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 30ff.

⁵¹¹ mwN Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 31.

⁵¹² *Staringer in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (131).*

Mehrwertsteuerhinterziehung des Leistenden nachgewiesen werden muss⁵¹³. Die österreichische Haftung zieht den Leistungsempfänger jedoch nicht ex lege in das Steuerschuldverhältnis mit ein. Vielmehr muss die Haftung erst durch einen Haftungsbescheid geltend gemacht werden. Diese Geltendmachung wiederum unterliegt den Ermessensgrundsätzen. Das Element des Verschuldens hat jedenfalls in der Ermessensübung eingehend Beachtung zu finden⁵¹⁴. Insofern ist die erforderliche Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme des Leistungsempfängers nicht bereits im Gesetz verankert, jedoch auf der Ebene der Ermessensentscheidung.

Da alle Träger der öffentlichen Gewalt zur richtlinienkonformen Auslegung verpflichtet sind⁵¹⁵, hat die Ermessensentscheidung iSd Ziele der MwStSystRL und nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu erfolgen.

5) Die Ermessensübung

Die Inanspruchnahme des Haftenden liegt im Ermessen der Behörde⁵¹⁶. Das Ermessen ist vor Erlassen des Haftungsbescheides zu üben⁵¹⁷. Im Haftungsbescheid ist die Ermessensübung entsprechend zu begründen⁵¹⁸.

Ermessensentscheidungen müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach *Billigkeit* und *Zweckmäßigkeit* unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen⁵¹⁹. Dies gilt auch für die Haftungsnorm des § 27 Abs 4⁵²⁰. Neben den Ermessenskomponenten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind auch die Grundsätze der Akzessorietät und Subsidiarität der Haftung als wesentliche Ermessensgesichtspunkte in die Entscheidung der Abgabenbehörde einzubeziehen. Inwiefern diese Komponenten in die Ermessensentscheidung in Bezug auf den Haftungstatbestand des § 27 Abs 4 Einfluss nehmen, soll im Folgenden geklärt werden.

⁵¹³ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Leitsatz. Vgl jedoch unten die kritischen Bemerkungen zu dem Urteil und dessen Reichweite.

⁵¹⁴ Siehe dazu DRITTER TEIL Kapitel A I 5, 102 ff; aA Stadie in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 536.

⁵¹⁵ EuGH 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325, 1. Leitsatz; Vgl auch *Borchardt* in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 38.

⁵¹⁶ Vgl zB *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 26; *Berger/Tschiderer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) § 27 Rz 16; *Kolacny/Caganeck*, UStG³ (2005) § 27 Anm 9.

⁵¹⁷ *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2355.

⁵¹⁸ *Ritz*, ÖStZ 2000, 359, mwN.

⁵¹⁹ VwGH 30.3.2000, 97/16/0189; vgl *Stoll*, BAO Kommentar, Band I, § 7, 109.

⁵²⁰ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 26.

a) Akzessorietät der Haftung

Der Grundsatz der Akzessorietät der Haftung verlangt das Bestehen einer Abgabenschuld. Unzulässig wäre die Geltendmachung der Haftung daher in jedem Fall, wenn der leistende Unternehmer – aus welchem Grund auch immer – die Steuer bereits getilgt hätte oder die Abgabenschuld auf andere Weise rechtswirksam erloschen ist⁵²¹. Diesfalls kann der Leistungsempfänger nach dem Grundsatz der Akzessorietät nicht in Anspruch genommen werden. Inhaltlich stimmt auch *Haunold* mit diesem Ansatz überein, jedoch sieht er die Unzulässigkeit der Inanspruchnahme des Leistungsempfängers bei bereits erfüllter Steuerschuld aus dem Grundsatz der Subsidiarität abgeleitet⁵²². Der Grundsatz der Subsidiarität geht jedoch von einer Nachrangigkeit der Haftung gegenüber der Primärschuld aus. Er betrifft lediglich das Auswahlermessen der Behörde. Ist der Steuerschuldner seiner Steuerschuld bereits nachgekommen, so hat die Behörde kein Auswahlermessen mehr. Hier kann nur noch der Grundsatz der Akzessorietät zur Anwendung kommen, denn ohne Schuld keine Haftung.

b) Subsidiarität der Haftung

Der Grundsatz der Subsidiarität bei der abgabenrechtlichen Haftung

Aus dem Wesen der Haftung – dem Sicherungsgedanken – wird in der Literatur die Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Eigen- bzw Erstschuldners abgeleitet⁵²³. Mangels einer gesetzlichen Bestimmung im Abgabenrecht, welche die Subsidiarität konkretisiert (wie dies beispielsweise in Deutschland der Fall ist⁵²⁴), ist diese ausschließlich auf der Ebene des Ermessens im Einzelfall zu beurteilen. Grundsätzlich handelt es sich bei den abgabenrechtlichen Haftungen nach *Stoll* – soweit Sonderregelungen nichts anderes bestimmen – um *materiell akzessorische Haftungen*⁵²⁵. Die Haftung im Abgabenrecht ist daher nicht absolut vom Subsidiaritätsprinzip beherrscht.

Die Haftung ist somit zwar abhängig vom grundsätzlichen Bestehen der Schuld (Akzessorietät), nicht erforderlich ist jedoch der vorherige Einbringungsversuch beim

⁵²¹ *Stoll*, BAO Kommentar, Band I, § 7, 104.

⁵²² So auch *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 300.

⁵²³ *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224, 2354; *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 7, 10; *Stoll*, Steuerschuldverhältnis (1972) 222 f.

⁵²⁴ Vgl § 219 dAO.

⁵²⁵ *Stoll*, BAO Kommentar, Band I, § 7, 105; VwGH 28.6.1989, 88/16/210.

Primärschuldner⁵²⁶. *Tschiderer/Berger* sehen es jedoch als zulässig an, vom Finanzamt zu verlangen, dem Leistenden (Primärschuldner) die Abgabeforderung – wenn auch erfolglos – vorzuschreiben, bevor der Haftende in Anspruch genommen wird⁵²⁷. Dies scheint wohl nur dann zweckmäßig, wenn der Einbringungsversuch irgendwie erfolgsversprechend scheint.

§ 27 Abs 4 fordert jedoch nicht den Versuch der Einbringung beim Primärschuldner und - bei Erfolglosigkeit daraus resultierend - die Uneinbringlichkeit der Schuld. Denn eine Maßnahme zur Einbringung hat entweder

- die Erfüllung der Steuerschuld oder
- die Erkenntnis der Nichteinbringlichkeit

der Schuld zur Folge. Da bei *Erfüllung der Steuerschuld* die Haftung schon aufgrund der Akzessorietät nicht mehr zulässig wäre, käme eine Haftung nur bei *Nichteinbringlichkeit* beim Hauptschuldner und damit absolut subsidiär in Betracht (sog Ausfallshaftung). Sollen abgabenrechtliche Haftungen jedoch als Ersatz- oder Ausfallshaftungen gehandhabt werden, müsste dies (als Ausnahme von der Regel) ausdrücklich normiert sein⁵²⁸. So sieht dies beispielsweise § 9 BAO vor:

Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 9 BAO verlangt für die Vertreterhaftung einerseits die *Nichteinbringlichkeit* beim Hauptschuldner (Ausfallshaftung) und andererseits eine *verschuldensabhängige Pflichtverletzung* des Vertreters.

§ 27 Abs 4 bestimmt, dass der Leistungsempfänger – wenn er seiner Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung nicht nachkommt – für den „*hiedurch entstehenden Steuerausfall haftet*“. Dies ist aber kein Hinweis auf eine Ausfallhaftung, da sich der Steuerausfall nicht auf

⁵²⁶ *Kolacny/Caganeck*, UStG³ (2005) § 27 Anm 9; so bereits *Kolacny/Mayer*, UStG 1972 § 25 Anm 9; Vgl auch *Staringer in Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (131); ebenso VwGH 28.6.1989, 88/16/0210, dritter Rechtssatz; VwGH 27.9.1990, 89/16/0225.

⁵²⁷ *Berger/Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) § 27 Rz 17.

⁵²⁸ *Stoll*, BAO Kommentar, Band I, § 7, 105.

eine allfällige Nichteinbringlichkeit beim Hauptschuldner bezieht. Vielmehr soll dadurch die Akzessorietät der Haftung zum Ausdruck kommen. Denn wäre die Schuld bereits rechtswirksam erlöschen, würde es zu keinem Steuerausfall kommen und damit auch zu keiner Haftung.

§ 27 Abs 4 ist daher nicht als Ausfallshaftung konzipiert⁵²⁹. Der Umstand, ob die Schuld beim Primärschuldner einbringlich ist oder nicht bzw ob ein Einbringungsversuch vorgenommen wurde, ist nach dem Haftungstatbestand unerheblich. Diese Ansicht vertritt auch *Staringer*⁵³⁰. Dennoch will er die grundsätzliche Subsidiarität der Haftung bei der Ermessensentscheidung berücksichtigt sehen und verweist auf die Ermessensentscheidung iSv Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Aus der meist einfacheren Einbringung der Umsatzsteuerschuld beim inländischen Leistungsempfänger leitet *Staringer* die Rechtfertigung für die primäre Inanspruchnahme des Haftenden und damit ein ermessenskonformes Abweichen von der Subsidiarität ab⁵³¹. Dieses Argument baut auf dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit. In Einzelfällen mag es zweckmäßig erscheinen, den Leistungsempfänger primär zur Haftung heranzuziehen, doch darf nicht vergessen werden, dass eine Inlandseigenschaft des Leistungsempfängers nicht zwingend Voraussetzung für die Anwendung der Abfuhrverpflichtung ist⁵³². Es wäre daher rechtlich möglich, dass ein im Ausland ansässiger Leistungsempfänger gem § 27 Abs 4 haftet. In diesem Fall greift das Argument der einfacheren Eintreibung der USt-Schuld beim Leistungsempfänger iRd Zweckmäßigkeit nicht. Die Zweckmäßigkeit kann nach *Staringer* nur in Einzelfällen zu einem Abweichen vom Grundsatz der Subsidiarität führen, nicht jedoch zu einer allgemeinen Regel⁵³³.

Haftung nach § 27 Abs 4 und vergleichbare Rechtsinstitute

Das Festhalten am - im Abgabenrecht ohnedies schwach ausgeprägten - Grundsatz der Subsidiarität scheint bei der Haftungsnorm des § 27 Abs 4 unangebracht. Dies deshalb, weil § 27 Abs 4 eine Abfuhrverpflichtung des Leistenden normiert. Der Leistende bleibt zwar weiterhin Steuerschuldner und ist damit gehalten, die im UStG vorgesehenen formalen Verpflichtungen, wie beispielsweise die Führung von Aufzeichnungen und die Abgabe von

⁵²⁹ Zum Verschuldenselement siehe DRITTER TEIL Kapitel A I 5c 108 f.

⁵³⁰ *Staringer* in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (132).

⁵³¹ *Staringer* in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (132); *Kranich/Siegl/Waba*, MWSt § 25 Anm 23.

⁵³² *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 19.

⁵³³ *Staringer* in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (132).

UVAs, zu erfüllen⁵³⁴. Es ist jedoch nicht mehr seine Pflicht, die Umsatzsteuerschuld an die Abgabenbehörde abzuführen.

Gem § 27 Abs 4 hat der Empfänger die Steuerentrichtung zu Lasten des Schuldners vorzunehmen. Durch ordnungsgemäße Abwicklung des Steuerabzugs und der Steuerabfuhr kann er die Haftung jedoch von vornherein ausschließen. Der Haftungsanspruch des Leistungsempfängers entsteht erst bei Verabsäumung der ihm auferlegten Pflichten. Der Leistende hat auf die Tatbestandsverwirklichung keinerlei Einflussnahme. Durch das System der Einbehaltung ist er grundsätzlich⁵³⁵ auch außer Stande gesetzt, die USt abzuführen. Demzufolge scheint die primäre Heranziehung des Haftenden – ähnlich bei der Lohnsteuer gem § 82 EStG - vertretbar.

Ein mit der Empfängerhaftung des § 27 Abs 4 vergleichbares Rechtsinstitut ist auch § 95 Abs 2 EStG, welche dem Kreditinstitut die Einbehaltung und Abfuhr der KESt auferlegt und widrigenfalls eine Haftung für die Kreditinstitute vorsieht. Dem Empfänger der Einkünfte darf nur in Ausnahmefällen die KESt vorgeschrieben werden. § 95 Abs 5 EStG besagt diesbezüglich:

Dem Empfänger der Einkünfte ist die Kapitalertragssteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (und der Empfänger damit die Kapitalerträge ungekürzt erhalten hat) oder

der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltende Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Nach dem VfGH ergibt sich aus § 95 Abs 5 iVm § 95 Abs 2 EStG der Inhalt, dass die KESt im Regelfall nur dem Abfuhrverpflichteten und nicht dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben werden könne. Diesem Gesetzesinhalt ist aus verfassungsrechtlicher Sicht nichts entgegenzuhalten⁵³⁶. Weiters ist es verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn der Gesetzgeber die Heranziehung des Empfängers der Kapitalerträge (=Schuldner der KESt) auf Ausnahmefälle (Anm § 95 Abs 5 EStG) reduziert und Ermessen hinsichtlich der

⁵³⁴ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 26.

⁵³⁵ Behält der Leistungsempfänger die USt nicht ein und führt sie auch nicht ab, könnte der Leistende grundsätzlich die Steuer abführen. Siehe dazu auf der nächsten Seite.

⁵³⁶ VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

Inanspruchnahme in der Regel ausschließt⁵³⁷. Damit erklärt der VfGH den auf Ausnahmefälle beschränkten Grundsatz der Subsidiarität bei der Kapitalertragsteuerhaftung als verfassungsrechtlich unbedenklich. Ein allgemeiner Vorrang der Inanspruchnahme des Primärschuldners ist nicht gegeben, sondern vielmehr auf gesetzlich normierte Einzelfälle reduziert. Ob der Schuldner der Kapitalerträge bei Vorliegen einer der beiden Fälle unmittelbar in Anspruch genommen werden kann, liegt wiederum nach hL im Ermessen der Behörde⁵³⁸.

§ 27 Abs 4 normiert zwar keine vergleichbaren Durchbrechungen des Grundsatzes der Subsidiarität, doch sind derartige Aspekte iRd Ermessensübung iSd Billigkeit ohnehin zu beachten. Behält der Leistungsempfänger die USt nicht ein und führt sie auch nicht ab, entsteht zwar die gesetzliche Haftung. Die Behörde muss in ihrer Ermessensentscheidung jedoch berücksichtigen, dass der leistende Unternehmer den Bruttobetrag erhalten hat und (bei Nichtabführung der USt) „bereichert“ ist. Sofern der ausländische, leistende Unternehmer die erhaltene USt ohnehin an das Finanzamt abführt, erlischt die Haftung des Leistungsempfängers schon aufgrund der Akzessorietät. Umgekehrt würde auch eine Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers ausgeschlossen sein, wenn der Leistungsempfänger die USt zwar nicht einbehält, aber dennoch an das Finanzamt den auf die Leistung entfallenden Umsatzsteuerbetrag abführt. Mangels Steuerausfalls entsteht schon aufgrund des Gesetzestextes keine Haftung. Der Leistungsempfänger kann sich nach zivilrechtlichen Grundsätzen beim leistenden Unternehmer regressieren.

Im Rahmen der Ermessensübung hat außerdem der Umstand der verschuldensunabhängigen Unkenntnis des Leistungsempfängers über das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bzw das vorsätzliche Täuschen des Leistenden über das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 27 Abs 4 Eingang zu finden. Diese Verschuldenselemente sind jedoch nicht im Rahmen der Subsidiarität, sondern vielmehr über das Ermessenskriterium der Billigkeit zu behandeln⁵³⁹.

Zusammenfassung

Für die Haftungsnorm des § 27 Abs 4 lässt sich eine allgemeine Regel dahingehend ableiten, dass die Abgabenbehörde vorrangig von der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen

⁵³⁷ VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

⁵³⁸ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch³ § 95 Tz 11; *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸ (2004) § 95 Rz 44; aA *Achatz*, ÖStZ 1989, 255.

⁵³⁹ Siehe dazu DRITTER TEIL Kapitel A I 5c 108 f.

Gebrauch zu machen hat⁵⁴⁰. Nur in Einzelfällen darf iRd Zweckmäßigkeit und Billigkeit die Steuerschuld zuerst gegenüber dem Primärschuldner geltend gemacht werden.

Der Grundsatz der Subsidiarität der Haftung ist bei § 27 Abs 4 im Allgemeinen nicht anzuwenden. Vielmehr ist von einer Subsidiarität der Schuldnerschaft des Leistenden auszugehen⁵⁴¹.

c) Das Ermessenskriterium der Billigkeit

Bei der Geltendmachung der Haftung ist iSd Billigkeit eine Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei zu berücksichtigen⁵⁴². Dabei sind vorab die Positionen und Interessen der Parteien darzulegen:

Leistender und Leistungsempfänger stehen in einem gegenseitigen Leistungsaustauschverhältnis. Der Leistende erbringt eine Leistung und erhält vom Leistungsempfänger eine (mit der Leistung in einem kausalen, wirtschaftlichen Zusammenhang stehende) Gegenleistung. Unter der Gegenleistung ist das Entgelt zuzüglich der gesetzlich geschuldeten USt zu verstehen. Mit anderen Worten ausgedrückt, umfasst die Verbindlichkeit des Leistungsempfängers gegenüber dem Leistenden das Entgelt zuzüglich USt.

Im konkreten Fall des § 27 Abs 4 wird die der USt entsprechende Teilforderung (USt-Schuld) des Leistenden gegenüber dem Leistungsempfänger auf die Abgabenbehörde übertragen. Neuer Gläubiger der USt-Schuld ist somit die Abgabenbehörde. Die Forderung des Leistenden gegenüber dem Leistungsempfänger reduziert sich dadurch auf das reine Entgelt (ohne USt). Gleichmaßen reduziert sich auch die Verbindlichkeit des Leistungsempfängers gegenüber dem Leistungserbringer auf das Entgelt, wobei gleichzeitig eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt iHd USt-Schuld entsteht. Dieser bezahlt daher aufgrund des § 27 Abs 4 weniger an den Leistenden, als grundsätzlich umsatzsteuerrechtlich (und auch zivilrechtlich) gefordert. Für dieses „Weniger“, nämlich die USt-Schuld, trifft ihn jedoch die Abfuhrverpflichtung im Namen und für Rechnung des Leistenden. Würde die Abgabenbehörde daher bei Missachtung der Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers, primär auf den Leistenden (Erstschuldner) greifen, so würde der Leistungsempfänger

⁵⁴⁰ aA *Staringer in Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (132), seine diesbezüglichen Argumente wurden bereits dargestellt und entkräftigt.

⁵⁴¹ Diese Ansicht wird auch im deutschen Recht vertreten, siehe dazu DRITTER TEIL Kapitel A I 7b 117 ff.

⁵⁴² VwGH 30.3.2000, 97/16/0189; vgl *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224,2356.

überevorteilt werden. Bei der Ermessensentscheidung ist daher immer zu beachten, ob der Leistungsempfänger überhaupt seiner Einbehaltungspflicht nachgekommen ist.

Ruppe verweist iZm dem Ermessenskriterium der Billigkeit (und auch Zweckmäßigkeit) auf ein Urteil des VwGH⁵⁴³. Darin wird die Kenntnis des Leistungsempfängers vom Eintritt der haftungsrelevanten Umstände als einflussnehmend auf die Ermessensübung angesehen⁵⁴⁴. Damit scheint zumindest ein gewisses *Verschuldenselement* des potentiell Haftungspflichtigen erforderlich, um iSd Billigkeit von der Haftung Gebrauch zu machen.

Das Verschuldenselement

Die Haftung des § 27 Abs 4 ist ein Haften für die Verletzung der dem Leistungsempfänger gesetzlich auferlegten Pflichten (Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung). Nach dem Wortlaut des § 27 Abs 4 ist die Haftung verschuldensunabhängig. Im Gegensatz dazu verlangt die Vertreterhaftung nach § 9 BAO eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten, damit dieser zur Haftung herangezogen werden kann.

Folglich wird der Haftungstatbestand unabhängig von einem Verschulden verwirklicht. Das Element des Verschuldens hat aber auf der Ebene des Ermessens eingehend Beachtung zu finden⁵⁴⁵.

Ob der Leistungsempfänger seine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung schuldhaft verletzt hat, oder ob er auch bei der Anwendung der von einem ordentlichen Geschäftsmann geforderten Sorgfalt nicht vom Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen wissen konnte, ist entsprechend in der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen⁵⁴⁶.

⁵⁴³ VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157.

⁵⁴⁴ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 26.

⁵⁴⁵ Siehe dazu DRITTER TEIL Kapitel A I 5c 108 f; aA *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 536.

⁵⁴⁶ Vgl auch VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157.

Grundsätzlich sind folgende Fallvarianten vorstellbar:

Kenntnis des Leistungsempfängers über Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 27 Abs 4 UStG	Eintritt der Haftung
Wusste davon	Zwingend
Hätte es wissen müssen	Zwingend
Hätte es nicht wissen können	Unbillig*
Wurde vom Leistenden getäuscht	Unbillig*

* Unter der Voraussetzung, dass der Abnehmer „brutto“ gezahlt hat.

Hatte der Leistungsempfänger Kenntnis vom Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen oder hätte er davon wissen müssen und führt trotzdem nicht ab, so verletzt der Leistungsempfänger vorsätzlich oder fahrlässig seine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung. Fahrlässig verletzt er seine Pflichten beispielsweise dann, wenn er irrtümlich von einer nicht steuerbaren oder steuerfreien Leistung ausgeht. Die Abfuhrverpflichtung des Leistenden bleibt davon jedoch unberührt⁵⁴⁷. Die Geltendmachung der Haftung scheint sowohl im Fall der vorsätzlichen als auch fahrlässigen Pflichtverletzung ermessenskonform.

Wusste der Leistungsempfänger jedoch nicht und konnte er auch bei Anwendung der an einen ordentlichen Kaufmann gestellten Sorgfalt nicht vom Vorliegen der Voraussetzungen für die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung gem § 27 Abs 4 wissen, so muss die Behörde diesen Umstand (begünstigend) in die Ermessensübung vor Geltendmachung der Haftung einbeziehen⁵⁴⁸. Dabei ist natürlich davon auszugehen, dass der Leistende den vollen (brutto) Betrag an den Leistenden gezahlt hat. Grundsätzlich ist auch vorstellbar, dass der Leistungsempfänger vom Leistenden über das Nichtvorliegen der Voraussetzungen getäuscht wurde und deshalb von der Einhebung und Abfuhr der Steuerschuld abgesehen hat. Ein Täuschen durch den Leistenden kann beispielsweise durch die Vorlage einer Betriebsstättenbescheinigung im Inland herbeigeführt werden. Ist dem Leistungsempfänger die Unkenntnis der Täuschung nicht vorwerfbar, so muss bei der Ermessensentscheidung iRd Billigkeit darauf Rücksicht genommen werden.

⁵⁴⁷ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁵⁴⁸ Siehe zur Ermessensübung DRITTER TEIL Kapitel A I 5, 103 ff.

Ein Verschulden ist daher nicht schon bei der Verwirklichung des Haftungstatbestandes maßgebend (daher kann auch *rechtsdogmatisch* von einer verschuldensunabhängigen Haftung gesprochen werden), doch ist die Verschuldensfrage iRd Ermessens zu beachten⁵⁴⁹. Das Verschuldenselement völlig von der Haftung des Leistungsempfängers abzukoppeln wäre jedenfalls unverhältnismäßig und auch gemeinschaftsrechtlich nicht zulässig⁵⁵⁰.

Nach der Rechtsprechung des VfGH sind dem Gesetzgeber von der Verfassung Schranken gesetzt, wenn er eine Regelung trifft, welche formal unbeteiligte Dritte zur Einhebung von Abgaben des eigentlichen Steuerschuldners verpflichtet⁵⁵¹. Eine Regelung, die dem Dritten erheblichen Aufwand für die Beschaffung der für eine ordnungsgemäße Steuerabfuhr erforderlichen Daten auferlegt, könne nur bei Vorliegen „besonderer Umstände“ gerechtfertigt werden. Vor diesem Hintergrund gelangte der VwGH im Jahr 2005 in Bezug auf § 27 Abs 4 zu der Auffassung, dass die Überlegung, ob und inwiefern der Haftungspflichtige Kenntnis vom Vorliegen der haftungsrelevanten Umstände gehabt hat oder hätte haben müssen, wenn dieser Umstand nicht bereits im Gesetz Berücksichtigung findet⁵⁵², jedenfalls iRd Ermessensübung berücksichtigt werden muss⁵⁵³. Dieses Urteil bestätigt, dass die Haftungsnorm des § 27 Abs 4 zwar verschuldensunabhängig ist, jedoch das Verschuldenselement jedenfalls in einem zweiten Schritt – bei der Geltendmachung der Haftung – iRd Ermessens Beachtung zu finden hat.

d) Das Ermessenskriterium der Zweckmäßigkeit

Das Ermessenskriterium der Zweckmäßigkeit verlangt die Berücksichtigung der öffentlichen Interessen, vor allem mit Rücksicht auf eine geordnete und gesicherte Abgabenerhebung⁵⁵⁴. Bei der Abwägung zwischen öffentlichem Interesse und Interessen des Verpflichteten ist jedoch stets auf die Verhältnismäßigkeit der Entscheidung Bedacht zu nehmen. Es scheint daher nicht verhältnismäßig und folglich auch nicht ermessensfehlerfrei, den potentiell Haftungsverpflichteten heranzuziehen, wenn dieser keine Kenntnis vom Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 27 Abs 4 hatte oder haben hätte können und nur deshalb seiner Abfuhrverpflichtung nicht nachgekommen ist.

⁵⁴⁹ Ebenso *Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 67, welcher ein Verschulden des Dienstgebers für die Einbehebungspflicht der Lohnsteuer für beachtlich erklärt, wenngleich es ein verschulden nicht unbedingt voraussetzt, mwN.

⁵⁵⁰ Vgl dazu bereits DRITTER TEIL Kapitel A I 4b unter Überschrift „Verschulden“ 101 f.

⁵⁵¹ VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99, ÖStZB 2000/364 zur Aufhebung der SpESt.

⁵⁵² Wie dies beispielsweise in § 51 dUStDV der Fall ist, siehe dazu DRITTER TEIL Kapitel A I 7, 113.

⁵⁵³ VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157.

⁵⁵⁴ *Stoll*, BAO Kommentar, Band III, § 224,2355 f.

Indiz für die Unkenntnis des Leistungsempfängers ist die Nichteinbehaltung der auf die Leistung entfallenden Umsatzsteuer, sohin das Bezahlen der vollen Gegenleistung, dh Entgelt inkl USt, an den Leistenden. Weiteres, erlassmäßig von der Finanzverwaltung eingeführtes, objektiv nachprüfbares Merkmal für das Vorliegen einer (inländischen) Betriebsstätte des ausländischen Unternehmers ist die Möglichkeit der Erteilung einer Betriebsstättenbescheinigung⁵⁵⁵. Denn ist es zweifelhaft, ob der leistende Unternehmer die Voraussetzungen des § 27 Abs 4 erfüllt, so darf der Leistungsempfänger nur dann von einem Nichtvorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen ausgehen, wenn der leistende Unternehmer eine Betriebsstättenbescheinigung (Formular U 71) erbringt. Liegt eine derartige Bescheinigung durch das zuständige Finanzamt vor, so besteht für den Leistungsempfänger kein vernünftiger Grund daran zu zweifeln, dass die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung des § 27 Abs 4 nicht eintritt und er daher auch nicht verpflichtet ist, die auf die Leistung entfallende USt einzubehalten.

Sind Gründe gegeben, welche die Pflichtverletzung des Leistungsempfängers entschuldigen, so wäre es unverhältnismäßig, den Leistungsempfänger ein zweites Mal zur Zahlung der USt-Schuld heranzuziehen, bevor nicht Einbringungsmaßnahmen beim Leistenden vorgenommen wurden. Der Grundsatz der Subsidiarität der Haftung würde unter diesen Voraussetzungen iSv Billigkeit und Zweckmäßigkeit wieder aufleben.

Die Rücksichtnahme auf das Moment der Zweckmäßigkeit verlangt auch ein Abstellen auf den Zweck des Gesetzes und damit auch eine Berücksichtigung des rechtspolitischen Zieles, das mit Hilfe einer Ermessensbestimmung erreicht werden soll⁵⁵⁶.

Zweck der Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4 ist die Sicherstellung der Steuerschuld von ausländischen Leistungserbringern. Da die Erhebung der USt von im Ausland ansässigen Leistungserbringern regelmäßig mit Schwierigkeiten verbunden ist, wird dem Leistungsempfänger die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerschuld auferlegt. Die zumeist einfachere Einbringung der USt-Schuld im Inland sehen *Kranich/Siegl/Waba* vielfach als Ausschlag für die Geltendmachung der Haftung des inländischen Leistungsempfängers⁵⁵⁷. Da § 27 Abs 4 jedoch die Inlandseigenschaft des Leistungsempfängers nicht als Voraussetzung für die Anwendung der Abfuhrverpflichtung sieht⁵⁵⁸ und es damit nicht unbedingt einfacher sein muss, bei einem gegebenenfalls im Ausland ansässigen Leistungsempfänger die USt-

⁵⁵⁵ Vgl UStR 2000, Rn 3494.

⁵⁵⁶ Vgl *Stoll*, *Ermessen im Steuerrecht*² (2001) 210.

⁵⁵⁷ *Kranich/Siegl/Waba*, *MwSt* § 25 Anm 23.

⁵⁵⁸ *Ruppe*, *UStG-Kommentar*³, § 27 Tz 19.

Schuld einzutreiben, scheint dieses Argument nicht konsistent und – wenn überhaupt – nur im Einzelfall anwendbar.

e) Zusammenfassung

Zusammenfassend ist der Grundsatz der Subsidiarität bei der Haftungsnorm des § 27 Abs 4 so auszulegen, dass die Inanspruchnahme nur dann billig und zweckmäßig ist, wenn der Leistungsempfänger Kenntnis vom Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen hatte oder haben hätte müssen und deshalb die Steuer nicht einbehält und auch nicht abführt⁵⁵⁹. Keine Kenntnis ist jedenfalls anzunehmen, wenn dem Leistungsempfänger durch eine Betriebsstättenbescheinigung des zuständigen Finanzamts das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte des leistenden Unternehmers bestätigt wird und auch kein vernünftiger Grund besteht, an der Echtheit und Gültigkeit der Bescheinigung zu zweifeln. Weiteres Indiz für die Unkenntnis des Leistungsempfängers ist auch die Verletzung der Einbehaltungspflicht indem er den vollen Gegenleistungsbetrag (samt USt) an den Leistenden bezahlt. Dieser Umstand scheint zumindest iRd Billigkeit miteinbezogen werden zu müssen.

6) Pflichten des leistenden (ausländischen) Unternehmers

Nach dem VwGH bleiben die Pflichten des ausländischen Unternehmers, welche sich aus dem UStG ergeben, durch die Haftungsbestimmung für den Leistungsempfänger unberührt⁵⁶⁰. Diese Pflichten beziehen sich vor allem auf die monatlichen oder vierteljährlichen USt-Voranmeldungen, die jährliche USt-Erklärung sowie die Aufzeichnungspflichten gem § 18.

7) Vergleichbare deutsche Regelung

In Deutschland galt vom 1.1.1980 bis zum 31.12.2001 ein Abzugsverfahren, vergleichbar mit der österreichischen Bestimmung des § 27 Abs 4. Da nun sowohl die materiellen österreichischen Steuergesetze, wie auch die BAO in ihrem wesentlichen Gehalt der deutschen Rechtsordnung ähneln⁵⁶¹, scheint ein diesbezüglicher Vergleich mit einer materiell ähnlichen Bestimmung im deutschen UStG und die Bedachtnahme auf die entsprechende Literatur und Judikatur als zulässig.

⁵⁵⁹ Diesfalls würden aber auch bereits die Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit die Inanspruchnahme des Haftenden erfordern.

⁵⁶⁰ VwGH 25.6.1990, 89/15/0119.

⁵⁶¹ Vgl auch Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971) 1.

§ 18 Abs 8 dUStG iVm §§ 51-58 dUStDV enthielt die Bestimmung, dass für Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers der Leistungsempfänger die USt im Abzugsverfahren zu entrichten hatte. Zum 1.1.2002 wurden die betreffenden Bestimmungen aufgehoben und das Abzugsverfahren durch die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b dUStG ersetzt⁵⁶². Die deutsche Bundesregierung begründete die Notwendigkeit der Aufhebung des Abzugsverfahrens mit (nicht näher beschriebenen) Problemen bei der bisherigen Anwendung dieses Verfahrens und vor allem mit gemeinschaftsrechtlichen Bedenken⁵⁶³. Diese Bedenken bestanden darin, dass die Richtlinie⁵⁶⁴ für gewisse sonstige Leistungen (ua Katalogleistungen) zwingend den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorsieht (vgl Art 196 MwStSystRL)⁵⁶⁵. Insofern müsse der Leistungsempfänger Schuldner sein und der leistende Unternehmer könne - aufgrund Art 205 MwStSystRL – höchstens zum Gesamtschuldner gemacht werden⁵⁶⁶. Nach *Stadie* waren diese Bedenken nicht berechtigt, da im Ergebnis durch die Regelung des Abzugsverfahrens die gebotene Wirkung eintrat⁵⁶⁷.

Ende 2001 wurde – wohl auch iSd Rechtsklarheit und Rechtssicherheit – das Abzugsverfahren abgeschafft und durch § 13 b dUStG ersetzt.

§ 18 Abs 8 lautete:

Zur Sicherung des Steueranspruchs kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, dass die Steuer für folgende Umsätze im Abzugsverfahren durch den Leistungsempfänger zu entrichten ist:

- *Umsätze eines im Ausland ansässigen Unternehmers;*
- *Lieferung eines sicherungsübereigneten Gegenstandes durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer;*
- *Lieferung eines Grundstücks im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher.*

Dabei können insbesondere geregelt werden:

⁵⁶² Art 18 Nr 11b, Nr 5 dStÄndG 2001, dBGBI I 2001,3794.

⁵⁶³ *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 401.

⁵⁶⁴ Vgl Art 21 Nr 1 lit b der 6.MwStRL.

⁵⁶⁵ dStÄndG 2001, BT-Drs 14/6877, 34 f Zu Art 14 UStG.

⁵⁶⁶ Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 416.

⁵⁶⁷ *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 416; siehe dazu weiterführend unten.

- *die Art und Weise der Berechnung der einzubehaltenden und abzuführenden Steuer und der Ausschluss der §§ 19 und 24 im Abzugsverfahren;*
- *die Aufzeichnungspflichten des Leistungsempfängers und seine Verpflichtung zur Ausstellung einer Bescheinigung über die einbehaltende oder abgeführte Steuer;*
- *die Haftung des Leistungsempfängers für die einzubehaltende und abzuführende Steuer sowie die Zahlungspflicht des Leistungsempfängers oder eines Dritten bei der Ausstellung einer unrichtigen Bescheinigung;*
- *der Verzicht auf die Besteuerung des Unternehmers nach den Absätzen 1 bis 4;*
- *die Pflicht des Unternehmers, die Steuer für die dem Abzugsverfahren unterliegenden Umsätze nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen;*
- *die Anrechnung der einbehaltenden oder abgeführten Steuer bei der Besteuerung des Unternehmers nach den Absätzen 1 bis 4;*
- *die Zuständigkeit der Finanzbehörden.*

Von dieser Ermächtigung ist mit den §§ 51-58 dUStDV Gebrauch gemacht worden.

§ 51 dUStDV lautete:

Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer

(1) Für folgende steuerpflichtige Umsätze hat der Leistungsempfänger die Steuer von der Gegenleistung einzubehalten und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen:

- *Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers;*
- *Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens;*
- *Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher.*

*Wird die **Gegenleistung** in Teilen erbracht, so hat der Leistungsempfänger die Steuer in entsprechenden Teilen einzubehalten und abzuführen.*

(2) Der Leistungsempfänger ist nur dann zur Einbehaltung und Abführung der Steuer verpflichtet, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. [...].

(3) Ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Sinne des Absatzes 1 ist ein Unternehmer, der weder im Inland, noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs 3 des Gesetzes

bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat. Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird. Ist es zweifelhaft, ob der Unternehmer diese Voraussetzungen erfüllt, so darf der Leistungsempfänger die Einbehaltung und Abführung der Steuer nur unterlassen, wenn ihm der Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständige Finanzamtes nachweist, dass er kein Unternehmer im Sinne des Satzes 1 ist.

(4) Gegenleistung im Sinne des Absatzes 1 ist das Entgelt zuzüglich der Umsatzsteuer.

§ 55 lautete:

Haftung

Der Leistungsempfänger haftet für die nach § 54 anzumeldende und abzuführende Steuer.

Neben den beiden genannten Bestimmungen regelte die Rechtsverordnung weiters gewisse Ausnahmen, die Berechnung der Steuer, die Anmeldung und Fälligkeit der Steuer, sowie die Aufzeichnungspflichten. Da diese Bestimmungen jedoch nicht im primären Interesse dieser Auseinandersetzung liegen, wird auf die Wiedergabe des genauen Wortlauts verzichtet.

Der Zweck dieser Bestimmungen lag – wie schon § 18 Abs 8 erster Satz dUStG aussagt – in der Sicherung des Steueranspruchs. Die Bestimmungen waren im Wesentlichen – wenn die deutsche Bestimmung auch viel detaillierter gewesen ist - mit dem § 27 Abs 4 vergleichbar. Daher wird im Folgenden die - im Vergleich zur österreichischen Literatur - ausführlichere deutsche Literatur und zahlreichere Judikatur zu den §§ 51 ff dUStDV dargestellt und mit der österreichischen verglichen.

a) Der Haftungsanspruch

Der Haftungsanspruch entsteht mit Verwirklichung des Haftungstatbestandes nach §§ 51 iVm 55 dUStDV⁵⁶⁸. Demnach ist der auslösende Tatbestand nicht schon die Nichteinbehaltung, sondern erst die Nichtanmeldung der abzuführenden Steuer. Obzwar im österreichischen UStG von einer Einbehaltungs- und Abführungspflicht gesprochen wird, ist auch hier erst die Nichtabführung das die Haftung auslösende Element. Im deutschen Recht sind - im Unterschied zum § 27 Abs 4 - die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die

⁵⁶⁸ Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG⁸, §18 Anm 532.

Abfuhrverpflichtung präziser geregelt. Demnach haftet der Leistungsempfänger, wenn ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Inland eine steuerpflichtige Werklieferung oder eine sonstige Leistung erbringt und der Leistungsempfänger die Steuer nicht einbehält und an das für ihn zuständige Finanzamt abführt (objektive Tatbestandselemente). Der Haftungsanspruch ist weiters nur gegeben, wenn (subjektive Tatbestandselemente):

- der Leistungsempfänger im Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung an den leistenden Unternehmer erbracht worden ist, (wirklich) nicht im Inland ansässig ist und wenn der Leistungsempfänger *dies wusste oder bei Zweifeln hätte annehmen können* oder wenn
- nicht feststellbar ist, ob der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist und der Leistungsempfänger, der *Zweifel* an der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers im Inland *hätte haben müssen*, die in § 51 Abs 3 dritter Satz dUStDV bezeichnete *Bescheinigung* (vgl mit der österreichischen Betriebsstättenbescheinigung) *nicht vorlegt*⁵⁶⁹.

Das deutsche Recht normiert durch die subjektiven Tatbestandselemente bereits die Sorgfaltspflicht, welche von Seiten des Leistungsempfänger gegeben sein muss; denn hat der Leistungsempfänger Zweifel an der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers im Inland, so darf er die Einbehaltung und Abführung der Steuer nur dann unterlassen, wenn ihm vom Leistenden eine Betriebsstättenbescheinigung vorgelegt wird. § 51 dUStDV normiert daher nicht nur die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen für die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers, sondern auch eine Sorgfaltspflichtverletzung. Der Umstand, ob der Leistungsempfänger vom Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen gewusst hat oder bei Anwendung der von einem ordentlichen Kaufmann erforderlichen Sorgfalt hätte wissen müssen, wird – im Gegensatz zum österreichischen Recht – im § 51 dUStDV durch die sog *Zweifelsregelung* zum Tatbestandselement. In Österreich wird diesem Kriterium nur in Form der UStR 2000 Rz 3494 entsprochen.

b) Zum Verschulden im Rahmen der Haftung

Strittig ist im deutschen Schrifttum die Frage, ob die Haftung gem § 55 dUStDV Verschulden voraussetzt. Das niedersächsische FG hat die Haftung des Leistungsempfängers nach dem eindeutigen Wortlaut der Norm als verschuldensunabhängig bezeichnet⁵⁷⁰. Im konkreten Fall unterlag der Leistungsempfänger einem Rechtsirrtum bzgl des Vorliegens einer steuerpflichtigen Leistung. Der Leistungsempfänger ist davon ausgegangen, dass die vom

⁵⁶⁹ Birkenfeld, USt-Handbuch (Lfg 16 Nov 97) § 218 Rz 342.1.

⁵⁷⁰ Niedersächsisches FG, Urteil v 10.2.2005, 11 K 628/02.

ausländischen Unternehmer erbrachte Leistung zwar im Inland steuerbar, jedoch nicht steuerpflichtig war und unterließ deshalb die Einbehaltung und Abfuhr der auf den Umsatz entfallenden Steuer. *Stadie* argumentiert hingegen und mit Verweis auf die (in Deutschland) verschuldensabhängige Lohnsteuerhaftung, dass der allgemeine Rechtsgrundsatz im Zivil- und Öffentlichen Recht es erfordere, für Pflichtverletzungen nur bei Verschulden zu haften. Eine verschuldensunabhängige Haftung wäre unverhältnismäßig⁵⁷¹. Nach *Stadie* ist der Haftungstatbestand nicht verwirklicht, wenn es an einem Verschulden mangelt⁵⁷². Die Haftung kann demnach insbesondere bei einem entschuldbaren Rechtsirrtum ausgeschlossen sein⁵⁷³.

Nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz kann eine Haftung nur bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung in Frage kommen. Ein Verschulden kann dem Leistungsempfänger nur bei der Frage nach der Kenntnis über die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 51 dUStDV angelastet werden. Liegt es in seinem Verschulden, dass er vom Vorliegen der objektiven Tatbestände nicht wusste und liegt ihm auch keine Bescheinigung gem § 51 Abs 3 dritter Satz vor, so kann von einer Pflichtverletzung ausgegangen werden.

Das Verschulden bezieht sich nicht auf die Kenntnis über das allgemeine Vorliegen einer steuerpflichtigen Leistung. Unterliegt der Leistungsempfänger einem Rechtsirrtum über die Steuerpflicht der Leistung und behält deshalb die auf die Leistung entfallende USt nicht ein und führt sie nicht ab, so ist dieser Umstand nach *Birkenfeld* für die Haftung unerheblich⁵⁷⁴. *Stadie* sieht hingegen im Einzelfall die Möglichkeit gegeben, dass bei einem entschuldbaren Rechtsirrtum die Haftung ausgeschlossen sein kann. Dabei bezieht er sich auf die anerkannte Rechtsprechung zur Lohnsteuerhaftung⁵⁷⁵. Außerdem führt *Stadie* aus, dass von Einbehaltungsverpflichteten zwar erwartet werden könne, dass sie die grundsätzliche Abzugsverpflichtung kennen, profunde Kenntnisse des komplizierten Umsatzsteuerrechts können jedoch nicht verlangt werden, so dass ein Irrtum über die Steuerbarkeit (und Steuerpflicht) der empfangenen Leistung im Einzelfall entschuldbar sein kann⁵⁷⁶. Der BFH sieht dies allerdings anders: Ihm zufolge ist es unerheblich, wenn sich ein

⁵⁷¹ Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 536.

⁵⁷² Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 536.

⁵⁷³ Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 537; aA *Birkenfeld*, USt-Handbuch (Lfg 16 Nov 97) § 218 Rz 342.2.

⁵⁷⁴ Vgl *Birkenfeld*, USt-Handbuch (Lfg 16 Nov 97) § 218 Rz 342.2; anders *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 537.

⁵⁷⁵ Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 537, mwN.

⁵⁷⁶ *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 537.

Einbehaltungsverpflichteter über seine Pflichten im Abzugsverfahren geirrt hat⁵⁷⁷. Im übrigen könne und müsse sich ein Steuerpflichtiger (im gegebenen Fall ein Geschäftsführer) über das Abzugsverfahren unterrichten. Die ordnungsgemäße Beachtung der gesetzlichen Vorschriften müsse nämlich von jedem (kaufmännischen) Leiter eines Gewerbebetriebs verlangt werden können⁵⁷⁸. Das Risiko über den anzuwendenden Steuersatz bzw über die grundsätzliche Steuerpflicht der Leistung, trägt somit der Leistungsempfänger. Dies gilt übrigens auch für den Steuerpflichtige selbst: Unterliegt dieser einem Rechtsirrtum über die Steuerpflicht, schuldet er trotzdem die richtige Steuer.

c) Geltendmachung der Haftung durch Haftungsbescheid und Ermessen der Abgabenbehörde

Bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der §§ 51 iVm 55 dUStDV wird der Haftende sofort zum Gesamtschuldner (vgl 44 dAO)⁵⁷⁹. Der Haftungsanspruch der Abgabenbehörde wird mittels Haftungsbescheid verwirklicht. Der Erlass des Haftungsbescheids steht auch in Deutschland im Ermessen der Behörde⁵⁸⁰. Das Ermessen ist entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben⁵⁸¹ und unter Beachtung der durch Recht und Billigkeit gezogenen Grenzen, sowie unter verständiger Abwägung der Interessen aller Beteiligten zu treffen⁵⁸². Hat der Leistungsempfänger die Steuer zwar einbehalten, jedoch nicht angemeldet und abgeführt, so ist der Erlass eines Haftungsbescheides ohne weiters zulässig⁵⁸³. Hat der Leistungsempfänger hingegen die Steuer nicht einbehalten (und auch nicht entrichtet), so hat das Finanzamt sein Auswahlermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben. Grundsätzlich ist die Inanspruchnahme des Leistungsempfängers – bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 51 dUStDV - sachgerecht, weil das Abzugsverfahren gerade den Zweck hat, die Besteuerung sicherzustellen⁵⁸⁴. Von der Inanspruchnahme des Leistungsempfängers wird jedoch abzusehen sein, wenn die Bescheinigung über die Ansässigkeit des Leistenden Unternehmers im Erhebungsgebiet unzutreffend ist und dem Leistungsempfänger die Unrichtigkeit nicht

⁵⁷⁷ BFH 8.8.1991 V R 19/88, BStBl II 1991, 939.

⁵⁷⁸ BFH 17.7.1984 VII S 9/84, BFH/NV 1986, 583.

⁵⁷⁹ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 221.

⁵⁸⁰ Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG⁸, §18 Anm 541.

⁵⁸¹ Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG⁸, §18 Anm 545.

⁵⁸² Widmann in Plückebaum/Malitzky/Widmann, Umsatzsteuergesetz¹⁰ Band II/6, § 18 Rz 214.

⁵⁸³ Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG⁸, §18 Anm 546.

⁵⁸⁴ Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG⁸, §18 Anm 547.

bekannt war (nicht bekannt sein konnte)⁵⁸⁵.

Im Hinblick auf den Grundsatz der Subsidiarität sieht das deutsche Recht auch klare und unmissverständliche Bestimmungen vor. Nach § 219 erster Satz dAO ist die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners auf Zahlung grundsätzlich erst dann zulässig, wenn die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners erfolglos war bzw aussichtslos ist. Diese Einschränkung gilt jedoch nicht, wenn der Haftungsschuldner gesetzlich verpflichtet war, Steuern einzubehalten und abzuführen oder zu Lasten eines anderen zu entrichten⁵⁸⁶. Die grundsätzlich geltende Nachrangigkeit der Haftung ist (richtigerweise) ex lege ausgeschlossen, wenn den potentiell Haftungspflichtigen eine Abfuhrverpflichtung trifft. Ob der Haftungspflichtige vom Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Abfuhrverpflichtung Kenntnis hatte oder haben hätte müssen, ist im konkreten Fall des § 51 dUStDV wiederum durch eine gesetzlich normierte Sorgfaltspflicht geregelt.

d) Zusammenfassung

Im deutschen Recht sind damit die zwei wesentlichen Unklarheiten, welche sich aus der österreichischen Rechtsordnung ergeben, ausgeräumt. Einerseits die Frage nach dem Einfluss der Subsidiarität der Haftung auf die Ermessensübung der Abgabenbehörde, andererseits der Sorgfaltsmaßstab des Leistungsempfängers über Kenntnis des Vorliegens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen.

II. Verfassungskonformität

Durch die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung nach § 27 Abs 4 wird dem Leistungsempfänger eine Mitwirkungspflicht am Steuerschuldverhältnis des leistenden Unternehmers auferlegt. Bei Verletzung der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung kann der Leistungsempfänger darüber hinaus zur Haftung herangezogen werden. Ob derartige Mitwirkungspflichten von Dritten verfassungsrechtlich unbedenklich sind, ist im Folgenden zu untersuchen.

⁵⁸⁵ Widmann in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, Umsatzsteuergesetz¹⁰ Band II/6, § 18 Rz 214.

⁵⁸⁶ Vgl § 219 zweiter Satz dAO.

1) Mitwirkungspflichten Dritter im Lichte der Verfassung

a) VfGH Urteil zur Aufhebung der Spekulationsertragssteuer (SpESt)

In einigen Urteilen hat sich der VfGH bereits mit den Kriterien, nach denen eine Einhebung und Abfuhr der Steuer durch Dritte verfassungsrechtlich unbedenklich ist, befasst⁵⁸⁷. Vor allem die Entscheidung des VfGH, die im Jahr 2000 zur Aufhebung der SpESt (noch vor ihrem Inkrafttreten) wegen verfassungswidrigem Verstoß gegen den Gleichheitssatz geführt hat, erteilt wertvolle Hinweise⁵⁸⁸.

Der VfGH stellt eingangs und mit Hinweis auf seine bisherige Judikatur⁵⁸⁹ fest, dass der Gesetzgeber von der Verfassung grundsätzlich nicht gehindert ist, für die Einhebung von Abgaben Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen. Gegen die Betrauung von Privatrechtssubjekten mit der Einbehaltung von Abgaben bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken *per se*⁵⁹⁰. Dennoch bedarf eine Regelung, die am Steuerschuldverhältnis formal unbeteiligte Dritte nicht nur zur Mitwirkung bei der Einhebung der Abgabe des eigentlichen Steuerschuldners verpflichtet, sondern ihnen praktisch sämtliche Verpflichtungen iZm dieser Abgabeneinhebung auferlegt, einer sachlichen Rechtfertigung. Eine sachliche Rechtfertigung ist jedenfalls dann zwingend, wenn es sich um eine Personensteuer handelt, deren unbestrittenes Ziel die wirtschaftliche Belastung des eigentlichen Steuerschuldners ist.

Beides war bei der SpESt der Fall: Zum einen wurden durch die Regelung des § 30 Abs 8 EStG den Kreditinstituten sämtliche Einhebungs- und Abfuhrverpflichtungen iZm der SpESt auferlegt. Zum anderen ist die SpESt eine Steuer, die ausschließlich den eigentlichen Steuerschuldner – also den Veräußerer – belasten soll⁵⁹¹. Die Regelung des § 27 Abs 4 hingegen verpflichtet den Leistungsempfänger zwar auch mit sämtlichen Einhebungs- und Abfuhrverpflichtungen iZm der USt, doch hat die USt, als Objektsteuer, nicht das Ziel, den leistenden Unternehmer zu belasten. Vielmehr ist die USt eine Verbrauchssteuer, welche erst den Letztverbrauch wirtschaftlich belasten soll.

⁵⁸⁷ VfGH 10.10.1984, B 187/80, mwN; VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

⁵⁸⁸ VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99.

⁵⁸⁹ VfGH 10.10.1984, B 187/80; der VfGH hält es im gegebenen Fall für verfassungsrechtlich unbedenklich, dass das Kurtaxengesetz vorsieht, die Kurkommission zur Einhebung der Kurtaxe zu verpflichten und für den Fall der Nichteinhebung haftbar macht.

⁵⁹⁰ VfSlg 7158/1973, 7975/1977.

⁵⁹¹ Stangl, Heranziehung der Kreditinstitute zur Einhebung der SpESt verfassungswidrig, *ecolx* 2000, 672.

Im Fall der SpESt war die Erbringung einer sachlichen Rechtfertigung nach Meinung des VfGH nur hinsichtlich der Effektengeschäfte, nicht aber iZm den Ersatztatbeständen⁵⁹² iSd § 30 Abs 8 Z4 gegeben⁵⁹³.

Eine solche Regelung ist nach dem VfGH nämlich nur dann sachgerecht, wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht⁵⁹⁴. Die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer ist vor allem dann gerechtfertigt wenn:

- die zum Steuerschuldner bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig das steuerschuldbegründende Ereignis ist oder wenn
- die dem Steuertatbestand entsprechende Bemessungsgrundlage über ihn läuft, oder er zu dieser zumindest leicht Zugang hat und es daher legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung, oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs- und Abfuhrpflichten zu belasten, oder wenn
- sonstige Umstände vorliegen, die eine Inpflichtnahme gerader dieser Person sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen.

Eine solche qualifizierte Beziehung liegt nach Ansicht des VfGH iZm der SpESt nicht bzw nicht ausreichend vor⁵⁹⁵. In Bezug auf die Regelung des § 27 Abs 4 sind jedoch alle angeführten Rechtfertigungsgründe gegeben. Die rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung zwischen leistendem Unternehmer als Steuerschuldner und Leistungsempfänger als Verpflichtetem ist gleichzeitig auch das steuerschuldbegründende Ereignis, nämlich der Leistungsaustausch gem § 1 UStG. Auch die Bemessungsgrundlage für die USt ist für den Leistungsempfänger leicht eruierbar, weil diese genau dem Entgelt, welches er dem leistenden Unternehmer schuldet, entspricht. Lediglich die Höhe der Steuerschuld liegt in seinem Risiko⁵⁹⁶, doch darf die Kenntnis über die geltende Rechtslage einem Unternehmer zugemutet werden. In diesem Sinne scheinen auch die sonstigen Umstände dafür zu sprechen, den Leistungsempfänger als Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichteten heranzuziehen, zumal ihn diese Pflicht nur dann trifft, wenn er selbst Unternehmer oder einer juristische Person des

⁵⁹² Ersatztatbestände regeln all jene Fälle, in denen die Anschaffung bzw die Veräußerung der Wertpapiere nicht über das Depot des Kreditinstituts abgewickelt werden.

⁵⁹³ VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99.

⁵⁹⁴ VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99.

⁵⁹⁵ VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99.

⁵⁹⁶ Der leistende Unternehmer muss auf der Rechnung die USt zwar offen ausweisen, doch darf der Leistungsempfänger auf deren Richtigkeit nicht vertrauen.

öffentlichen Rechts ist.

Der VfGH begründet schließlich die Verfassungswidrigkeit der Abfuhrverpflichtung iZm der SpESt damit, dass die Einhebung und Abfuhr der SpESt den Kreditinstituten bei den Ersatztatbeständen ungleich größere Probleme bereitet als bei den Effektingeschäften. Bei den Ersatztatbeständen stehen dem Entrichtungspflichtigen die für die Einhebung erforderlichen Daten nicht im eigenen Bereich zur Verfügung, sondern müssten erst vom Steuerschuldner beschafft werden. Der Gesetzgeber hatte somit gegen den auch ihn bindenden Gleichheitssatz verstoßen, indem er den Kreditinstituten die Verpflichtung zur Steuerabfuhr auch in Fällen auferlegte, in denen ihnen die für die ordnungsmäßige Steuerabfuhr erforderlichen Daten bzw die für die Steuerentrichtung erforderlichen finanziellen Mittel nicht zur Verfügung stehen und von ihnen auch nicht ohne weiters beschafft bzw zurückerlangt werden können.

b) Zusammenfassung

Die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der USt unterscheidet sich in verfassungsrechtlich relevanter Weise von der Entrichtungspflicht iZm der SpESt.

Die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung nach § 27 Abs 4 ist verfassungsrechtlich unbedenklich⁵⁹⁷. § 27 Abs 4 verändert im Wesentlichen lediglich den Zahlungsweg hinsichtlich des Steuerbetrags, begründet jedoch keine zusätzliche Steuerbelastung, sondern nur im Falle der Nichterfüllung der Abfuhrverpflichtung eine Erweiterung der Steuerschuldnerschaft iRd Haftung.

Wie *Stadie* in seinem Kommentar richtig bemerkt, können die Steuerpflicht aufgrund des ig Erwerbes und der Übergang der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer im Falle des ig Dreiecksgeschäfts als verwandte Rechtsinstitute mit der Verpflichtung im Abzugsverfahren, gesehen werden⁵⁹⁸. Auch die Umkehr der Steuerschuld kann mit dem Abzugsverfahren verglichen werden. Im Ergebnis haben alle Rechtsinstitute dieselbe Wirkung. Wenngleich beim ig Erwerb der Erwerber gesetzestechnisch einen eigenen Umsatztatbestand (als Steuerschuldner) verwirklicht, handelt es sich im Ergebnis um eine Besteuerung des Empfängers der zugrundeliegenden Lieferung.

⁵⁹⁷ Selber Ansicht in Bezug auf die deutsche Rechtslage, *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 412.

⁵⁹⁸ *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 413.

2) Die Haftung im Lichte der Verfassung

Die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung ist ein Aspekt des § 27 Abs 4, welcher einer verfassungsrechtlichen Überprüfung bedarf. Genauso ist es jedoch mit dem Element der Haftung. Gem § 27 Abs 4 letzter Satz trifft den Leistungsempfänger bei Nichterfüllung seiner gesetzlich auferlegten Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht eine verschuldensunabhängige Haftung.

a) Gleichheitssatz und Haftungsbestimmung

Alle Bürger sind vor dem Gesetz gleich. Dieser Grundsatz zählt auch im Abgabenrecht zu dem häufigsten Ansatzpunkt, der dem VfGH für eine Gesetzesaufhebung dient⁵⁹⁹. Deshalb ist bei der abgabenrechtlichen Haftung besonders auf das vom VfGH aus Art 7 B-VG abgeleitete Sachlichkeitsgebot Bedacht zu nehmen.

Eine Haftung muss sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach sachlich rechtfertigen lassen⁶⁰⁰. Die sachliche Rechtfertigung von Haftungsregelungen für Abgaben ergibt sich einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlich-rechtlicher Ansprüche und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen⁶⁰¹. Im Urteil vom 30.11.1972 anerkannte der VfGH den Wechsel in der Person des Wasserabnehmers zwischen Vorgänger und Nachfolger als ausreichenden Zusammenhang zwischen Abgabepflichtigen und Haftungspflichtigen an. Dies auch im Hinblick auf die zeitliche Beschränkung der Haftung des Nachfolgers⁶⁰². Eine Haftung des Nachfolgers war aus verfassungsrechtlicher Sicht sachlich gerechtfertigt und verhältnismäßig⁶⁰³.

Weiters ist es unsachlich, wenn jemand für Umstände einstehen muss, die außerhalb seiner

⁵⁹⁹ Öhlinger, Verfassungsrecht⁷, Rz 760; Lang, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragssteuer, in Tanzer [Hrsg], Die BAO im 21. Jhdt, 167 (170).

⁶⁰⁰ Lang, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragssteuer, in Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21. Jhdt, 167 (170).

⁶⁰¹ VfGH 30.11.1972, B 221/72, VfSlg 6903/1972; VfGH 5.10.1987, G 41/87; VfGH 26.2.1988, B 597/87; VfGH 20.6.1991, G 3/91; VfGH 13.10.1993, G 4/93; VfGH 13.12.1994, G 227/93; VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

⁶⁰² VfGH 30.11.1972, B 221/72.

⁶⁰³ zur Verhältnismäßigkeit siehe sogleich.

Interessen- und Einflussosphäre liegen⁶⁰⁴.

Die den Leistungsempfänger gem § 27 Abs 4 treffende Haftung kann dem Gleichheitssatz nicht widersprechen. Zwischen Leistenden und Leistungsempfänger besteht – wie schon oben zu den Mitwirkungspflichten Dritter ausgeführt – eine starke Rechtsbeziehung, welche sogar das steuerbegründende Ereignis darstellt. Es kann ebenso wenig zweifelhaft sein, dass eine solche Regelung dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit der öffentlich-rechtlichen Ansprüche dient. Die Haftung des § 27 Abs 4 kommt aufgrund einer eigenständigen Pflichtverletzung des Haftungspflichtigen zustande. Nämlich nur dann, wenn er die USt nicht einbehält und abführt. Die Haftung liegt damit unmittelbar innerhalb der Interessens- und Einflussosphäre des Leistungsempfängers und kann nicht als unsachlich qualifiziert werden. Somit scheint das, aus Art 7 B-VG abgeleitete, Sachlichkeitsgebot durch § 27 Abs 4 ausreichend berücksichtigt.

⁶⁰⁴ VfGH 30.6.1966, G 6/66, VfSlg 5318/1966.

b) Die Verhältnismäßigkeit als verfassungsrechtliche Grenze

Sofern eine Regelung aus sachlich-objektiven Gründen gerechtfertigt erachtet wird, darf sie konkret nur derart ausgestaltet sein, dass die damit bewirkten Folgen nicht unverhältnismäßig sind⁶⁰⁵. Selbst wenn für die Haftung also an sich ein sachlich-objektiver Grund - in concreto - eine sachlich begründbare Nahebeziehung zwischen dem Abgabenschuldner und dem Haftungspflichtigen vorliegt, darf die konkrete Ausgestaltung der Haftungsregelung dennoch nicht unsachlich bzw überschießend erfolgen. So hat der VfGH etwa eine derartige sachliche Nahebeziehung zwischen dem Verpächter und dem Pächter in Bezug auf Getränkesteuerschulden des Pächters akzeptiert. Nicht akzeptiert wurde hingegen eine konkrete Haftungsregelung, die hinsichtlich der Höhe der Haftungssummen bzw des relevanten Haftungszeitraumes überhaupt keine Eingrenzungen und Abschätzungsmöglichkeiten erlaubt⁶⁰⁶. Unverhältnismäßig ist demnach iSd VfGH-Judikatur eine unbedingte und uneingeschränkte Haftung. Ebenso liegt nach dem VfGH für eine uneingeschränkte Haftung des Erwerbers nach § 14 BAO idF BGBl 194/1961 keine sachliche Rechtfertigung vor⁶⁰⁷. Selbst dann, wenn eine Haftung dem Grund nach sachlich gerechtfertigt ist, muss daher eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges bestehen⁶⁰⁸.

Angesichts dieser Judikatur scheinen keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Haftungsbestimmung gem § 27 Abs 4 gegeben, zumal die Haftung auf den geschuldeten Umsatzsteuerbetrag beschränkt ist.

⁶⁰⁵ VfGH 4.12.1995, B 1404/95.

⁶⁰⁶ VfGH 5.12.1988, G 82/88.

⁶⁰⁷ VfGH 20.6.1991, G 3/91.

⁶⁰⁸ Lang, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragssteuer, in Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21. Jhdt, 167 (170).

c) Entscheidungen des VfGH in Bezug auf mit § 27 Abs 4 vergleichbare Rechtsinstitute

Für sachlich gerechtfertigt befand der VfGH auch die Lohnsteuerhaftung gem § 82 Abs 1 EStG 1972⁶⁰⁹. Demnach führt auch die hypothetische Möglichkeit, dass ein Arbeitgeber eine nachträglich durch Haftungsbescheid vorgeschriebene Lohnsteuerschuld vom Arbeitnehmer als Steuerschuldner faktisch oder rechtlich nicht mehr zurückfordern kann, nicht zur Gleichheitswidrigkeit der Haftungsregelung. Das daraus erwachsende Risiko des Arbeitgebers für die rechtsrichtige Berechnung und die Einbehaltung der Lohnsteuer für seine Arbeitnehmer wurde dem Arbeitgeber vom Gesetzgeber in sachlich gerechtfertigter Weise überantwortet⁶¹⁰. Dieses Argument trifft auch für die Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4 zu. Verfassungsrechtlich ist es damit unbedenklich, wenn den Leistungsempfänger, der die USt nicht einbehalten und auch nicht abgeführt hat, eine gesetzliche Haftung trifft. Außerdem muss iRd Ermessensentscheidung darauf Bedacht genommen werden, ob der Leistungsempfänger vom Vorliegen seiner Verpflichtung überhaupt wusste oder hätte wissen müssen. Eine primäre Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen kann sodann lediglich durch Regressansprüche im Innenverhältnis zwischen Leistenden und Leistungsempfänger rückgängig gemacht werden. Hiebei ist der Leistungsempfänger auf den Zivilrechtsweg verwiesen.

Im Urteil des VfGH zur Lohnsteuerhaftung wird darüber hinaus noch anerkannt, dass die Haftung des Arbeitgebers zwar in Ausnahmesituationen als rechtspolitisch unbefriedigend oder für den Arbeitgeber unbillig empfunden werden könne, dieser Umstand jedoch die grundsätzliche und einheitliche Regelung der Haftung des Arbeitgebers nicht gleichheitswidrig macht⁶¹¹. Unter diesem Aspekt scheint die Haftung gem § 27 Abs 4 jedenfalls als sachlich gerechtfertigt, zumal eine Inanspruchnahme des Haftenden stets iSd Ermessens unter Beachtung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit getroffen werden muss.

Der Aspekt, dass die Lohnsteuerhaftung von einem Verschulden des Arbeitgebers unabhängig ist⁶¹², wurde vom VfGH nicht beanstandet⁶¹³. Ebenso sieht der VwGH in der verschuldensunabhängigen Haftung des Arbeitgebers keinen Widerspruch zu den

⁶⁰⁹ VfGH 26.2.1988, B 597/87.

⁶¹⁰ VfGH 26.2.1988, B 597/87.

⁶¹¹ VfGH 26.2.1988, B 597/87.

⁶¹² Vgl Doralt, EStG⁴ (1.7.1999) § 82 Rz 8.

⁶¹³ VfGH 26.2.1988, B 597/87.

verfassungsrechtlichen Grundsätzen⁶¹⁴. Aufgrund der ähnlich ausgestalteten (verschuldensunabhängigen) Haftung in § 27 Abs 4, kann auch diese als verfassungsrechtlich unbedenklich betrachtet werden.

In einem Urteil aus 2004 betont der VfGH im Zusammenhang mit § 95 Abs 2 EStG wiederum, dass keine Bedenken gegen die Heranziehung zur Haftung des zum Abzug der Steuer verpflichteten Kreditinstitutes bestehen⁶¹⁵. Ähnlich der Lohnsteuerhaftung entspricht auch die Haftung der Kreditinstitute für die KEST dem Sachlichkeitsgebot der Verfassung. Weiters sei es verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn der Gesetzgeber die Heranziehung des Empfängers der KEST (=Schuldner der KEST) auf Ausnahmefälle reduziert und Ermessen hinsichtlich der Inanspruchnahme in der Regel ausschließt⁶¹⁶.

Die Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers und die Kapitalertragsteuerhaftung des Kreditinstituts scheinen ihrem Grunde nach mit der Umsatzsteuerhaftung des Leistungsempfängers vergleichbar. Allen Rechtsinstituten ist gemein, dass eine andere Person als der Steuerschuldner, eine Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht der Abgabe trifft und bei Nichterfüllung dieser Pflicht, eine Haftung eintritt. Die sachliche Rechtfertigung dieser Haftungsregelungen liegt einerseits im öffentlichen Interesse an der Sicherstellung der Einbringlichkeit der Abgabe und andererseits in der qualifizierten Beziehung zwischen Abgabepflichtigen und Haftungspflichtigen. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird durch die, mit der Höhe des geschuldeten Steuerbetrags beschränkte Haftungssumme gewährleistet. Die Haftung des § 27 Abs 4 unterscheidet sich lediglich durch die Person des Steuerschuldners von der Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerhaftung. Bei den beiden letztgenannten Fällen ist der Steuerschuldner nämlich stets ein Privater und damit ein schwerer erfassbares Steuersubjekt.

Verfassungsrechtlich ist dieser Aspekt wohl unbeachtlich. Er ändert nichts an der sachlichen Rechtfertigung der Haftungsbestimmung. Diese stützt sich vielmehr auf die qualifizierte Rechtsbeziehung zwischen Abgabenschuldner und Haftungspflichtigen sowie Verhältnismäßigkeit der Höhe. Zu beachten ist dieser Umstand wohl vielmehr in der Teleologie der Norm. Es liegt auf der Hand, dass die Steuererhebung durch große Kreditinstitute und Arbeitgeber sich gegenüber dem Fiskus als ein engerer und daher leichter fassbarer Kreis von Abfuhrpflichtigen erweist. Die Ausgestaltung des § 27 Abs 4 dient dem

⁶¹⁴ VwGH 25.1.1989, 87/13/0117.

⁶¹⁵ VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

⁶¹⁶ VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

Fiskus zur Sicherung der Einbringlichkeit der USt gegenüber einem ausländischen Unternehmer. Auch dieser Zweck scheint für die Rechtfertigung einer Norm als ausreichend.

d) Zusammenfassung

Das Verfassungsrecht setzt dem einfachen Gesetzgeber deutliche Grenzen in der Ausgestaltung der Normen. Eine Verlagerung des Risikos vom Steuerschuldner auf den Haftenden muss jedenfalls in engen Grenzen gehalten werden. Im Lichte der erwähnten Judikatur scheint sich die Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4 jedoch stets innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen zu bewegen.

III. Gemeinschaftskonformität

§ 27 Abs 4 sieht eine Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht des Leistungsempfängers vor. Erfüllt er diese nicht, kann er zur Haftung herangezogen werden. Nach den Materialien zum UStG 1994 basiert diese nationale Regelung auf Art 205 der MwStSystRL⁶¹⁷.

Eine Auslegung des Art 205 MwStSystRL erfolgte bereits im ZWEITEN TEIL Kapitel B dieser Arbeit (vgl S 69 ff). Hierbei wurde der Sinn und Zweck der Bestimmung ermittelt. Nunmehr muss überprüft werden, ob § 27 Abs 4 von Art 205 gedeckt ist. Sofern dies nicht der Fall ist und auch keine anderen gemeinschaftsrechtlichen Rechtsgrundlagen anwendbar sind, muss versucht werden, das nationale Recht gemeinschaftskonform auszulegen. Sofern keine gemeinschaftskonforme Auslegung möglich ist, müsste die Bestimmung für gemeinschaftswidrig befunden werden.

1) Erfasste Umsätze

Nach Auffassung des EuGH begründet Art 205 eine universelle Ermächtigung für die Erlassung von gesamtschuldnerischen Maßnahmen für sämtliche Tatbestände der Art 193 ff der MwStSystRL⁶¹⁸.

Seit der Einführung der Umkehr der Steuerschuld auf sonstige Leistungen und Werklieferungen (vgl § 19 Abs 1) gilt § 27 Abs 4 nur mehr für Lieferungen. Die MwStSystRL sieht nämlich für gewisse sonstige Leistungen zwingend eine Umkehr der

⁶¹⁷ ErlRV 1715 BlgNR 18.GP 70; ebenso *Berger/Tschiderer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (Vers 1.04, Stand 1.4.2008) § 27 EU-Vorg (www.rdb.at).

⁶¹⁸ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 28.

Steuerschuld vor (vgl Art 196 MwStSystRL). Damit bleibt es den Mitgliedstaaten überlassen, für Lieferungen gem Art 193 MwStSystRL eine gesamtschuldnerische Haftung einzuführen. Die Umsätze, auf die § 27 Abs 4 Bezug nimmt, sind daher von Art 205 MwStSystRL erfasst.

2) Andere Person

Der Leistungsempfänger kommt jedenfalls als „andere Person“ iSd Art 205 MwStSystRL in Betracht⁶¹⁹. § 27 Abs 4 ist daher richtlinienkonform, wenn es die Person des Leistungsempfängers neben dem ausländischen Unternehmer als Haftenden hinzutreten lässt.

3) Gesamtschuldnerisch zu entrichten

Mitgliedstaaten können aufgrund von Art 205 jedenfalls Bestimmungen einführen, die eine andere Person für den Steuerausfall eines Umsatzes haftbar machen. Bei der Heranziehung der Haftung des Leistungsempfängers müssen jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, gewahrt werden⁶²⁰. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Leistungsempfänger nur dann zum Haftenden wird, wenn er wusste oder für ihn hinreichende Verdachtsgründe dafür bestanden, dass die für den Umsatz fällige Mehrwertsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde⁶²¹.

§ 27 Abs 4 sieht jedoch – formalrechtlich betrachtet - keine Haftung des Leistungsempfängers vor, sondern eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung. Kommt der Leistungsempfänger seinen Pflichten nach, so wird er weder haften noch schulden. Es ist also eine bloße Pflicht die ihm auferlegt wird. Erst wenn diese Pflicht nicht erfüllt wird, kommt es zur Haftung. Der Leistungsempfänger wird in das Steuerpflichtverhältnis miteinbezogen, jedoch vorerst nicht in das Steuerschuldverhältnis. Als potentiell Haftender hat er zwar die Position eines Steuerpflichtigen, nicht jedoch die eines Steuerschuldners. Steuerschuldner wird er erst durch die Geltendmachung der Haftung durch die Behörde. Dann wird er zum Gesamtschuldner. Es stellt sich daher die Frage, ob einem *Dritten* - nicht vom Steuerschuldverhältnis Erfassten - derartige Pflichten auferlegt werden dürfen.

⁶¹⁹ In diesem Sinne EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191.

⁶²⁰ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 28 f.

⁶²¹ Vgl EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Leitsatz 1.

a) Grundsatz der Verfahrensautonomie

Erfüllt der Leistungsempfänger die ihm in § 27 Abs 4 auferlegten Pflichten, so tritt die Haftung nicht in Kraft. So gesehen räumt § 27 Abs 4 dem Einzelnen im Rahmen des Verfahrensrechts die Möglichkeit ein, sich von vornherein der Haftung zu entziehen. Dies scheint insofern zulässig, als im Gemeinschaftsrecht grundsätzlich Verfahrensautonomie herrscht⁶²². Dies gilt jedoch nur insoweit, als das Gemeinschaftsrecht keine einschlägigen Regelungen vorsieht⁶²³. Die MwStSystRL überlässt zwar die Ausgestaltung des Verfahrensrechts den innerstaatlichen Rechtsordnungen, sieht aber gewisse Regelungen über die Entrichtung der Mehrwertsteuer und Pflichten der Steuerpflichtigen vor (vgl Art 206 ff MwStSystRL). Enthält das nationale Recht Pflichten, die das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt, so findet eine derartige Regelung keine Deckung in der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten⁶²⁴.

b) Weitere Pflichten nach Art 273 MwStSystRL (ex Art 22 Abs 8)

Nach Art 273 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich erachten, um eine zutreffende Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Diese Bestimmung war in der 6.MwStRL in Art 22 Abs 8 geregelt. Art 22 sah spezifische administrative Pflichten der in Art 21 bestimmten *Schuldner* vor⁶²⁵. Art 22 Abs 8 erlaubte diesen Personen - den Schuldnern (!) - weitere Pflichten aufzuerlegen⁶²⁶. Diese Vorschrift erlaubt den Mitgliedstaaten hingegen nicht, von einer Person, die *nicht* Schuldner der Mehrwertsteuer ist, weitere Mitwirkungen zu verlangen⁶²⁷.

Bei der Neufassung der MwStSystRL wurde Art 22 Abs 8 in Art 273 übernommen. Dieser lautet:

Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, (...).

⁶²² EuGH 15.3.2007, C-35/05, *Reemtsma*, Slg 2007 I-2425, Rn 40.

⁶²³ EuGH 15.3.2007, C-35/05, *Reemtsma*, Slg 2007 I-2425, Rn 40.

⁶²⁴ Vgl Schlussantrag 16.10.2003, C-152/02, *Terra*, Slg 2004 I-5583, Rn 46.

⁶²⁵ Vgl die Überschrift in Abschnitt XIII der 6.MwStRL "Pflichten der Steuerschuldner".

⁶²⁶ Vgl Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 37.

⁶²⁷ Ebenso EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 43; *Pernegger*, Gesamtschuldnerische Haftung als Maßnahme gegen den Umsatzsteuerbetrug, ÖStZ 2007, 12 (15).

Der Wortlaut stimmt zwar (im Wesentlichen) mit der früheren Bestimmung überein, doch hat sich die systematische Einbettung der Bestimmung in der Richtlinie verändert. Art 22 Abs 8 war in der 6.MwStRL im Abschnitt „Pflichten der Steuerschuldner“ unter der Überschrift „Verpflichtungen im inneren Anwendungsbereich“ geregelt. Art 273 ist hingegen losgelöst von den „Pflichten der Steuerschuldner“ unter dem Titel „Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“ in einem Kapitel „Verschiedenes“ geregelt.

Die systematische Bedeutung dieser Umgliederung ist auch für *Lohse* wegen der fehlenden Begründung nicht erkennbar⁶²⁸. Die Begründungserwägungen der MwStSystRL sprechen jedenfalls gegen eine (gewollte) Änderung des Zwecks und der Reichweite des Art 273 gegenüber dem seinerzeitigen Art 22 Abs 8. Bereits in der 3. Begründungserwägung wird nämlich auf die Kontinuität des Inhalts der früheren Richtlinien hingewiesen. Sowohl die Auslegungsergebnisse, als auch die ergangene EuGH-Rechtsprechung zur 6.MwStRL sind auf die neu gefasste MwStSystRL anzuwenden⁶²⁹. Inhaltliche Änderungen sind nur insoweit erfolgt, als diese in Art 412 MwStSystRL taxativ aufgezählt wurden. Art 273 ist nicht aufgezählt.

Der Wortlaut des Art 273 widerspricht jedenfalls nicht dem Kontinuitätsgedanken der Neufassung. Folglich dürften weitere Pflichten nach wie vor nur für den Steuerschuldner erlassen werden. Ist eine Person „bloß“ Leistungsempfänger und Steuerpflichtiger – wie in § 27 Abs 4 – kann von ihm die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer – trotz der sonstigen Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten – nicht verlangt werden. Ebenso legt der EuGH die Richtlinie aus, wenn er Art 22 Abs 8 als nicht geeignet qualifiziert, um Vorschriften zu erlassen, die von einer anderen Person eine Sicherheit für die Zahlung der von einem Dritten geschuldeten Mehrwertsteuer verlangen⁶³⁰.

c) Richtlinienkonforme Auslegung

Da § 27 Abs 4 – formalrechtlich betrachtet – weder auf Art 205 noch auf Art 273 MwStSystRL basieren kann, stellt sich die Frage nach der richtlinienkonformen Auslegung der Bestimmung. Dabei wird versucht, innerhalb des nationalen Rechts ein gemeinschaftskonformes Ergebnis zu finden.

§ 27 Abs 4 stellt eine besondere Aufsichtsmaßnahme zur Sicherung des Steueranspruchs dar,

⁶²⁸ *Lohse* in *Rau/Dürrwächter*, UStG Kommentar Band VI (April 2007) Einführung Anm 10.

⁶²⁹ *Lohse* in *Rau/Dürrwächter*, UStG Kommentar Band VI (April 2007) Einführung Anm 24.

⁶³⁰ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 44.

wenn Umsätze von einem nicht im Inland ansässigen Unternehmer erbracht werden. Die MwStSystRL kennt eine Verlagerung der Steuerschuld auf den steuerpflichtigen Leistungsempfänger, wenn ein nicht im Inland ansässiger Leistungserbringer steuerpflichtige Leistungen erbringt (Art 194). Insofern könnte § 27 Abs 4 dahingehend ausgelegt werden, dass diese Bestimmung eigentlich einen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorsieht. Unbeachtlich ist demnach, wenn das nationale Recht den Leistungsempfänger als Entrichtungspflichtigen und Haftenden qualifiziert, die MwStSystRL ihn aber als Steuerschuldner heranzieht⁶³¹. Ebenso wurde das deutsche Abzugsverfahren gem §§ 51 ff dUStDV gemeinschaftskonform ausgelegt⁶³², bevor es Ende 2001 durch die Einführung eines Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger abgeschafft wurde⁶³³. Hierbei ist jedoch stets in Erinnerung zu behalten, dass in Deutschland der Haftende mit Tatbestandsverwirklichung zum Gesamtschuldner wird (vgl § 44 dAO). In Österreich bedarf es hierzu erst eines Formalaktes (Haftungsbescheid).

Auffassung in Deutschland

Ein Senat des BFH plädierte in seiner Entscheidung vom 17.6.2004 für eine gemeinschaftskonforme Auslegung des (deutschen) Abzugsverfahrens gem §§ 51 dUStVO⁶³⁴. Er hielt dieses zwar für möglicherweise nicht in vollem Umfang gemeinschaftskonform⁶³⁵, aber sah durchaus eine Möglichkeit zur gemeinschaftskonformen Interpretation. Demnach hielt der Senat die Haftungsvorschrift des § 55 dUStDV für anwendbar, soweit der Leistungsempfänger gem Art 21 Nr 1 der 6.MwStRL (Art 193 ff MwStSystRL) Steuerschuldner ist⁶³⁶. Im konkreten Fall handelte es sich um eine Dienstleistung die von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wurde und deren Ort der Besteuerung in Deutschland lag. Folglich konnte es nach der Richtlinie zu einem Übergang der Steuerschuld auf den inländischen Leistungsempfänger kommen (vgl Art 194) bzw war dieser sogar verpflichtend (vgl Art 196)⁶³⁷. Dieses Verfahren führte schließlich zu einem Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH. Dieser ist der Auffassung des BFH gefolgt und ist bei seinen Ausführungen schlicht von einer Verlagerung der Steuerschuld auf den

⁶³¹ Ebenso *Staringer in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123 (133)*.

⁶³² Vgl Niedersächsisches FG 10.2.2005, 11 K 628/02, DStRE 2005, 905 (907), mwN.

⁶³³ dStÄndG 2001, dBGBI I 2001,3794; siehe dazu sogleich im Detail.

⁶³⁴ BFH 17.6.2004 V R 61/00, DStRE 2004/19, 1176 (1177).

⁶³⁵ Weshalb auch eine Vorlage an den EuGH erfolgte, vgl EuGH 1.4.2004, C-90/02, *Bockemühl*, Slg 2004 I-3303.

⁶³⁶ BFH 22.11.2001 V R 61/00, IStR 2002, 273; ebenso EuGH 1.4.2004, C-90/02, *Bockemühl*, Slg 2004 I-3303, 19.

⁶³⁷ BFH 22.11.2001 V R 61/00, IStR 2002, 273.

Leistungsempfänger ausgegangen ohne auf das Abzugsverfahren näher einzugehen⁶³⁸.

Generell sieht der BFH das Abzugsverfahren als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar an, soweit der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach Art 21 Nr 1 lit a 6.MwStRL idF 77/388/EWG ist⁶³⁹. Denn es sei unbeachtlich, dass in der 6.MwStRL die Möglichkeit vorgesehen ist, den Leistungsempfänger als Steuerschuldner heranzuziehen, während das deutsche Recht ihn als Entrichtungs- und Haftungsschuldner⁶⁴⁰ qualifiziert⁶⁴¹. Diese Judikatur erging jedoch immer nur in Bezug auf Leistungen, die von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wurden. Damit stützen die Gerichte ihre gemeinschaftskonforme Auslegung auf den heutigen Art 194 bzw Art 196 MwStSystRL.

Stadie geht noch weiter. Ihm zufolge ist der Umstand, dass das deutsche Recht von Haftung spricht, die EG-Richtlinie hingegen von Schuldnerschaft bzw *Gesamtschuldnerschaft*, ohne Belang. Die Bezeichnung als Haftung und die deutsche Unterscheidung zwischen Schuldnerschaft und Haftung sind nur nationale Eigenheiten der rechtstechnischen Ausgestaltung⁶⁴². Inwieweit *Stadie* damit auch eine Abfuhrverpflichtung für nicht grenzüberschreitende Leistungen als zulässig betrachten würde, dh gestützt auf Art 205 MwStSystRL, bleibt offen. Angesprochen wurde jedenfalls nicht, dass die Richtlinie keine weiteren Pflichten für Dritte (den Leistungsempfänger) zulässt⁶⁴³.

Ob Art 205 als gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlage für ein allgemeines Abzugsverfahren herangezogen werden kann, ist fraglich und im Zusammenhang mit § 27 Abs 4 unerheblich⁶⁴⁴.

In Deutschland wurden diese Unklarheiten durch die Abschaffung des Abzugsverfahrens beseitigt und folglich Rechtsklarheit und Rechtssicherheit geschaffen. Durch das StÄndG 2001 wurde das Abzugsverfahren durch den Übergang der Steuerschuld bei Werklieferungen

⁶³⁸ EuGH 1.4.2004, C-90/02, *Bockemühl*, Slg 2004 I-3303, 20 und 43.

⁶³⁹ Vgl BFH 13.1.2005, V R 12/02.

⁶⁴⁰ In Deutschland scheint der Ausdruck *Haftungsschuldner* – trotz des in sich wohnenden Widerspruchs, weil haften eigentlich eintreten für eine fremde Schuld bedeutet – korrekt, weil der Haftende mit Tatbestandsverwirklichung zum Gesamtschuldner wird.

⁶⁴¹ Vgl BFH 30.5.1990, I R 6/88, BStBl II 1991, 235 (237); Niedersächsisches FG 10.2.2005, 11 K 628/02, DStRE 2005, 905 (907).

⁶⁴² Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG⁸, §18 Anm 419.

⁶⁴³ Siehe oben.

⁶⁴⁴ Siehe dazu Vierter Teil dieser Arbeit.

und sonstige Leistungen von einem im Ausland ansässigen Leistungserbringer ersetzt⁶⁴⁵.

4) Zusammenfassung

§ 27 Abs 4 kann nicht auf Art 205 MwStSystRL basieren, weil dieser eine gesamtschuldnerische Haftung des Leistungsempfängers vorsieht. § 27 Abs 4 bestimmt hingegen eine Abfuhrverpflichtung für den Leistungsempfänger. Weitere Pflichten dürfen – formalrechtlich betrachtet - gem Art 273 nur für Steuerschuldner vorgesehen werden. Da der Leistungsempfänger zum Zeitpunkt, wo ihn die Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht trifft, nicht einmal persönlich Haftender, geschweige denn Steuerschuldner ist, kann von ihm auch nicht die Einbehaltung der Steuer verlangt werden.

In gemeinschaftskonformer Interpretation könnte argumentiert werden, § 27 Abs 4 verwirkliche das Ziel des Art 194 der MwStSystRL. Dieser ermöglicht es den Mitgliedstaaten den Leistungsempfänger als Steuerschuldner zu bestimmen, wenn eine Leistung von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt wird. Unbeachtlich ist danach, dass das nationale Recht den Leistungsempfänger als Abfuhrpflichtigen qualifiziert.

Eine derartige gemeinschaftskonforme Auslegung ist jedoch durchaus zweifelhaft, zumal meist Art 205 MwStSystRL als Grundlage für § 27 Abs 4 genannt wird. ISd Rechtssicherheit und Rechtsklarheit täte der Gesetzgeber gut daran, § 27 Abs 4 abzuschaffen und durch einen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger zu ersetzen.

⁶⁴⁵ Art 18 Nr 11b, Nr 5 dStÄndG 2001, dBGBI I 2001, 3794.

B. Andere Haftungsbestimmungen im UStG

Das UStG sieht neben dem § 27 Abs 4 noch weitere Haftungsbestimmungen vor. Eine Haftung des leistenden Unternehmers ist regelmäßig vorgesehen, wenn das nationale Recht einen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorsieht:

- § 19 Abs 1 letzter Satz;
- § 19 Abs 1b letzter Satz;
- § 19 Abs 1c letzter Satz;
- § 19 Abs 1d letzter Satz iVm Schrott-UStV § 1 letzter Satz (BGBl II 2007/129)

§ 19 Abs 1a sieht neben dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen, darüberhinaus eine Gesamtschuldnerschaft vor⁶⁴⁶.

I. Haftungsbestimmungen

Die oben aufgezählten Reverse Charge Tatbestände (ausgenommen § 19 Abs 1a für Bauleistungen) enthalten alle eine ähnliche Haftungsbestimmung. Aus diesem Grund - und weil im gegebenen Zusammenhang nicht der Grundtatbestand des Steuerschuldverhältnisses von Interesse ist, sondern die Haftungsbestimmungen - werden diese gemeinsam behandelt. Dennoch soll vorab ein kurzer Blick auf die verschiedenen Anwendungsbereiche erfolgen.

1) Anwendungsbereich

§ 19 sieht in verschiedenen Fällen den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vor. Steuerschuldner ist damit der Empfänger der Leistung. Dieser kann in der Regel auch den Vorsteuerabzug geltend machen. Eine Rechnung ist hiezu nicht erforderlich⁶⁴⁷. Die Konsequenz der Steuerschuldumkehr ist eine Saldierung der abzuführenden Umsatzsteuer mit dem aus der Leistung resultierenden Vorsteuerabzug. Die Zahllast für den einzelnen Vorgang beträgt daher Null⁶⁴⁸. Eine Zahllast für den Leistungsempfänger ergibt sich nur dann, wenn er nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

⁶⁴⁶ Siehe dazu sogleich.

⁶⁴⁷ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 17.

⁶⁴⁸ *Schuchter*, Umsatzsteuer: Übergang der Steuerschuld – Steuerbefreiung – Haftung, VWT 1999, H 6, 19 (20).

Den leistenden Unternehmer trifft keine Steuerschuld, wohl aber eine Haftung für die übergangene Steuerschuld⁶⁴⁹.

a) Reverse Charge bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen

Das Reverse Charge ist vorgesehen, wenn ein ausländischer Unternehmer, sonstige Leistungen oder Werklieferungen an einen Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts erbringt (vgl § 19 Abs 1)⁶⁵⁰.

Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten

Dieser sog Auslandstatbestand knüpft an die Auslandseigenschaft des leistenden Unternehmers an und geht in der Regel mit der Verlagerung des Leistungsortes in das Inland einher⁶⁵¹. Dies hat insofern praktische Gründe, als sich der leistende (ausländische) Unternehmer nicht im Inland registrieren lassen muss. Auch sonst treffen ihn keinerlei abgabenrechtliche Verpflichtungen (Aufzeichnungs- und Abfuhrverpflichtungen), abgesehen von der Pflicht zur Rechnungsausstellung⁶⁵².

Der leistende Unternehmer ist trotz des Übergangs der Steuerschuld verpflichtet eine formgültige Rechnung auszustellen (vgl § 11 Abs 1a). In der Rechnung ist die UID des Leistungsempfängers und ein Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld anzugeben. Es ist jedoch keine USt in der Rechnung auszuweisen. Wird die USt irrtümlich angegeben, so entsteht – bis zur Berichtigung der Rechnung – eine Steuerschuld gem § 11 Abs 12 für den leistenden Unternehmer. Den Leistungsempfänger berührt diese Rechnung jedoch nicht. Er hat weder eine Abfuhrpflicht für diese Steuer, noch einen Vorsteuerabzug daraus⁶⁵³.

Kommt der leistende Unternehmer seiner Rechnungslegungspflicht nicht nach bzw wurde keine formgültige Rechnung gestellt, ist die für die Pflichten des Leistungsempfängers unerheblich. Dieser schuldet dennoch – bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen

⁶⁴⁹ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18; siehe dazu weiter unten.

⁶⁵⁰ In § 19 Abs 1 idF BGBl I 1996/756 war der Übergang der Steuerschuld nur bei Katalogleistungen iSd § 3a Abs 10 und Vermittlungsleistungen vorgesehen. Erst im Jahr 2003 wurden die Umsätze durch BGBl I 2003/71 auf alle sonstigen Leistungen und Werklieferungen erweitert. Ausgenommen ist lediglich die entgeltliche Benützung von Bundesstraßen.

⁶⁵¹ Vgl auch *Schuchter*, Umsatzsteuer: Übergang der Steuerschuld – Steuerbefreiung – Haftung, VWT 1999, H 6, 19 (20).

⁶⁵² *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18; ebenso *Schuchter*, Umsatzsteuer: Übergang der Steuerschuld – Steuerbefreiung – Haftung, VWT 1999, H 6, 19 (20).

⁶⁵³ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18/1.

Voraussetzungen – die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer. Er ist daher verpflichtet, sich Klarheit über die umsatzsteuerrechtliche Situation zu verschaffen und trägt das Risiko der Steuerabfuhr.

Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten

Der Leistungsempfänger muss Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts sein (vgl. § 19 Abs 1 zweiter Teilstrich). Ebenso wie bei der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung nach § 27 Abs 4 ist jedoch keine Inlandseigenschaft des Leistungsempfängers erforderlich⁶⁵⁴. Dies stellt den Sinn und Zweck dieser Bestimmung in Frage, zumal ein wesentlicher Grund für die Steuerschuldumkehr auf den Empfänger auch die leichtere Inpflichtnahme des (inländischen) Leistungsempfängers und dadurch die Sicherung des Steueranspruchs ist. Abgesehen von dem Sicherungsgedanken hat die Steuerschuldumkehr für einen ausländischen Leistungsempfänger sodann die Registrierungspflicht im Inland zur Folge⁶⁵⁵. Was sich somit der leistende Unternehmer erspart, wird dem Leistungsempfänger auferlegt.

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage

Gemeinschaftsrechtlich können die Mitgliedstaaten den Übergang der Steuerschuld vorsehen, wenn der Leistende im Ausland ansässig ist und eine Lieferung oder Dienstleistung erbringt (Art 194). Bei gewissen sonstigen Leistungen (das sind insbesondere Leistungen im Zusammenhang mit ig Güterbeförderungen und Katalogleistungen) ist der steuerpflichtige Leistungsempfänger zwingend Steuerschuldner (Art 196⁶⁵⁶). Da die nationale Regelung nicht nur alle (außer die Benützung der Bundesstraßenmaut) sonstigen Leistungen, sondern auch Werklieferungen umfasst, basiert sie wohl auf der generelleren Norm von Art 194. Gleichzeitig ist damit auch die obligatorische Steuerschuldumkehr für gewisse Dienstleistungen nach Art 196 MwStSystRL umgesetzt⁶⁵⁷.

⁶⁵⁴ Vgl. *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 16/3.

⁶⁵⁵ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 16/3.

⁶⁵⁶ Mit dem MwSt-Paket der RL 2008/8/EG kommt es ab dem 1.1.2010 zu einer Änderung des Art 196 MwStSystRL (vgl. Richtlinie 2008/8/EG v 12.2.2008, ABl L 44 vom 20.2.2008). Das Reverse Charge System ist sodann für alle Dienstleistungen zwischen Unternehmern zwingend, sofern der Ort der Dienstleistung dort ist, wo der steuerpflichtige Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (vgl. Art 44 nF).

⁶⁵⁷ Beachte jedoch, dass mit der Richtlinienänderung 2008/8/EG zur Änderung des Unternehmerbegriffs für den Dienstleistungsempfänger kommt. Im Wesentlichen sind sodann auch gemischte bzw geschäftsleitende Holdings und juristische Personen mit UID Unternehmer. Vgl. dazu im Detail: Vierter Teil Kapitel A II 2a 159 ff.

b) Reverse Charge bei Lieferungen von Gas über das Erdgasverteilungsnetz an Energieversorger

Bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über wenn:

- sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs 13 oder 14 bestimmt
- der Leistungserbringer im Ausland ansässig ist
- und der Leistungsempfänger im Inland registriert ist.

Da der Ort der Lieferung bei einem im Inland registrierten Abnehmer grundsätzlich im Inland liegt⁶⁵⁸, bezieht sich der Übergang der Steuerschuld auf Fälle, in denen der Lieferort Österreich ist.

Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten

Ebenso wie beim Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs 1 ist Voraussetzung für den Steuertatbestand, dass der leistende Unternehmer im Inland weder Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat. Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen und zur Rechnungslegungspflicht siehe oben zum Reverse Charge System bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen.

Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten

Der Übergang der Steuerschuld gem § 19 Abs 1c findet nur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, dessen Haupttätigkeit in der Weiterlieferung von Gas und Elektrizität besteht (sog Energieversorger). Darüber hinaus – und zum Gegensatz von § 19 Abs 1 – muss der Leistungsempfänger im Inland registriert sein. Der Übergang der Steuerschuld kann somit nur auf einen im Inland registrierten Steuerpflichtigen erfolgen⁶⁵⁹. Die Problematik des § 19 Abs 1, die entsteht, wenn der Leistungsempfänger Ausländer ist, kann sich somit bei den Gas und Elektrizitätslieferungen nicht ergeben.

⁶⁵⁸ Es sei denn der Verbrauch erfolgt in einem anderen Land, vgl § 3 Abs 14.

⁶⁵⁹ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 19/18.

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage

Der Übergang der Steuerschuld basiert gemeinschaftsrechtlich auf Art 195 MwStSystRL und ist obligatorisch.

c) Reverse Charge bei gewissen Inlandsleistungen

Für Bauleistungen (vgl § 19 Abs 1a erster und zweiter Unterabsatz) sicherungsübereigneten Gegenständen, Vorbehaltseigentum, Zwangsversteigerungsverfahren (vgl § 19 Abs 1b) und Schrott (vgl § 19 Abs 1d iVm Schrott-UStV) ist ein Übergang der Steuerschuld vorgesehen, auch wenn der leistende Unternehmer nicht Ausländer ist (sog reine Inlandsleistungen).

§ 19 Abs 1a erster Unterabsatz sieht einen Übergang der Steuerschuld vor, wenn Bauleistungen an einen Bauunternehmer erbracht werden, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist (somit Bauleistungen von einem Subunternehmer an einen Generalunternehmer). Zweck des § 19 Abs 1a erster Unterabsatz liegt in der Betrugsanfälligkeit der Baubranche und der häufigen Konkurse von (kleinen) Subunternehmern. Daher wurde 2002 zur Sicherung des Steueraufkommens ein Übergang der Steuerschuld auf den (meist größeren und finanziell besser ausgestatteten) Generalunternehmer eingeführt⁶⁶⁰. Der Übergang der Steuerschuld ist auch vorgesehen, wenn Bauleistungen an einen Leistungsempfänger, der seinerseits Bauleistungen erbringt, erbracht werden (§ 19 Abs 1a zweiter Unterabsatz). Warum der Übergang auch diese Fälle betrifft, wurde in den Materialien nicht näher begründet⁶⁶¹.

Der Zweck des § 19 Abs 1b liegt – ähnlich gelagert wie bei der Baubranche - darin, dass sich der Lieferant typischerweise in finanziellen Schwierigkeiten befindet. Durch den Übergang der Steuerschuld auf den (finanziell stärkeren) Erwerber soll daher eine Sicherung der Steuerschuld erreicht werden⁶⁶². Der Leistungsempfänger kann sich meist die Vorsteuer abziehen, wiewohl dies nicht Voraussetzung ist.

Zu betonen ist nochmals, dass der Übergang der Steuerschuld iZm Bauleistungen keine Haftung für den leistenden Unternehmer vorsieht. Unter gewissen Bedingungen kann es

⁶⁶⁰ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 19/1, mit Verweis auf die Materialien.

⁶⁶¹ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 19/1.

⁶⁶² Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 19/12, mit Verweis auf die Materialien.

jedoch zu einer Gesamtschuldnerschaft kommen⁶⁶³.

Ebenso dient die Regelung iZm Schrott der Sicherung des Steueraufkommens⁶⁶⁴.

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage

Grundsätzlich ist nach der RL ein Übergang der Steuerschuld im Inland nicht möglich, doch wurde diese ursprünglich durch Ratsermächtigungen zuerkannt⁶⁶⁵. Mit der Neufassung der 6.MwStRL würde die Möglichkeit der Einführung eines Reverse Charge Systems in gewissen in Art 199 MwStSystRL aufgezählten Fällen generell erlaubt. Diese Bestimmungen basieren nunmehr auf Art 199 MwStSystRL.

2) Voraussetzungen

Geht die Steuerschuld aufgrund § 19 Abs 1, 1b - 1d auf den Leistungsempfänger über, so kann der leistende Unternehmer– ohne nähere Begründung im Gesetzestext – zur Haftung herangezogen werden. Das nationale Recht ist sehr knapp hinsichtlich der Formulierung der Haftung des Leistenden. Regelmäßig – außer im Fall der Bauleistungen, hier ist eine Gesamtschuldnerschaft vorgesehen (dazu unten) - wird nur der Satz „*der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer*“ angeführt. Das Gesetz definiert weder Bedingungen für den Eintritt der Haftung, noch werden Voraussetzung für die Erfüllung des Haftungstatbestandes formuliert.

Somit ist lediglich die Eigenschaft des leistenden Unternehmers als „Leistender“ maßgeblich. Eine Pflichtverletzung ist nicht erforderlich. Zwar kann dem Leistenden ein gewisse Beziehung zum Leistungsempfänger und Steuerschuldner – nicht zuletzt durch den gegenseitigen Leistungsaustausch – nicht abgesprochen werden, dennoch scheint fraglich, ob dies ausreicht um ihn zur Haftung heranzuziehen. Diese Frage soll im Lichte des Verfassungs- und Gemeinschaftsrechts beantwortet werden⁶⁶⁶.

⁶⁶³ Vgl dazu DRITTER TEIL Kapitel B, II 148 ff.

⁶⁶⁴ Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (1.4.2008) § 19 EU-Vorgabe (www.rdb.at).

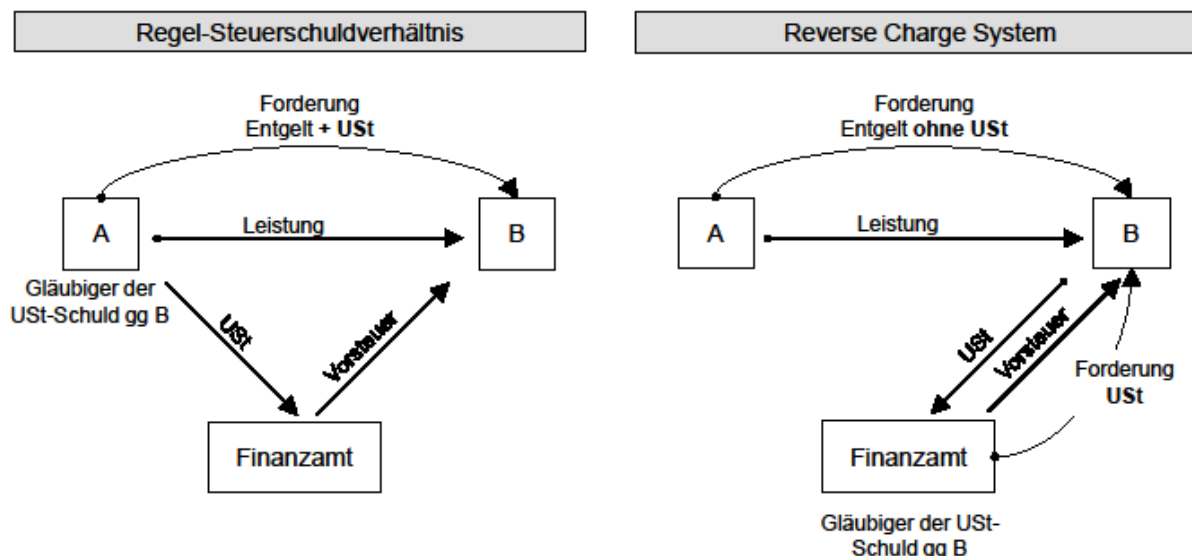
⁶⁶⁵ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 6.

⁶⁶⁶ Siehe dazu unten.

3) Konsequenzen

a) *Übergang der Steuerschuld auf Leistungsempfänger*

Sind die Voraussetzungen eines Reverse Charge Tatbestands des § 19 erfüllt, geht die Steuerschuld vom Leistenden auf den Leistungsempfänger über.



Im Regelschuldverhältnis des UStG hat der leistende Unternehmer „A“ eine zivilrechtliche Forderung gegenüber dem Leistungsempfänger in Höhe des Entgelts inkl USt. Beim Übergang der Steuerschuld hingegen hat der Leistende „A“ lediglich eine zivilrechtliche Forderung in Höhe des Entgelts gegenüber dem Leistungsempfänger „B“. Gläubiger der auf die Leistung entfallenden Umsatzsteuerschuld ist das Finanzamt. Diesem wurde – quasi durch das Reverse Charge System – die Forderung in Höhe der USt-Schuld gegenüber dem Leistungsempfänger „B“ eingeräumt.

Insoweit entspricht das Reverse Charge Verfahren dem System des § 27 Abs 4⁶⁶⁷. Letztlich hat auch Deutschland das Abzugsverfahren nach § 51 dUStDV durch einen Übergang der Steuerschuld ersetzt⁶⁶⁸, was einen weiteren Indiz für dessen Vergleichbarkeit liefert. Dennoch unterscheidet sich § 27 Abs 4 in einem wesentlichen Punkt von dem Reverse Charge System: Bei der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung des § 27 Abs 4 bleibt der Leistende Unternehmer Steuerschuldner. Den Empfänger trifft lediglich eine Pflicht. Sofern er diese

⁶⁶⁷ Vgl DRITTER TEIL Kapitel A I 4, 97.

⁶⁶⁸ Vgl dazu im Detail: DRITTER TEIL Kapitel A I 7, 113 ff.

erfüllt wird er gar nie in das Steuerschuldverhältnis miteinbezogen, denn erst die Geltendmachung der Haftung würde ihn zum Gesamtschuldner machen.

Im Reverse Charge Verfahren ist der Leistungsempfänger verpflichtet, den gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuerbetrag an sein Finanzamt abzuführen. Wie bereits oben erwähnt, führt das Reverse Charge Verfahren zu einer „Nullregelung“ sofern der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Hierbei unterscheidet sich das Reverse Charge Verfahren wiederum von § 27 Abs 4. Der einbehaltungs- und abfuhrverpflichtete Leistungsempfänger kann die Zahllast (des leistenden Unternehmers) nicht mit seinem eigenen Vorsteuerabzug verrechnen⁶⁶⁹.

Beim Übergang der Steuerschuld besteht zwar ebenso wie in § 27 Abs 4⁶⁷⁰ eine formale Rechnungslegungspflicht des leistenden Unternehmers⁶⁷¹. Die Rechnung hat im Reverse Charge Verfahren jedoch *ohne* Umsatzsteuerausweis zu erfolgen. In § 27 Abs 4 ist es überhaupt unerheblich, ob der Leistende die geschuldete USt in Rechnung gestellt hat oder nicht⁶⁷². Außerdem ist in beiden Systemen unerheblich, ob der leistende Unternehmer seiner Rechnungslegungspflicht tatsächlich nachkommt ist bzw ob er eine formgültige Rechnung ausstellt oder nicht. So ist es in § 27 Abs 4 unerheblich, wenn der leistende Unternehmer beispielsweise eine zu hohe Steuer in der Rechnung ausweist⁶⁷³. Das Risiko über die richtige Steuerabfuhr trägt in beiden Systemen allein der Leistungsempfänger.

b) Haftung des leistenden Unternehmers

Das Reverse Charge System legt dem Leistungsempfänger die volle „Last der Steuerschuldnerschaft“ um. Der leistende Unternehmer - im Gegensatz - wird von seiner Schuld entlastet. Er haftet jedoch für die Steuerschuld des Leistungsempfängers.

Ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann er die geschuldete Steuer mit dem Vorsteuerabzug kompensieren. In diesem Fall kommt es daher zu keiner Haftung für den leistenden Unternehmer, da diese akzessorisch zum Bestehen einer Steuerschuld ist. Zu einer Haftung kann es daher grundsätzlich nur kommen, wenn der Leistungsempfänger nicht

⁶⁶⁹ Siehe dazu: DRITTER TEIL Kapitel A I 4a 97 ff.

⁶⁷⁰ Vgl dazu *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁶⁷¹ Vgl dazu ausführlich DRITTER TEIL Kapitel B I 1a unter Überschrift „Kreis des Leistungserbringers und dessen Pflichten 136 f.

⁶⁷² *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁶⁷³ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist⁶⁷⁴. In den sog Auslandstatbeständen des Reverse Charge Systems (§ 19 Abs 1 und 1c) wird die Abgabenbehörde hier mit Durchsetzungsschwierigkeiten des Haftungsanspruchs konfrontiert sein, da der leistende Unternehmer keinen Sitz im Inland hat⁶⁷⁵.

Die UStR 2000 sehen darüberhinaus Erleichterungen für die sog Auslandstatbestände vor, sofern der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und auch der Leistungsempfänger keinen Sitz im Inland hat (beispielsweise der Fall bei Ärztekongressen im Inland). Der leistende Unternehmer kann die Haftung durch Abfuhr des geschuldeten Steuerbetrags im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers an das FA Graz Stadt vermeiden⁶⁷⁶. Damit wird im Ergebnis das Reverse Charge Verfahren wieder rückgängig gemacht⁶⁷⁷. Steuerschuldner bleibt zwar der Leistungsempfänger, die Pflicht zur Abfuhr der Steuer wird jedoch vom leistenden Unternehmer übernommen. Ob dies gemeinschaftsrechtlich zulässig ist, scheint im Hinblick auf Art 273 MwStSystRL, demzufolge weitere Pflichten nur dem Steuerschuldner auferlegt werden dürfen, bedenklich⁶⁷⁸. Jedoch ist das Verfahren nicht zwingend für den leistenden Unternehmer, wodurch die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken wohl endkräftigt sind.

Einen im Inland ansässigen leistenden Unternehmer trifft die Aufzeichnungspflicht nach § 18 Abs 2 Z 1 und 2⁶⁷⁹. Im Ausland ansässige Unternehmer – wie dies in einigen Fällen für die Tatbestandsverwirklichung des Übergangs der Steuerschuld erforderlich ist – müssen weder Aufzeichnungen führen⁶⁸⁰, noch eine Veranlagung durchführen⁶⁸¹.

Verschulden

Das Gesetz sieht keinen Hinweis auf eine Pflichtverletzung des leistenden Unternehmers, noch Bedingungen, die zur Erfüllung des Haftungstatbestandes führen, vor. Die Haftung ist demnach verschuldensunabhängig.

Ob der leistende Unternehmer zur Haftung herangezogen wird, ist letztlich eine

⁶⁷⁴ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18; ebenso UStR 2000 Rz 2601.

⁶⁷⁵ Siehe hiezu bereits kritisch DRITTER TEIL Kapitel B I 1a unter Überschrift „Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten“ 137.

⁶⁷⁶ UStR 2000 Rz 2601.

⁶⁷⁷ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18.

⁶⁷⁸ vgl dazu im Detail DRITTER TEIL Kapitel A III 3b 130 f.

⁶⁷⁹ Vgl auch *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 18 Tz 9.

⁶⁸⁰ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 18 Tz 9.

⁶⁸¹ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 21 Tz 37.

Ermessensentscheidung, die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen ist⁶⁸². Damit wird die Frage der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme einer anderen Person auf die Ebene des Ermessens verschoben.

4) Verfassungskonformität

Eine Haftung muss sich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach sachlich rechtfertigen lassen⁶⁸³. Die sachliche Rechtfertigung von Haftungsregelungen für Abgaben ergibt sich einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlich-rechtlicher Ansprüche und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen⁶⁸⁴. Die den leistenden Unternehmer im Reverse Charge System treffende Haftung kann insoweit dem Gleichheitssatz nicht widersprechen. Zwischen Leistenden und Leistungsempfänger besteht eine starke Rechtsbeziehung, welche sogar das steuerbegründende Ereignis darstellt.

Nach dem VfGH ist eine Haftung jedoch unsachlich, wenn jemand für Umstände einstehen muss, die außerhalb seiner Interessen- und Einflussosphäre liegen⁶⁸⁵. Im Reverse Charge Verfahren kann der leistende Unternehmer keinen Einfluss auf das Entstehen eines Haftungsanspruchs nehmen. Er ist zwar grundsätzlich verpflichtet für die Leistung eine (formgültige) Rechnung auszustellen (vgl § 11 Abs 1a), doch auch wenn er dieser Pflicht nicht nachkommt, geht die Steuerschuld ex lege auf den Leistungsempfänger über⁶⁸⁶. Insofern scheint es unsachlich, wenn jemand verhalten wird, für Umstände einzustehen, die außerhalb seiner Einflussosphäre liegen⁶⁸⁷.

Die Sicherung der Einbringung von Steuern ist gewiss ein wichtiges Anliegen, doch berechtigt dies nicht, Personen mit Haftungen zu belasten, die materiell nicht Steuerschuldner sind. Das aus Art 7 B-VG abgeleitete Sachlichkeitsgebot scheint wohl bei der Haftung des leistenden Unternehmers für die Steuerschuld des Leistungsempfängers nicht ausreichend

⁶⁸² Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18.

⁶⁸³ *Lang*, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragssteuer, in *Tanzer (Hrsg)*, Die BAO im 21. Jhdt, 167 (170).

⁶⁸⁴ VfGH 30.11.1972, B 221/72, VfSlg 6903/1972; VfGH 5.10.1987, G 41/87; VfGH 26.2.1988, B 597/87; VfGH 20.6.1991, G 3/91; VfGH 13.10.1993, G 4/93; VfGH 13.12.1994, G 227/93; VfGH 16.12.2004, B 1575/03.

⁶⁸⁵ VfGH 30.6.1966, G 6/66, VfSlg 5318/1966.

⁶⁸⁶ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18/1.

⁶⁸⁷ So auch der VfGH zur Haushaltsbesteuerung und Gesamthaftung vgl VfGH 30.6.1966, G 6/66, VfSlg 5318/1966, 416.

berücksichtigt. Die Haftungsbestimmungen in § 19 scheinen daher verfassungsrechtlich bedenklich.

Im Unterschied zur Haftungsbestimmung des § 27 Abs 4, gehen den Haftungsbestimmungen in § 19 keine Pflichtverletzung des Haftenden voraus. Ebenso muss der Umstand berücksichtigt werden, dass bei der Haftung in § 27 Abs 4 der Leistungsempfänger die Steuer grundsätzlich einzubehalten und abzuführen hat. Behält er sie nicht ein, weil ihm das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 27 Abs 4 nicht bekannt sind, so kann er dennoch – verschuldensunabhängig – zur Haftung herangezogen werden. Doch dieses Risiko wurde dem Leistungsempfänger in § 27 Abs 4 für die rechtsrichtige Berechnung und die Einbehaltung der Umsatzsteuer überantwortet. Ähnlich ist es bei der Lohnsteuer, wo dies der VfGH für sachlich gerechtfertigt angesehen hat⁶⁸⁸. Ausdruck dieser Verantwortungsüberantwortung ist auch die Tatsache, dass der Leistungsempfänger in § 27 Abs 4 die gesetzlich geschuldete USt abzuführen hat. Ob der Leistende in der Rechnung die (richtige) USt ausgewiesen hat oder nicht ist gleichgültig⁶⁸⁹.

In § 19 Abs 1, 1b – 1d hingegen, ist die Ausstellung einer formgültigen Rechnung durch den leistenden Unternehmer ohne Einfluss auf den Übergang der Steuerschuld⁶⁹⁰. Das Risiko liegt in diesem Fall beim Leistungsempfänger. Insofern schiene es nicht verhältnismäßig, den leistenden Unternehmer, der lediglich den Nettobetrag für seine Rechnung erhalten hat, zur Haftung heranzuziehen. Dieser Aspekt ist darüberhinaus bereits der der Geltendmachung der Haftung im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen. Hat der Leistende jedoch den Bruttobetrag erhalten, so ist dies zwar ebenso bei der Ermessensentscheidung zu überprüfen, doch geht die Steuerschuld unabhängig von dieser Tatsache auf den Leistungsempfänger über. Das Risiko über das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 19 Abs 1, 1b – 1d liegt daher klar beim Leistungsempfänger.

Insofern scheint auch der Aspekt der verschuldensunabhängigen Haftungen nach § 19 Abs 1, 1b – 1d verfassungsrechtlich bedenklich. Die (verschuldensunabhängige) Lohnsteuerhaftung⁶⁹¹ wurde vom VfGH nicht beanstandet⁶⁹². Der Lohnsteuerhaftung nach § 82 und der Haftung nach § 27 Abs 4 sind gemeinsam, dass das Risiko der Einbehaltung und Abfuhr der gesetzlich geschuldeten Steuer jeweils beim Haftungsverpflichteten liegt. Dies ist

⁶⁸⁸ VfGH 26.2.1988, B 597/87.

⁶⁸⁹ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁶⁹⁰ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18/1.

⁶⁹¹ Vgl *Doralt*, EStG⁴ (1.7.1999) § 82 Rz 8.

⁶⁹² VfGH 26.2.1988, B 597/87.

nicht der Fall bei den Haftungen nach § 19 Abs 1, 1b – 1d. Insofern kann auch bei der verschuldensunabhängigen Ausgestaltung der Haftungsbestimmungen in § 19 ein Widerspruch zu den verfassungsrechtlichen Grundsätzen gesehen werden.

5) Gemeinschaftskonformität der Haftung

a) Erfasste Umsätze

Art 205 MwStSystRL sieht eine universelle Ermächtigung für die Erlassung von gesamtschuldnerischen Maßnahmen vor. Auch die Tatbestände der Art 194 bis 196, sowie Art 199 MwStSystRL sind daher davon erfasst.

b) Andere Person

Die andere Person ist in den betreffenden Fällen der leistende Unternehmer selbst. Dies deshalb, weil der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist. Aufgrund des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs der beiden Personen ist die Heranziehung des Leistenden als Haftenden bzw Gesamtschuldner jedenfalls zulässig.

c) Gesamtschuldnerisch zu entrichten

Das nationale Recht ist sehr knapp hinsichtlich der Formulierung der Haftung des Leistenden. Regelmäßig wird nur der Satz „*der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer*“ angeführt. Es werden weder Bedingungen für den Eintritt der Haftung formuliert, noch genauer Erklärungspflichten (vgl Art 207 MwStSystRL) für den – nach Geltendmachung der Haftung hervorgekommenen - Gesamtschuldner vorgesehen.

Insofern sind die Haftungsbestimmungen des § 19 keinesfalls mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Doch kann und muss die Bestimmung im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung angewendet werden. Denn alle Träger der öffentlichen Gewalt, dh die Verwaltung, die Gerichte und auch der Gesetzgeber selbst sind zur richtlinienkonformen Auslegung verpflichtet⁶⁹³. Die Heranziehung des leistenden Unternehmers ist jedenfalls eine Ermessensentscheidung, die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen ist⁶⁹⁴. Im Rahmen dieser Ermessensentscheidung muss die Verwaltung den Zweck und die Ziele des Art 205

⁶⁹³ EuGH 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325, 1. Leitsatz; Vgl auch *Borchardt* in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 220 Rn 38.

⁶⁹⁴ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 18.

MwStSystRL beachten. Nach dem EuGH müssen jedenfalls die allgemeinen Rechtsgrundsätze, insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit gewahrt werden⁶⁹⁵.

6) Zusammenfassung

Die Haftungsbestimmungen in § 19 Abs 1, 1b – 1d scheinen sowohl verfassungsrechtlich als auch gemeinschaftsrechtlich bedenklich. Im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung kann und muss die Bestimmung jedoch im Einklang mit den Zielen der MwStSystRL und vor allem nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts angewendet werden. Zu einer Haftung des leistenden Unternehmers kann es – wenn überhaupt - nur in Einzelfällen kommen. Zu beachten ist auch immer, dass das Risiko der richtigen Steuerabfuhr im Reverse Charge Verfahren beim Leistungsempfänger liegt.

⁶⁹⁵ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, erster Leitsatz.

II. Gesamtschuldnerschaft

1) Anwendungsbereich

Wie bereits oben ausgeführt, sieht § 19 Abs 1a erster Unterabsatz einen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vor, wenn der Leistungsempfänger seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist (zB Generalunternehmer). Der Leistungsempfänger muss den leistenden Unternehmer auf diesen Umstand hinweisen. Gibt der Leistungsempfänger jedoch zu Unrecht an, eine Person nach § 19 Abs 1a zu sein, so wäre das Reverse Charge Verfahren grundsätzlich nicht anwendbar. Der leistende Unternehmer bleibt in diesem Fall Steuerschuldner. Der (unredliche) Leistungsempfänger wird durch § 19 Abs 1a letzter Satz mit in das Steuerschuldverhältnis einbezogen und dadurch zum Gesamtschuldner⁶⁹⁶. Dadurch soll eine unzulässige Inanspruchnahme von Leistungen zum Nettopreis vermieden werden.

a) Kreis der Leistungserbringer und dessen Pflichten

Leistungserbringer ist ein Unternehmer, meist Subunternehmer, der Bauleistungen an den Generalunternehmer erbringt. Um das Gesamtschuldverhältnis auszulösen, dürfen die Voraussetzungen, die zum Übergang der Steuerschuld führen, *nicht* vorliegen. Der Leistungsempfänger hat lediglich zu Unrecht auf das angebliche Vorliegen der Voraussetzungen nach § 19 Abs 1a erster Unterabsatz hingewiesen.

Der leistende Unternehmer bleibt in diesen Fällen Steuerschuldner und hat grundsätzlich auch jene Pflichten wahrzunehmen, die ein Steuerschuldner in jedem anderen Regelsteuerschuldverhältnis zu erfüllen hat.

b) Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten

Der Leistungsempfänger muss Unternehmer sein, jedoch nicht mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt (§ 19 Abs 1a erster Unterabsatz). Auf diesen Umstand hat er den Leistenden lediglich zu Unrecht hingewiesen, wodurch dieser von einem Übergang der Steuerschuld ausgegangen ist.

behauptet also zu Unrecht, Bauunternehmer zu sein, der seinerseits mit der Erbringung von

⁶⁹⁶ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 19/5.

Bauleistungen beauftragt ist. Ob er überhaupt Unternehmer sein muss ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Hier wird nur von „*Leistungsempfänger*“ gesprochen (vgl § 19 Abs 1a dritter Satz). UID

c) Gemeinschaftsrechtliche Grundlage

Ursprünglich erfolgte die Einführung zum Übergang der Steuerschuld iZm Bauleistungen mit Zustimmung des Rates der Europäischen Union⁶⁹⁷. Diese Ermächtigung war mit 31.12.2007 befristet⁶⁹⁸ und galt darüberhinaus nur für den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Mittlerweile ist Möglichkeit, für Bauleistungen ein Reverse Charge einzuführen, generell in die Richtlinie aufgenommen worden (vgl Art 199 Abs 1 lit a MwStSystRL).

Die Gesamtschuldnerschaft basiert jedoch nicht auf einem Anwendungsfall des Reverse Charge Systems, sondern auf einem ganz „*normalen*“ Inlandsumsatz zwischen Unternehmern. Insofern basiert § 19 Abs 1a dritter Satz auf Art 205 iVm Art 193 MwStSystRL.

Erfolgt der Hinweis zu Unrecht, dh der Leistungsempfänger wurde nicht mit einer Bauleistung beauftragt, dann kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld. Der leistende Unternehmer hat die Umsatzsteuer zu entrichten. Das Gesetz sieht jedoch in diesem Fall vor, dass der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer schuldet (Gesamtschuldnerschaft nach § 6 BAO).

2) Voraussetzungen

Geht die Steuerschuld gem § 19 Abs 1a nicht auf den Leistungsempfänger über, weil dieser zu Unrecht auf den Umstand hingewiesen hat, dass er mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sei, so kommt es zur Gesamtschuldnerschaft. Dies ist eine echte Gesamtschuldnerschaft nach § 6 BAO, weil Leistender und Leistungserbringer gemeinsam einen Tatbestand verwirklichen, der sie zu gemeinsamen Schuldnern einer Steuer macht.

Erwähnt sei hier, dass der Hinweis auf das Vorliegen der genannten Umstände keine materielle Voraussetzung der Steuerschuldumkehr ist. Dieser erfolgt ex lege, sofern die

⁶⁹⁷ Vgl Entscheidung des Rates 2002/880/EG 5.11.2002, ABl L 306 S 24 ff; vgl auch *Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) § 19 Rz 18.

⁶⁹⁸ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 19 Tz 19/2; sowie 7. Begründungserwägung der Entscheidung des Rates 2002/880/EG 5.11.2002, ABl L 306 S 24.

Voraussetzungen nach § 19 Abs 1a vorliegen. Der zu Unrecht erfolgte Hinweis ist jedoch materielle Voraussetzung für das Entstehen der Gesamtschuldnerschaft.

3) Konsequenzen

Bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 19 Abs 1a kommt es sofort zur Ausdehnung des Abgabenschuldverhältnisses iRd Gesamtschuld auf den Leistungsempfänger. Bei den Haftungsbestimmungen des UStG ist jedoch vorab ein Haftungsbescheid zu erlassen. Erst dieser führt sodann zur Gesamtschuld.

Das Wesen der Gesamtschuld liegt in der Wahlfreiheit des Gläubigers bei der Inanspruchnahme der Schuldner⁶⁹⁹. Die Behörde kann die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen, sondern darf auch die gesamte Schuld von nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner verlangen. Natürlich liegt es im Interesse der Behörde eine Steuerschuld rasch, reibungslos, gesichert und kostensparenden einzubringen. Dabei muss die Behörde jedoch die Schuldnerwahl iSd Grundsätze rechtsstaatlicher Ermessensübung treffen (§ 20 BAO)⁷⁰⁰.

Nach dem Wesen und Zweck des Gesamtschuldverhältnisses nach § 19 Abs 1a dritter Satz hat sich die Behörde wohl primär an den Leistungsempfänger zu wenden. Denn der falsche Hinweis des Leistungsempfängers hat erst zum Entstehen der Gesamtschuld geführt. Die Verantwortung liegt daher primär beim Leistungsempfänger. Darüberhinaus ist auch anzunehmen, dass der Leistungsempfänger lediglich den Nettobetrag an den leistenden Unternehmer bezahlt hat. Durch eine Inanspruchnahme des Leistenden würde dieser benachteiligt. Im Gegensatz dazu, würde das Vorgehen gegen den Leistenden, eine Bereicherung beim Leistungsempfänger zur Folge haben.

Schließlich hat die Abgabenbehörde auch zivilrechtliche Regressmöglichkeiten zwischen den Gesamtschuldnern zu beachten⁷⁰¹. Der leistende Unternehmer hat einen zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger in Höhe des Entgelts samt Umsatzsteuer. Die Rechnung wird er aber – aufgrund der falschen Angaben des Leistungsempfängers – regelmäßig „netto“ ausgestellt haben. Der Leistende hat, sofern der Empfänger nur den in der Rechnung ausgewiesenen Betrag bezahlt hat, noch eine offene, zivilrechtliche Forderung

⁶⁹⁹ Vgl Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 2.

⁷⁰⁰ Vgl Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 6, mwN.

⁷⁰¹ Vgl ausführlich zu den gesamten Elementen die bei der Ermessensentscheidung zu beachten sind ERSTER TEIL Kapitel C II 1a 17 ff.

gegenüber dem Leistungsempfänger. Die Behörde muss bei der Gestaltung der Ermessensentscheidung das Innenverhältnis berücksichtigen und hätte sich im Regelfall an den Leistungsempfänger zu wenden. Sofern der leistende Unternehmer – wohl im Ausnahmefall – den vollen Betrag (Entgelt samt Umsatzsteuer) vom Leistungsempfänger erhalten hat, wäre dieser Umstand ebenso in die Ermessensentscheidung mit einzubeziehen. Dies falls wäre wohl der Leistende zur Abfuhr der Steuer verpflichtet.

Sofern die Einbringung der Steuerschuld beim Leistungsempfänger uneinbringlich ist, bleibt für die Behörde kein Spielraum mehr für die Ermessensübung⁷⁰². Insofern ist es für diesen Fall ermessenskonform, sich an den leistenden Unternehmer zu wenden.

4) Verfassungskonformität

Die Abgabengesetzgebung ist grundsätzlich berechtigt, an Gemeinsamkeiten im Eigentum, im wirtschaftlichen Wirken oder rechtsgeschäftlichen Handeln anzuknüpfen und die durch gemeinsame Interessen Verbundenen in ein Gesamtschuldverhältnis einzubeziehen⁷⁰³.

Dennoch sind dem einfachen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Normen deutliche Grenzen durch das Verfassungsrecht gesetzt. So muss ein Gesamtschuldverhältnis sachlich begründbar sein. Unsachlich ist beispielsweise die Einbeziehung einer Person in ein Gesamtschuldverhältnis ohne jeglichen inneren Zusammenhang zum steuerbaren Vorgang⁷⁰⁴.

Zwischen Leistendem und Leistungsempfänger in § 19 Abs 1a besteht ein rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang. Eine Gesamtschuldnerschaft scheint daher aus diesem Aspekt nicht unsachlich. Nach dem VfGH verstößt ein Gesamtschuldverhältnis nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz, wenn bei einem zweiseitigen Rechtsgeschäft beide Vertragsteile als Steuerschuldner in Betracht gezogen werden⁷⁰⁵. Insofern hat der VfGH bereits 1969 die Statuierung einer Gesamtschuld beider Vertragsteile im Grunderwerbssteuerrecht für sachlich gehalten⁷⁰⁶.

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Gesamtschuld in § 19 Abs 1a bestehen somit keine Bedenken.

⁷⁰² Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 10; VwGH 26.6.1997, 96/16/0137.

⁷⁰³ Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 6, 88.

⁷⁰⁴ VfGH 30.6.1966, G 6/66; VfGH 29.6.1977, G 13/77.

⁷⁰⁵ VfGH 26.9.1969, B 213/68, zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Gesamtschuldverhältnisses im § 17 Z 4 GrErwStG.

⁷⁰⁶ VfGH 26.9.1969, B 213/68.

5) Gemeinschaftskonformität

a) Erfasste Umsätze

Art 205 MwStSystRL sieht eine universelle Ermächtigung für die Erlassung von gesamtschuldnerischen Maßnahmen vor. Das Gesamtschuldverhältnis basiert auf einem „normalen“ Inlandsumsatz gem Art 193 MwStSystRL. Auch rein innerstaatliche Umsätze iSd Art 193 MwStSystRL sind von der Ermächtigung in Art 205 erfasst.

b) Andere Person

Die andere Person ist in dem betreffenden Fall der Leistungsempfänger. Aufgrund des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs der beiden Personen ist die Heranziehung des Leistungsempfängers als Gesamtschuldner jedenfalls zulässig.

c) Gesamtschuldnerisch zu entrichten

§ 19 Abs 1a dritter Satz statuiert die einzige Gesamtschuldnerschaft im derzeit geltenden UStG. Das Entstehen der Gesamtschuld ist abhängig von der falschen Angabe des Leistungsempfängers. Würde er diese unterlassen, würde es beim Regelschuldverhältnis bleiben. So geht der Leistende jedoch vom Vorliegen einer Steuerschuldumkehr aus und verrechnet dem Leistungsempfänger nur einen Nettobetrag. Der Leistungsempfänger ist dadurch bereichert. Insofern scheint die Gesamtschuldnerschaft mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar sein. Der Leistungsempfänger gibt fälschlich Informationen an, die das Vertrauen des Leistenden dazu veranlassen, von einem Übergang der Steuerschuld auszugehen. Dies rechtfertigt – auch im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit – die Miteinbeziehung des Leistungsempfängers in das Steuerschuldverhältnis.

Abgesehen vom Entstehungstatbestand enthält das Gesetz jedoch keine Hinweise. So sieht Art 205 eigentlich vor, dass die „andere Person“ die Steuer „gesamtschuldnerisch zu entrichten“ hat. In § 19 Abs 1a steht jedoch lediglich, dass der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende „auch“ schuldet. Über eine Abfuhrpflicht oder sonstige Erklärungspflichten (wie von Art 207 MwStSystRL gefordert) ist jedoch nichts erwähnt.

Insofern besteht hier eine mangelnde Umsetzung des Gemeinschaftsrechts, welche mit Hilfe

der richtlinienkonformen Auslegung überwunden werden muss⁷⁰⁷.

6) Zusammenfassung

Die Gesamtschuldnerschaft in § 19 Abs 1a dritter Satz ist verfassungsrechtlich unbedenklich. Der Umsatz, auf den das Gesamtschuldverhältnis basiert, ist ein schlichter Inlandsumsatz gem Art 193 MwStSystRL. In diesem Fall kann von Art 205 Gebrauch gemacht werden. Die Miteinbeziehung des Leistungsempfängers in das Steuerschuldverhältnis erfolgt aufgrund falscher Angaben, des Leistungsempfängers das in aller Regel eine Bereicherung desselbigen zur Folge hat. Bei der Ermessensentscheidung kann und muss die Behörde richtlinienkonform vorgehen und die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, beachten.

Ebenso ist bei den sonstigen Pflichten der Steuerschuldner im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung vorzugehen.

C. gem § 27 Abs 9 (aufgehoben mit AbgSig 2007)

§ 27 Abs 9 sah bis zum 31.12.2007 - unter gewissen Voraussetzungen - eine Haftung des Leistungsempfängers für die Steuerschuld des Leistenden vor. Diese Bestimmung wurde fast wortgleich von der deutschen Haftungsbestimmung des § 25d dUStG übernommen. Die Bestimmung sollte nach den Materialien der Bekämpfung des Karussellbetruges dienen⁷⁰⁸. Dabei werden Rechnungen mit USt-Ausweis ausgestellt, um dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, ohne dass die ausgewiesene und geschuldete USt vom leistenden Unternehmer entrichtet wird⁷⁰⁹. Sofern der Leistende mit Vorsatz die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet und der Leistungsempfänger bei Eingehen der Leistungsbeziehung davon Kenntnis hatte, trat die Haftung gem § 27 Abs 9 für den Leistungsempfänger ein. Die Beweislast trug die Abgabenbehörde.

Mit dem AbgSig 2007⁷¹⁰ wurde der § 27 Abs 9 ersatzlos und ohne weitere Begründung in den Materialien gestrichen⁷¹¹. Jedoch wurde eine neue Bestimmung im § 12 Abs 1 Z1 eingefügt, welche dem Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug verwehrt, sofern er wusste

⁷⁰⁷ Vgl dazu bereits oben zu den Haftungsbestimmungen in § 19 DRITTER TEIL Kapitel B I 5c 146 f.

⁷⁰⁸ 1175 BlgNR 21.GP 24.

⁷⁰⁹ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 49.

⁷¹⁰ BGBl I 2007/99.

⁷¹¹ 270 BlgNR 23. GP 13.

oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war.

VIERTER TEIL

DAS GESAMTSCHULDSYSTEM

Die bisherigen Ausführungen haben dazu gedient, einerseits die Auslegung und Systematik der MwStSystRL zu erkennen, um das neue Gesamtschuldsystem in Einklang mit der Richtlinie zu konzipieren. Andererseits wurde der Art 205 detailliert untersucht, auf welchem das Gesamtschuldsystem basieren soll. Nach den Ergebnissen der Untersuchung kann Art 205 durch eine Gesamtschuld umgesetzt werden⁷¹². Beachtet werden müssen hierbei jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts.

Die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung des § 27 Abs 4 hat den Denkanstoß für das Gesamtschuldsystem geliefert. Ursprünglich war angedacht, das Konzept des § 27 Abs 4 auf inländische Umsätze auszuweiten. Damit wäre bei allen B2B-Umsätzen im Inland eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung auf den Leistungsempfänger übergegangen – ähnlich der Lohnsteuerhaftung des § 82 EStG. Doch dieser Ansatz scheiterte an gemeinschaftsrechtlichen Bedenken der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung. § 27 Abs 4 sieht nämlich Pflichten für einen Dritten, nicht am Steuerschuldverhältnis beteiligten, vor. Art 273 MwStSystRL erlaubt jedoch nicht, einer Person *weitere* Pflichten aufzuerlegen. Ist eine Person *bloß* Leistungsempfänger und Steuerpflichtiger – wie in § 27 Abs 4 – kann von ihm die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer nicht verlangt werden⁷¹³.

Daher muss der Leistungsempfänger, soll er die Steuer entrichten, in das Steuerschuldverhältnis miteinbezogen werden. Dies erfolgt im vorliegenden Modell durch eine Gesamtschuldnerschaft. Die Darstellung der Wesentlichen Elemente dieses neuen Umsatzsteuermodells, soll in diesem, vierten und letzten Teil der Arbeit erfolgen. Aufgrund des großen Umfangs eines neuen Systems, muss jedoch vorab entschuldigt werden, wenn nicht alle Elemente dieses Systems im Detail dargestellt werden können. Vorrangig beschäftigt sich die Arbeit daher mit der Gemeinschaftskonformität des vorgestellten Systems und der Abgrenzung zu alternativen Systemen.

⁷¹² Vgl dazu ZWEITER TEIL Kapitel B III 67.

⁷¹³ Vgl dazu DRITTER TEIL Kapitel A III 3b auf 130 f.

A. Die Bestimmung im Detail

Im Konkreten könnte die Bestimmung folgendermaßen formuliert sein:

(1) Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 der Unternehmer in den Fällen des § 11 Abs 14 der Aussteller der Rechnung. Der Leistungsempfänger schuldet die Steuer gesamtschuldnerisch und hat diese durch Abzug einzubehalten und zu entrichten sofern er

1. ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen erwirbt bzw in Anspruch nimmt oder

2. eine nichtsteuerpflichtige juristische Person mit UID ist.

I. Zweck der Vorschrift

Die Umsatzsteuer ist eine der bedeutendsten Einnahmequellen von Bund, Ländern und Gemeinden. Das Aufkommen belief sich in Österreich im Jahr 2007 auf 20,8 Mrd €. Gemessen an den Brutto-Gesamteinnahmen von 64,7 Mrd € sind das rund 32%. Daher kommt der Sicherung dieser Einnahmen eine besondere Bedeutung zu.

Einerseits hat der Staat Einnahmefälle zu beklagen, wenn ein Unternehmer insolvent wird und die vereinnahmte USt nicht mehr – bzw nur noch eine Quote – an das Finanzamt abführen kann. Andererseits sind in Österreich, so wie in der gesamten EU, immer häufiger Betrugsfälle in Form von Karussellgeschäften zu verzeichnen. Die Betrüger machen sich die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung zu nutze, indem sie Waren aus dem EU-Ausland steuerfrei beziehen und umsatzsteuerpflichtig weiterverkaufen. Die Abfuhr der Steuer unterbleibt jedoch. Der Unternehmer verschwindet mit dem Bruttobetrag der ausgeführten Leistung. Das Finanzamt muss dem Leistungsempfänger – sofern dieser Unternehmer ist - die Vorsteuer rückerstatten.

Der Grund, welcher derartige „Geschäftsmodelle“ ermöglicht, liegt in der (eigentlichen) Systemwidrigkeit der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung. Nur dadurch ist es dem betrügerischen Unternehmer möglich, die Ware ohne Steuerbelastung zu erhalten, jedoch mit Steuer weiter zu veräußern. Durch Nichtabführung der Steuer ist diese eine weitere „Gewinnmarge“ für den Betrüger. Durch Einführung des Herkunftslandprinzips zwischen Unternehmern könnte dieses Problem beseitigt werden. Doch die Verwirklichung eines echten

Binnenmarktes scheint heute mehr denn je in weiter Ferne⁷¹⁴.

Es müssen daher andere Lösungsansätze gefunden werden, um innerhalb der Unternehmerkette ein geschlossenes, in sich kohärentes System zu schaffen. Bisherige Maßnahmen, wie die Versagung des Vorsteuerabzugs, zeigen sich nicht sehr wirksam, weil dem Leistungsempfänger das Wissen oder Wissen müssen der betrügerischen Absicht des Leistenden nachgewiesen werden muss.

Einen umfassenden Lösungsansatz bietet das allgemeine Reverse Charge System, wodurch eine quasi „Steuerfreiheit“ zwischen unternehmerischen Umsätzen im Inland geschaffen werden würde. Dieses Projekt widerspricht jedoch der MwStSystRL. Es müsste daher eine einstimmige Richtlinienänderung beschlossen werden. Österreich hätte sich bereit erklärt, ein diesbezügliches Pilotprojekt durchzuführen. Dieses wurde jedoch im Mai 2008 vom ECOFIN abgelehnt⁷¹⁵.

Das Gesamtschuldsystem sieht einen ähnlichen Lösungsansatz wie das Reverse Charge System vor, lässt sich jedoch in der Richtlinie begründen. Das Gesamtschuldsystem sieht vor, Leistungen zwischen Unternehmen immer netto abzurechnen. Dadurch kann der betrügerische Unternehmer zwar immer noch „steuerfrei“ erwerben, hat jedoch nicht mehr die Möglichkeit, Umsatzsteuer vom redlichen Unternehmer zu erhalten ohne diese zu entrichten. Der Leistungsempfänger wird seinen Erklärungspflichten bei der Abgabenbehörde nachkommen, da er nur so seinen Vorsteuerabzug erhalten kann. Damit dienen diese Maßnahmen der wirksamen Vorbeugung von MwSt-Betrug.

II. Voraussetzungen

1) Kreis der Leistungserbringer

Ein Unternehmer erbringt im Inland eine Lieferung oder sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person mit UID.

d) Pflichten

Der die Leistung erbringende Unternehmer hat eine Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis zu stellen und auf die Gesamtschuldnerschaft mit dem Leistungsempfänger hinzuweisen. In

⁷¹⁴ Vgl. EINLEITUNG 1 ff.

⁷¹⁵ *Wirtschaftsblatt*, Österreichs Traum vom Steuerpionier ist zu Ende (15.5.2008).

der Rechnung sind alle erforderlichen Angaben zu machen (vgl. Art 226 MwStSystRL bzw. § 11 UStG); jedenfalls anzugeben ist die UID des Leistungsempfängers⁷¹⁶.

Sonstige Pflichten (zB Erklärungspflichten), die sich aus dem UStG ergeben, bleiben von der Gesamtschuldnerschaft unberührt. Der leistende Unternehmer ist lediglich von seiner Entrichtungspflicht für Ausgangsumsätze befreit.

2) Kreis der Leistungsempfänger

Ein sehr bedeutender Aspekt ist die Qualifizierung des Leistungsempfängers, der unter das Gesamtschuldverhältnis fällt. Grundsätzlich ist darauf zu achten, dem Leistungsempfänger keine unverhältnismäßige Last aufzubürden. Unverhältnismäßig wäre jedenfalls eine Einbeziehung von Privaten in das Gesamtschuldverhältnis. Ebenso muss hierbei die Seite des Leistungserbringers bedacht werden. Für diesen sollte es tunlichst möglich sein, zu erkennen, ob sein „Geschäftspartner“ die Voraussetzungen für das Gesamtschuldverhältnis erfüllt oder nicht.

Es scheint daher sinnvoll nur

- Unternehmer, für deren Unternehmen die Leistung ausgeführt wird und
- nichtsteuerpflichtige juristische Personen mit UID

in das Gesamtschuldverhältnis mit einzubeziehen. Insofern können weder Nichtunternehmer, noch Unternehmer, die Leistungen für ihren Privatbereich beziehen den Tatbestand der Gesamtschuld verwirklichen.

Dieser Kreis der Leistungsempfänger würde überdies auch mit der Tendenz in der Rechtsprechung des EuGH⁷¹⁷, sowie mit der aktuellen gesetzgeberischen Entwicklung im Gemeinschaftsrecht⁷¹⁸ in Einklang stehen.

⁷¹⁶ Vgl. dazu im Detail Vierter Teil Kapitel A III 2 165 ff.

⁷¹⁷ Schlussantrag 17.6.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg. 2008 I-00000; vgl. auch *Michel*, Unternehmereigenschaft bei der Bestimmung des Leistungsortes im Umsatzsteuerrecht, BB 2008, 1936 (1938 f).

⁷¹⁸ Vgl. RL 2008/8/EG 12.2.2008, ABl. 2008 L 44 S 11; vgl. auch *Michel*, Unternehmereigenschaft bei der Bestimmung des Leistungsortes im Umsatzsteuerrecht, BB 2008, 1936 (1939).

a) Entwicklungen zum Unternehmerbegriff

Dem Begriff des Steuerpflichtigen iSd MwStSystRL bzw der des Unternehmers iSd UStG kommt eine zentrale Bedeutung im Umsatzsteuerrecht zu⁷¹⁹. Einerseits unterliegen nur Umsätze, die von einem Unternehmer erbracht werden, dem Umsatzsteuergesetz (vgl Art 9 ff MwStSystRL bzw § 2 UStG). Andererseits steht nur dem Unternehmer das Recht auf Vorsteuerabzug zu (vgl Art 167 ff MwStSystRL bzw § 12 UStG)⁷²⁰. Weiters ist der Unternehmerbegriff bei der Frage nach dem Ort der Leistung und der Anwendung des Reverse Charge Systems von Bedeutung. Grundsätzlich spricht die systematische Auslegung des Gemeinschaftsrechts für eine einheitliche Begriffsdefinition. So wurde auch bei der Frage der Unternehmereigenschaft iZm dem Ort von Katalogleistungen (vgl § 3a Abs 9 UStG), auf den Begriff des § 2 bzw § 12 Abs 2 UStG zurück gegriffen⁷²¹.

Jedoch scheint gerade diese Auffassung einem Wandel in der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung und Gesetzgebung zu unterliegen.

Rechtsprechung

In einem Vorabentscheidungsverfahren stellte der Gerichtshof Folgendes fest: Ein Leistungsempfänger gilt iZm dem Ort der Dienstleistung auch dann als Unternehmer, wenn er auch nicht wirtschaftlichen (nicht steuerbaren) Tätigkeiten nachgeht⁷²². Er ist selbst dann als Unternehmer anzusehen, wenn die Dienstleistung nur für Zwecke der nicht steuerbaren Tätigkeit genutzt wird⁷²³. Bezieht daher eine Stiftung Dienstleistungen für ihren nicht steuerbaren Bereich, so gilt die Stiftung für diesen Umsatz dennoch als Unternehmerin. Ebenso kommt es – bei Vorliegen einer grenzüberschreitenden Dienstleistung – zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger⁷²⁴. Die Auffassung des EuGH steht im Einklang mit der jüngsten Änderung der MwStSystRL.

⁷¹⁹ Im Folgenden wird der (österreichische) Begriff des Unternehmers verwendet; vgl auch *Kindl*, Unternehmer ist nicht gleich Unternehmer, ÖStZ 2008, 583.

⁷²⁰ Vgl vor allem das Urteil *Securenta*: EuGH 13.3.2008, C-437/06, *Securenta*, Slg 2008 I-00000.

⁷²¹ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 3a Tz 65; ebenso UStR 2000 Rn 562 f.

⁷²² EuGH 6.11.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000, Rn 35; ebenso Schlussantrag 17.6.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000, Rn 40.

⁷²³ EuGH 6.11.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000, Rn 35.

⁷²⁴ EuGH 6.11.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000, Rn 34; ebenso Schlussantrag 17.6.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000, Rn 46.

Richtlinienänderung

Die RL 2008/8/EG zur Änderung des Orts von Dienstleistungen bestimmt im Art 43 MwStSystRL nF einen neuen Unternehmerbegriff iZm dem Ort der Dienstleistung. Demnach gelten ab 1.1.2010 *Leistungsempfänger* von Dienstleistungen als Unternehmer, wenn sie

- Unternehmer sind, die auch nicht steuerbare Umsätze bewirken (zB gemischt bzw geschäftsleitende Holdings) oder
- nichtsteuerpflichtige juristische Personen mit UID Nummer sind (zB juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit mit UID).

Dieser Unternehmerbegriff ist auch ausschlaggebend für den Übergang der Steuerschuld⁷²⁵. Art 196 MwStSystRL nF definiert den Steuerpflichtigen Leistungsempfänger zwar nicht erneut, verweist jedoch auf Art 44 MwStSystRL nF. Art 44 MwStSystRL nF wiederum enthält die Generalregel zum Ort der Dienstleistung bei B2B Umsätzen und geht hierbei eindeutig vom Unternehmerbegriff des besagten Art 43 MwStSystRL nF aus. Auch wenn Art 43 den Unternehmer ausdrücklich nur für Zwecke der Anwendung der Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung definiert⁷²⁶, ist hierbei wohl von einem einheitlichen Unternehmerbegriff sowohl für den Ort der Dienstleistung als auch für die Anwendung des Reverse Charge Systems (nach Art 196 MwStSystRL) auszugehen. Zweck der Bestimmung ist nämlich die Besteuerung der Dienstleistung am Ort des Leistungsempfängers (Bestimmungsortprinzip), sofern dieser Unternehmer ist. Erfolgt die Besteuerung einer grenzüberschreitenden Dienstleistung im Bestimmungsland, so scheint es zweckmäßig, auch den dort ansässigen Unternehmer mit der Steuerschuld und folglich Entrichtungspflicht zu belasten. So im Übrigen auch die Ansicht des Gerichtshofs in dem oben genannten Erkenntnis⁷²⁷.

Im ersten Fall (Anm: Unternehmer, die auch nicht steuerbare Umsätze bewirken) wird die bereits oben genannte Tendenz des Generalanwalts umgesetzt. Nunmehr sind Unternehmer als leistungsempfangende Unternehmer anzusehen, auch wenn diese nicht steuerbare Tätigkeiten ausführen und die Leistung für diesen Bereich beziehen.

⁷²⁵ Zweifelnd *Pichler*, Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen: Neue Vorschriften über den Leistungsort, SWI 2008, 266 (267).

⁷²⁶ Vgl *Pichler*, Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen: Neue Vorschriften über den Leistungsort, SWI 2008, 266 (267), der hierin seine Zweifel begründet sieht, aber dennoch auf Klärung durch das beim EuGH anhängige Verfahren verweist. Anm: Zum Zeitpunkt des Erscheinens des Artikels war der Schlussantrag zur C-291/07 noch nicht veröffentlicht.

⁷²⁷ EuGH 6.11.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000.

Beispiel: Die Holding bezieht Steuerberatungsleistungen iZm dem bloßen Halten und Verwalten von Beteiligungen (nicht steuerbare Tätigkeit).

Bezieht ein Unternehmer hingegen Dienstleistungen für rein private Zwecke, so gelten diese als von einem Nicht-Steuerpflichtigen bezogen⁷²⁸.

Beispiel: Die Holding bezieht Leistungen von einem Scheidungsanwalt. Hierbei scheint klar, dass wohl eine natürliche Person hinter der Holding diese Leistung bezieht.

Bei weniger eindeutigen Fällen ist jedoch Vorsicht geboten; denn der Leistende darf nicht mit einem unverhältnismäßig hohem Aufwand belastet werden, nur um in Erfahrung zu bringen, ob sein Gegenüber die Unternehmereigenschaft in diesem Sinne erfüllt oder nicht. Hierbei ist vor allem in Erinnerung zu rufen, dass der Unternehmer als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und damit im Interesse der Staatskasse fungiert⁷²⁹. Letzten Endes wird es daher Aufgabe des Staates sein, dem - lediglich als Unternehmer auftretenden – Privaten den Vorsteuerabzug nicht zu gewähren.

Der zweite Fall (Anm: nichtsteuerpflichtige juristische Personen mit UID) betrifft ua Holdings, die mehrwertsteuerlich registriert sind und damit eine UID besitzen, aber nicht wirtschaftlich tätig sind. Ebenso fallen darunter Vereine, die über der Erwerbsschwelle Waren aus der EU einkaufen und daher eine UID besitzen⁷³⁰ oder juristische Personen des öffentlichen Rechts (auch) im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit⁷³¹.

Insofern besteht - jedenfalls ab Inkrafttreten der Richtlinie (1.1.2010) - eine klare gesetzliche Regelung, wer iZm dem Ort von Dienstleistungen als leistungsempfangender Unternehmer anzusehen ist und für wen das Reverse Charge iZm bestimmten grenzüberschreitenden Dienstleistungen anzuwenden ist. Nunmehr ist also zwischen Unternehmereigenschaft für den Vorsteuerabzug (vgl Art 9 iVm 168 MwStSystRL) und Unternehmereigenschaft iZm dem Ort der Leistung und Anwendung des Reverse Charge Systems (Art 43 iVm 196 MwStSystRL

⁷²⁸ Vgl Michel, Unternehmereigenschaft bei der Bestimmung des Leistungsortes im Umsatzsteuerrecht, BB 2008, 1936 (1940); ebenso und kritisch dazu Nieskens, Gemeinschaftsrechtliche Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung, UR 2008/18, 677 (680).

⁷²⁹ EuGH 20.10.1993, C-10/92, Balocchi, Slg 1993 I-5105, Rn 25.

⁷³⁰ Kuttin/Berger, Das Mehrwertsteuerpaket – Ort der Dienstleistung, in Quantschnigg/Wiesner/Mayr (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, in FS Nolz (2008) 249 (254).

⁷³¹ Nieskens, Gemeinschaftsrechtliche Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung, UR 2008/18, 677 (680) Fn 24.

nF) zu unterscheiden⁷³².

b) Auswirkungen der Entwicklung des Unternehmerbegriffes auf das Gesamtschuldsystem

Das Gesamtschuldsystem gilt zwar allgemein für Lieferungen und sonstige Leistungen, stellt jedoch ebenso auf den Unternehmerbegriff des Leistungsempfängers ab. Es scheint daher zweckmäßig, sich bei der Definition des leistungsempfangenden Unternehmers im Rahmen der Gesamtschuld an dem Unternehmerbegriff des Art 43 MwStSystRL nF zu orientieren. Eine andere Option wäre, eine Anlehnung an den ig Erwerber gem Art 138 MwStSystRL. Dieser knüpft an den Steuerpflichtigen oder an die nichtsteuerpflichtige juristische Person an. Doch würde dieser Begriff wiederum Fragen nach der Unternehmereigenschaft von bloß vermögensverwaltenden Holdings ungeklärt lassen.

c) Sonderfälle

Unecht befreite Unternehmer

Die Behandlung des unecht befreiten Unternehmers hängt davon ab, ob er mit UID auftritt oder nicht. Ein Kleinunternehmer, welcher aufgrund grenzüberschreitender Warenumsätze eine UID besitzt und damit beim Finanzamt erfasst ist, wird damit als Unternehmer iSd Gesamtschuldsystems qualifiziert. Die Vorsteuerabzugsberechtigung wird jedoch von dieser Einordnung als Unternehmer iSd Gesamtschuldsystems nicht berührt. Wie bereits oben erwähnt, sind diese beiden Unternehmer-Begriffe streng voneinander zu trennen⁷³³. Der unecht befreite Unternehmer mit UID kann sich daher die Vorsteuern nur insoweit abziehen, als diese auf steuerpflichtige Leistungen fallen.

Ein Arzt hingegen, der keine UID besitzt und damit nicht umsatzsteuerrechtlich erfasst ist, wird nicht in das Gesamtschuldverhältnis mit einbezogen. Dies würde dem Leistungsempfänger eine zu große administrative Last auferlegen, welche mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht mehr in Einklang zu bringen ist.

Pauschalierte Land- und Forstwirte

Land- und Forstwirte besitzen zwar Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG, doch können

⁷³² Ebenso *Michel*, Unternehmereigenschaft bei der Bestimmung des Leistungsortes im Umsatzsteuerrecht, BB 2008, 1936 (1938).

⁷³³ Vgl VIERTER TEIL Kapitel A II 2b 162.

nichtbuchführungspflichtige Betriebe die Erleichterung der Pauschalierung anwenden⁷³⁴.

Pauschalierte Land- und Forstwirte verrechnen in Österreich pauschal einen Umsatzsteuerbetrag von 10 bzw 12% für bestimmte Umsätze (vgl § 22 UStG). Diese Steuer kann vom Leistungsempfänger – sofern die Voraussetzungen vorliegen – als Vorsteuer abgezogen werden. Der Pauschalierte Land- und Forstwirt hingegen führt die eingedommene Steuer nicht an das Finanzamt ab und bekommt gleichzeitig auch keine Vorsteuer für seine Vorleistungen rückerstattet. Umsatzsteuer und Vorsteuer kompensieren einander.

Dieses Sondersystem in Betracht ziehend, kann der pauschalierte Land- und Forstwirt nicht leistender Unternehmer iSd Gesamtschuldsystems sein. Denn eine Kompensierung von Umsatzsteuer und Vorsteuer wäre – sofern die Umsätze in den Rahmen der Pauschalierung fallen - denkunmöglich.

Ebenso kann der pauschalierte Land- und Forstwirt kein leistungsempfangender Unternehmer iSd Gesamtschuldsystems sein. Denn sodann, wäre der grundsätzliche Zweck der Pauschalierung – die Erleichterung – ad absurdum geführt. Müsste er die Steuer für Eingangsumsätze einbehalten und abführen, so würden ihm auch die sonstigen Erleichterungen durch die Pauschalierung nichts mehr nützen. Wiederum wäre hier der administrative Aufwand unverhältnismäßig.

3) Nachweisprobleme und Vertrauensschutzregelung

Eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des Gesamtschuldsystems ist die „Unternehmereigenschaft“⁷³⁵ des Leistungsempfängers. Daraus ergeben sich Nachweisprobleme, wie sie bereits im Reverse Charge System oder bei ig Lieferungen bekannt sind. Um den leistenden Unternehmer keine unverhältnismäßigen Überprüfungsmaßnahmen aufzuerlegen, scheint es sinnvoll, die Unternehmereigenschaft durch eine Überprüfung der UID des Leistungsempfängers durchzuführen. Sollte der Leistungsempfänger vorsätzlich seine Unternehmereigenschaft vorgetäuscht haben, so kommt das Gesamtschuldsystem dennoch zur Anwendung. Die Behörde hat sich im Rahmen der Ermessensentscheidung primär an den Leistungsempfänger zu wenden. Zu diesem Zweck ist eine Vertrauensschutzregelung vorzusehen, die folgendermaßen lauten könnte:

⁷³⁴ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 22 Tz 3.

⁷³⁵ Damit ist der oben dargestellte erweiterte Unternehmerbegriff gemeint, der auch nichtsteuerpflichtige juristische Personen mit UID als Unternehmer behandelt.

Hat der Unternehmer eine Leistung dem Verfahren gem Abs 1 unterworfen, obwohl die Voraussetzungen nicht vorliegen, so ist dieses dennoch anzuwenden, sofern die Durchführung des Verfahrens auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall haftet der Abnehmer für die entgangene Steuer.

Eine ähnliche Bestimmung existiert bereits im Art 7 Abs 4 BMR und dient zur Vermeidung vom sog Ameisenbetrug iZm Abholfällen im grenznahen EU-Ausland⁷³⁶. Beim „Ameisenbetrug“ kauft ein Privater – unter Vorlage einer (meist richtigen) UID – Waren im Ausland ein. Der Verkäufer stellt eine steuerfreie Rechnung aus, da er vom Vorliegen einer ig Lieferung an einen Unternehmer ausgeht. Tatsächlich wird die Ware jedoch vom Leistungsempfänger in seiner Eigenschaft als Privater bezogen. Insofern würde das Ursprungslandprinzip zu Anwendung kommen, weil die Voraussetzungen für eine steuerfreie ig Lieferung nicht vorliegen⁷³⁷. In solchen Fällen sollte die in Art 7 Abs 4 BMR vorgesehene Vertrauensschutzregelung greifen: Trotz Nichtvorliegen der Voraussetzungen für eine ig Lieferung wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner bestimmt. Diese Bestimmung hat jedoch eine Schwachstelle, die im grenzüberschreitenden Vorgang begründet ist: Der Staat, dem das Besteuerungsrecht zukommt (Ursprungsland), hat aufgrund der Auslandseigenschaft des Abnehmers keinen (effektiven) Zugriff auf die Person. Dem Staat, der Zugriff auf den Leistungsempfänger hätte (Bestimmungsland), entgeht aufgrund der Anwendung des Ursprungslandprinzips keine Steuer. Folglich wird der „Ameisenbetrüger“ nicht mit dem notwendigen (fiskalen) Interesse verfolgt. Nach *Ruppe* ist daher die praktische Realisierbarkeit dieser Steuerschuld fraglich⁷³⁸. Dieses, dem Art 7 Abs 4 BMR, innewohnende Problem ist aufgrund des grenzüberschreitenden Sachverhalts bei Ameisenbetrügen schwer zu beheben. Lediglich eine bessere Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten könnte helfen, derartige Mängel zu beseitigen.

Diese Schwachstelle der Vertrauensschutzregelung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wäre jedoch beim (inländischen) Gesamtschuldsystem nicht gegeben. Da es sich hierbei um einen Inlandssachverhalt handelt, würde eine derartige Vertrauensschutzregelung sehr wohl greifen. Denn der Staat, der den Steueranspruch hat, hat auch Zugriff auf den grundsätzlich im Inland erfassten „Unternehmer“.

⁷³⁶ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Art 7 BMR Tz 30.

⁷³⁷ Vgl *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Art 7 BMR Tz 29.

⁷³⁸ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, Art 7 BMR Tz 29, letzter Satz.

III. Konsequenzen

1) Gesamtschuldnerschaft

Liegen die Voraussetzungen des Gesamtschuldverhältnisses vor, so werden leistender Unternehmer und Leistungsempfänger zu Gesamtschuldnern iSd § 6 BAO. Das Gesamtschuldverhältnis findet seine Begründung in der Anknüpfung im gemeinsamen, rechtsgeschäftlichen Handeln zwischen den beiden Personen. Grundsätzlich könnte man auch eine Haftung für den Leistungsempfänger bei Erfüllung der Voraussetzungen vorsehen. Eine Haftung macht den Leistungsempfänger jedoch erst mit Geltendmachung durch einen Haftungsbescheid zum Gesamtschuldner. Im Gegensatz zum deutschen Recht, wo Haftender und Gesamtschuldner gleichermaßen mit Tatbestandsverwirklichung in das Steuerschuldverhältnis aufgenommen werden⁷³⁹, bedarf es nach dem österreichischen Rechtsverständnis zusätzlich eines Formalaktes. Diese Unterscheidung führt in der Folge dazu, dass dem Haftenden keine zusätzlichen Pflichten gem Art 273 MwStSystRL auferlegt werden dürfen, bevor er nicht durch Erlassung eines Haftungsbescheides (vgl § 224 BAO) in das Steuerschuldverhältnis aufgenommen wird. Derartige Pflichten dürfen nach dem EuGH nur für Steuerschuldner vorgesehen werden⁷⁴⁰.

2) Rechnungslegungspflicht des Leistungserbringers

Der die Leistung erbringende Unternehmer hat eine Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis zu stellen und auf die Gesamtschuldnerschaft mit dem Leistungsempfänger hinzuweisen. In der Rechnung sind alle erforderlichen Angaben zu machen (vgl Art 226 MwStSystRL bzw § 11 UStG); jedenfalls anzugeben ist die UID des Leistungsempfängers. Anders als beim Reverse Charge System⁷⁴¹ oder bei § 27 Abs 4⁷⁴², hat eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis zu erfolgen. Der Leistende bleibt damit „Herr“ des Umsatzsteuerausweises.

Im Reverse Charge Verfahren⁷⁴³ und in § 27 Abs 4⁷⁴⁴ besteht zwar eine formale Rechnungslegungspflicht des leistenden Unternehmers. Die Rechnung hat im Reverse Charge

⁷³⁹ Vgl § 44 dAO; Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 221.

⁷⁴⁰ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 43.

⁷⁴¹ Vgl Dritter Teil Kapitel B I 1a unter Überschrift „Kreis der Leistungsempfänger und dessen Pflichten“ 137.

⁷⁴² Vgl Dritter Teil Kapitel A I 3a 93 ff.

⁷⁴³ Vgl dazu Ruppe, UStG-Kommentar³, § 11 Tz 24.

⁷⁴⁴ Vgl dazu Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

Verfahren jedoch *ohne* Umsatzsteuerausweis zu erfolgen. In § 27 Abs 4 ist es überhaupt unerheblich, ob der Leistende die geschuldete USt in Rechnung gestellt hat oder nicht⁷⁴⁵. Außerdem ist in beiden Systemen unerheblich, ob der leistende Unternehmer seiner Rechnungslegungspflicht tatsächlich nachkommt ist bzw ob er eine formgültige Rechnung ausstellt oder nicht. So ist es in § 27 Abs 4 unerheblich, wenn der leistende Unternehmer beispielsweise eine zu hohe Steuer in der Rechnung ausweist⁷⁴⁶. Das Risiko über die richtige Steuerabfuhr trägt allein der Leistungsempfänger.

Im Gesamtschuldsystem hat der leistende Unternehmer – wie auch im Regelschuldverhältnis⁷⁴⁷ - eine Rechnung *mit* Umsatzsteuerausweis zu legen.

Enthält die Rechnung irrtümlich einen zu hohen Steuerbetrag, so wäre der Leistungsempfänger zur Abfuhr der höheren Steuer verpflichtet. Der Vorsteuerabzug kann nur von der tatsächlich geschuldeten Steuer geltend gemacht werden⁷⁴⁸. Eine Berichtigung kann erst im Zeitpunkt der Rechnungskorrektur durch den Leistenden erfolgen.

Wie auch im Regelschuldverhältnis⁷⁴⁹, wäre der Leistungsempfänger hingegen, bei Ausweis einer zu geringen Steuer auf der Rechnung, zur Abfuhr der tatsächlichen höheren Steuer verpflichtet. Ebenso kann nur ein dementsprechend geringerer Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, bis es zur Korrektur der Rechnung kommt.

Insofern korrespondieren die Bestimmungen über den unzutreffenden Steuerausweis im Gesamtschuldverhältnis mit den Bestimmungen im bestehende System. Der Eingriff fällt wesentlich gelinder aus, als beim Übergang der Steuerschuld oder bei § 27 Abs 4. Bei diesen beiden Regelungen tangiert den Leistungsempfänger eine in der Rechnung irrtümlich angegebene USt bzw ein zu hoher Ausweis durch den leistenden Unternehmer nicht. Dieser ist stets verpflichtet, die tatsächlich geschuldete USt abzuführen⁷⁵⁰. Das Risiko der gesetzlichen Steuerabfuhr liegt daher voll und ganz beim Leistungsempfänger.

Beim Gesamtschuldsystem teilen sich leistender Unternehmer und Leistungsempfänger – ganz im Sinne einer Gesamtschuld - das Risiko der gesetzlichen Steuerabfuhr. Beide haben sich Klarheit über die umsatzsteuerrechtliche Situation zu verschaffen.

⁷⁴⁵ Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁷⁴⁶ Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 22.

⁷⁴⁷ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 11 Tz 116.

⁷⁴⁸ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 11 Tz 116.

⁷⁴⁹ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 11 Tz 117.

⁷⁵⁰ Vgl dazu ausführlich DRITTER TEIL Kapitel A I 3a 93 ff.

Hat der leistende Unternehmer eine Steuer hingegen unberechtigterweise ausgewiesen (§ 11 Abs 14), so kommt es zu keiner Gesamtschuld zwischen Leistenden und Leistungsempfänger. Diesfalls liegen die Voraussetzungen, welche zur Verwirklichung der Gesamtschuld erforderlich sind, nicht vor. Der Rechnungsaussteller ist nämlich entweder kein Unternehmer oder es wird gar keine Leistung erbracht. In diesen Fällen ist der Aussteller der Rechnung alleiniger Steuerschuldner. Der Leistungsempfänger ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt⁷⁵¹.

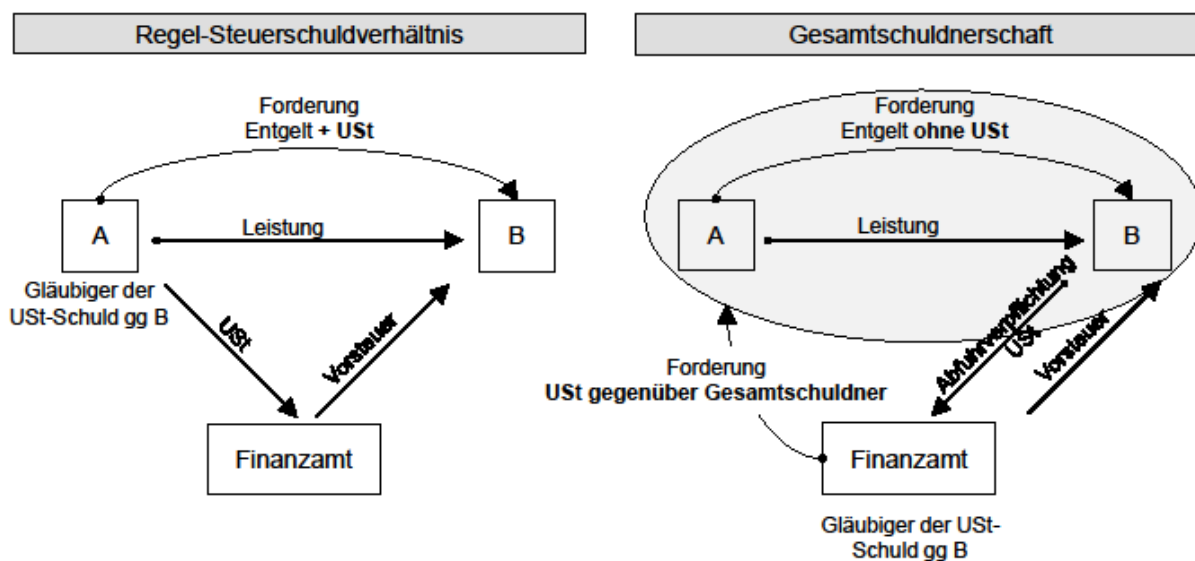
Sonstige Pflichten des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers (zB Erklärungspflichten), die sich aus dem UStG ergeben, bleiben von der Gesamtschuldnerschaft unberührt. Der leistende Unternehmer ist lediglich von seiner Entrichtungspflicht für Ausgangsumsätze befreit. Diese wird dem Leistungsempfänger auferlegt.

⁷⁵¹ *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 11 Tz 142.

3) Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung

Mit dem Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung des Gesamtschuldverhältnisses ist eine gesetzliche Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers verbunden.

Das Wort „einbehalten“ deutet bereits darauf hin, dass dem leistenden Unternehmer grundsätzlich nur der vereinbarte Preis unter Abzug der geschuldeten (abzuführenden) USt zusteht⁷⁵². Anders ausgedrückt, erhält der Leistende nicht die volle Gegenleistung für seine erbrachte Leistung, sondern nur das Entgelt. Der Anteil der USt wird vom Leistungsempfänger direkt an das Finanzamt übermittelt. Dem leistenden Unternehmer steht somit – zivilrechtlich betrachtet – lediglich eine Forderung in Höhe des Entgelts zu.



Im Regelschuldverhältnis des UStG hat der leistende Unternehmer „A“ eine zivilrechtliche Forderung gegenüber dem Leistungsempfänger „B“ in Höhe des Entgelts inkl USt. Im Gesamtschuldssystem hat hingegen der Leistende „A“ lediglich eine zivilrechtliche Forderung in Höhe des Entgelts gegenüber dem Leistungsempfänger „B“. Gläubiger der auf die Leistung entfallenden Umsatzsteuerschuld ist das Finanzamt. Im Unterschied zum Reverse Charge System oder dem § 27 Abs 4 stehen dem Finanzamt zwei Schuldner gegenüber. Dieses kann sich bei der Einbringung der Steuerschuld an beide oder einen der beiden Gesamtschuldner halten⁷⁵³. Die Behörde ist bei der Schuldnerwahl jedoch an die Grundsätze rechtsstaatlichen

⁷⁵² Vgl. hierzu auch § 27 Abs 4 UStG; *Ruppe*, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 21.

⁷⁵³ Vgl. ausführlich zum Institut der Gesamtschuld ERSTER TEIL Kapitel C II 1, 17 ff.

Ermessens gebunden⁷⁵⁴ (§ 20 BAO). Von Bedeutung ist hierbei auch das Ausmaß der Vorteile (Bereicherung), die aus den, die Gesamtschuld auslösenden Gemeinsamkeiten oder den beiderseitigen Rechtsbeziehungen, entstehen⁷⁵⁵. Insofern wäre auch der Umstand zu beachten, dass der Leistungserbringer lediglich das Entgelt ohne Umsatzsteuer erhält⁷⁵⁶.

4) Entstehen und Fälligkeit des Gesamtschuldverhältnisses

a) Zeitpunkt des Entstehens

Grundsätzlich entsteht die Steuerschuld mit Tatbestandsverwirklichung (vgl § 4 BAO)⁷⁵⁷. Das UStG sieht jedoch regelmäßig Sonderbestimmungen vor (vgl § 19 Abs 2 UStG oder Art 19 Abs 2 BMR). Der Zeitpunkt der Entrichtungspflicht des Leistungsempfängers nach § 27 Abs 4 richtet sich nach *Ruppe* nach dem Zeitpunkt, zu dem die USt durch den leistenden Unternehmer zu entrichten gewesen wäre⁷⁵⁸. Dies führt jedoch zu einer Feststellungsproblematik für den Leistungsempfänger, da dieser wissen muss, ob sein Gegenüber der Soll- oder Istversteuerung unterliegt. Daher treten mit UStR diesem Problematik mit einer Vereinfachungsmaßnahme entgegen: Demnach ist der Zeitpunkt der Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers unabhängig von der Besteuerungsart des ausländischen Unternehmers (UStR 2000 Rz 3495). Die Abfuhr hat demnach spätestens für den Voranmeldungszeitraum zu erfolgen, in dem das Entgelt entrichtet wird.

Bei der Frage nach dem Entstehen des Gesamtschuldverhältnisses scheint eine Bezugnahme auf die Soll- bzw Istversteuerung des leistenden Unternehmers ebenso wenig zweckmäßig. Vielmehr scheint es sinnvoll, den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, der Bestimmung über den ig Erwerb nachzubilden (vgl Art 19 Abs 2 Z 1 BMR). So könnte die Bestimmung lauten:

(1) Die Steuerschuld entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen - für die das Verfahren gem XX zur Anwendung kommt – mit Ablauf des Monats in dem die Rechnung ausgestellt wird, spätestens jedoch mit Ablauf des Monats in den die Ausführung der Leistung oder Teilleistung fällt.

⁷⁵⁴ Vgl Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 6, mwN; vgl dazu vor allem auch VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108, Stammrechtssatz.

⁷⁵⁵ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 218 f.

⁷⁵⁶ Vgl ausführlich zur Ermessensentscheidung VIERTER TEIL Kapitel A III 4, 169.

⁷⁵⁷ Vgl Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 6, 91.

⁷⁵⁸ Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 27 Tz 25; ebenso Kranich/Siegl/Waba, Mehrwertsteuer-Handbuch zum UStG 1972⁵ (1988) § 25 Anm 27; sowie Kolacny/Caganeck, UStG³ (2005) § 27 Anm 8.

(2) Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung oder Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht die Steuerschuld ebenso mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des Monats in den die Anzahlung fällt.

Mit dem Entstehen des Gesamtschuldverhältnisses entsteht auch der Steueranspruch der Abgabenbehörde. Da im Gesamtschuldverhältnis der Leistungsempfänger gesetzlich zur Einbehaltung und Abfuhr der Steuer verpflichtet ist, scheint es sinnvoll, die Gesamtschuld erst mit Rechnungsausstellung des leistenden Unternehmers entstehen zu lassen (wie auch beim ig Erwerb). Dies deshalb, weil der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtete die dem Umsatz zugrundeliegende Bemessungsgrundlage ohne Rechnung nicht kennen kann. Somit wäre ihm ein ordnungsgemäßes Nachkommen gegenüber seinen Pflichten nicht möglich.

Da für die Umsatzsteuer das Prinzip der Abschnittsbesteuerung gilt⁷⁵⁹, ist es konsequent, die Steuerschuld erst auf das Ende des Voranmeldungszeitraumes zu verlegen⁷⁶⁰.

Um ein Hinauszögern der Entstehung der Gesamtschuld zu verhindern, entsteht diese jedoch spätestens mit Leistungserbringung⁷⁶¹. Wird die Leistung daher vor Rechnungslegung erbracht, Entsteht die Schuld am Ende des Besteuerungszeitraums, in dem die Leistung erbracht wurde.

Erfolgt eine Anzahlung durch den Leistungsempfänger, so entstehen das Gesamtschuldverhältnis und die daraus resultierenden Pflichten mit Rechnungsausstellung, spätestens jedoch mit der Anzahlung.

Das Entstehen des Steueranspruchs der Behörde fällt damit mit dem Entstehen des Rechts auf Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger zusammen (vgl § 12). Dieses entsteht sobald die Leistung erbracht wurde und der Leistungsempfänger eine Rechnung erhalten hat⁷⁶². Damit entsteht eine Kongruenz zwischen Steueranspruch und Vorsteuererstattungsanspruch, welche das Ausfallsrisiko für den Staat vermindert.

b) Zeitpunkt der Fälligkeit

Für die Fälligkeit gelten die allgemeinen Vorschriften (vgl § 21 UStG). Die Steuerschuld ist

⁷⁵⁹ Ruppe, UStG-Kommentar³, § 20 Tz 3.

⁷⁶⁰ Vgl auch Ruppe, UStG-Kommentar³, Art 19 BMR Tz 6, zum Entstehen der Steuerschuld beim ig Erwerbs.

⁷⁶¹ Darunter ist jeweils das Ende des Besteuerungszeitraums zu verstehen.

⁷⁶² Vgl Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12 Tz 51.

somit bis zum 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Monats zu entrichten. Da mit dem Entstehen des Gesamtschuldverhältnisses, auch die Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht für den Leistungsempfänger wirksam wird, trifft diesen die Verpflichtung zur Abfuhr. Die Behörde hat den Steueranspruch - aufgrund der Einbehaltungspflicht - primär gegenüber dem Leistungsempfänger geltend zu machen⁷⁶³.

Der Fälligkeitstag richtet sich nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, dh nach dem Voranmeldungszeitraum.

Beim Entstehen der Gesamtschuld und der damit zusammenhängenden Pflichten sind daher folgende Fallvarianten zu unterscheiden:

Die Rechnung ist dem Leistungsempfänger zeitgleich – oder zumindest im selben Kalendermonat – wie die Leistung zugegangen:

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Monats in dem die Rechnung gestellt wurde und dem Leistungsempfänger zugegangen ist⁷⁶⁴. Der Vorsteuererstattungsanspruch des Leistungsempfängers entsteht ebenso mit Ausführung der Leistung und Rechnungsstellung (§ 12). Fällig ist die Steuer am 15. des zweitfolgenden Monats.

Die Rechnung ist dem Leistungsempfänger erst nach der Leistungserbringung oder gar nicht zugegangen:

Die Steuerschuld entsteht am Ende des Kalendermonats in dem die Leistung ausgeführt wurde. Auch der Vorsteuererstattungsanspruch entsteht erst mit tatsächlich erbrachter Leistung⁷⁶⁵. Die Fälligkeit richtet sich wiederum nach den allgemeinen Vorschriften.

Die Rechnung ist dem Leistungsempfänger vor der Leistung zugegangen:

Die Steuerschuld entsteht dennoch erst am Ende des Kalendermonats in dem die Leistung ausgeführt wurde⁷⁶⁶. Ebenso entsteht der Vorsteuererstattungsanspruch grundsätzlich erst mit tatsächlich ausgeführter Leistung⁷⁶⁷. Die Fälligkeit richtet sich wiederum nach den

⁷⁶³ Vgl. Vierter Teil Kapitel III 4, 169 ff.

⁷⁶⁴ Vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, Art 19 BMR Tz 6, zu dieser Fragestellung iZm dem ig Erwerb.

⁷⁶⁵ Vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12 Tz 35.

⁷⁶⁶ Vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, Art 19 BMR Tz 8, zu dieser Fragestellung iZm dem ig Erwerb, mwN.

⁷⁶⁷ Vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12 Tz 51; zu gewissen Sonderfällen vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12 Tz 57.

allgemeinen Vorschriften.

Der Leistungsempfänger tätigt eine Anzahlung, bevor ihm die Leistung zugegangen ist:

Hat der Leistungsempfänger eine Anzahlung getätigt, entsteht die Steuerschuld am Ende des Monats, in dem die Anzahlung getätigt wurde. Die Vorsteuer ist bei Anzahlungen dann abziehbar, wenn eine formgültige Rechnung über die Anzahlung vorliegt⁷⁶⁸. Sofern über die Anzahlung keine Rechnung gelegt wurde, entsteht die Steuerschuld vor dem Recht auf Vorsteuerabzug. Die Fälligkeit der Steuer richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften.

Wird eine Rechnung über die Anzahlung gelegt, jedoch erst im darauffolgenden Monat die Anzahlung getätigt, so ist für das Entstehen der Steuerschuld wiederum der Zeitpunkt der Rechnungslegung relevant⁷⁶⁹. Auch der Vorsteuerabzug ist sodann in diesem Zeitraum zulässig. Die Fälligkeit richtet sich wiederum nach den allgemeinen Vorschriften.

c) Zuständiges Finanzamt

Die Steuer ist an das für den jeweiligen Unternehmer zuständige Finanzamt abzuführen. Im Hinblick auf die korrekte Anwendung des Gesamtschuldsystems könnte jeder Unternehmer mit UID dazu verpflichtet werden eine zusammenfassende Meldung der getätigten Umsätze vorzulegen⁷⁷⁰.

5) Die Ermessensübung

a) Allgemeines

Grundsätzlich wohnt dem Wesen der Gesamtschuld die Wahlfreiheit des Gläubigers bei der Inanspruchnahme der Schuldner inne⁷⁷¹. Die Behörde ist bei der Schuldnerwahl jedoch an die Grundsätze rechtsstaatlichen Ermessens gebunden⁷⁷² (§ 20 BAO).

Bei der Ermessensübung sind das Wesen und der Zweck des Gesamtschuldverhältnisses zu

⁷⁶⁸ Vgl. Ruppe, UStG-Kommentar³, § 12 Tz 39.

⁷⁶⁹ Siehe dazu die Ausführungen oben.

⁷⁷⁰ Dies ist ab 1.1.2010 auch für grenzüberschreitende Dienstleistungen erforderlich.

⁷⁷¹ Vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 2; vgl. dazu auch ERSTER TEIL Kapitel C II 1a 17.

⁷⁷² Vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 6, mwN; vgl. dazu vor allem auch VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108, Stammrechtssatz.

beachten⁷⁷³. Von Bedeutung ist hierbei insbesondere:

- die Intensität der Bindung und Gemeinsamkeiten, die in der Folge zur Gesamtschuld führen,
- die jeweilige Situation, die das Gesamtschuldverhältnis auslöste und die Besonderheiten der Tatbestandsverwirklichung (etwa Zufall, Versehen, Irrtum oder Absicht),
- das Ausmaß der Verantwortlichkeit der Beteiligten sowie
- das Ausmaß der Vorteile (Bereicherung), die aus den die Gesamtschuld auslösenden Gemeinsamkeiten oder den beiderseitigen Rechtsbeziehungen entstehen⁷⁷⁴.

Es ist jedoch auch das Innenverhältnis bei Gestaltung der Ermessensentscheidung in einem gewissen Grad zu berücksichtigen⁷⁷⁵. So darf sich eine Abgabenbehörde beispielsweise nicht ohne sachlichen Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte⁷⁷⁶.

b) Das Gesamtschuldsystem

Da den Leistungsempfänger beim Gesamtschuldverhältnis auch eine Einbehaltungspflicht trifft, muss die Behörde nach den Grundsätzen des Ermessens primär auf den Leistungsempfänger greifen. Wie bereits oben ausgeführt, hat der Leistende im Gesamtschuldssystem lediglich eine zivilrechtliche Forderung in Höhe des Entgelts gegenüber dem Leistungsempfänger. Die gesetzliche Situation würde eine Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers – der nur den Nettopreis vom Leistungsempfänger erhalten hat – daher als unbillig und nicht zweckmäßig erscheinen lassen. Ebenso würde der Leistungsempfänger dadurch ungerechtfertigt bereichert.

Sofern die Einbringung der Steuerschuld bei einem der Gesamtschuldner uneinbringlich ist, bleibt für die Behörde kein Spielraum mehr für die Ermessensübung⁷⁷⁷. Insofern könnte sich die Behörde im Fall der Uneinbringlichkeit beim Leistungsempfänger an den Leistenden wenden. Die Uneinbringlichkeit beim Leistungsempfänger darf jedoch nicht im Einflussbereich der Behörde liegen, etwa weil sie diesen aus der Schuld entlassen hat (vgl 237

⁷⁷³ Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 8.

⁷⁷⁴ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 218 f.

⁷⁷⁵ Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972) 219.

⁷⁷⁶ Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 9; VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; VwGH 19.12.2002, 99/16/0405.

⁷⁷⁷ Ritz, BAO Kommentar³, § 6 Tz 10; VwGH 26.6.1997, 96/16/0137.

BAO).

Sofern der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer nicht einbehalten hat bzw betrügerische Absichten hat, könnte ein Gesamtschuldsystem folgendes vorsehen:

(2) Dem leistenden Unternehmer ist die auf die Leistung entfallende Umsatzsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn:

1. der Leistungsempfänger gem Abs 1 die Umsatzsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat (dh den Bruttobetrag an den leistenden Unternehmer gezahlt hat) oder

2. der leistende Unternehmer weiß oder wissen hätte müssen, dass der Leistungsempfänger die einbehaltende Umsatzsteuer nicht vorschriftsmäßig entrichtet hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Wahlfreiheit der Behörde ist durch die gesetzliche Ausgestaltung der Gesamtschuld grundsätzlich eingeschränkt ist. Nur in Ausnahmefällen kann daher auf den Leistenden gegriffen werden.

B. Verfassungskonformität

Die Abgabengesetzgebung ist grundsätzlich berechtigt, an Gemeinsamkeiten im Eigentum, im wirtschaftlichen Wirken oder rechtsgeschäftlichen Handeln anzuknüpfen und die durch gemeinsame Interessen Verbundenen in ein Gesamtschulverhältnis einzubeziehen⁷⁷⁸.

Dennoch sind dem einfachen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Normen deutliche Grenzen durch das Verfassungsrecht gesetzt. So muss ein Gesamtschuldverhältnis sachlich begründbar sein. Unsachlich ist beispielsweise die Einbeziehung einer Person in ein Gesamtschuldverhältnis ohne jeglichen inneren Zusammenhang zum steuerbaren Vorgang⁷⁷⁹. Im gegenständlichen Gesamtschuldsystem werden der Leistungserbringer und der Leistungsempfänger im Gesetz ausdrücklich als Gesamtschuldner bezeichnet, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Wenn der Steuergesetzgeber hier eine Art Zwangsgemeinschaft zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger eines Umsatzes begründet, so ist dies wegen des zwischen ihnen bestehenden rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs nicht unsachlich. Es ist nicht einzusehen, warum es gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen sollte, wenn bei einem zweiseitigen Rechtsgeschäft beide Vertragsteile als Steuerschuldner in Betracht gezogen werden⁷⁸⁰. Insofern hat der VfGH bereits 1969 die Statuierung einer Gesamtschuld beider Vertragsteile im Grunderwerbssteuerrecht für sachlich gehalten⁷⁸¹.

Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen steht der Abgabenbehörde (dem Gläubiger) grundsätzlich ein Auswahlermessen zu. Es steht ihr frei, ob sie alle Gesamtschuldner oder nur einzelne zur Leistung heranziehen will. Weicht eine Regelung jedoch ausdrücklich von diesem Prinzip ab, indem sie eine gewisse Rangfolge statuiert, schadet dies der Rechtmäßigkeit des Gesamtschuldverhältnisses nicht⁷⁸². Durch die dem Leistungsempfänger iRd Gesamtschuldsystems auferlegten Pflichten, wird ausdrücklich von dem Prinzip der Wahlfreiheit abgewichen. Insofern kann die Behörde nur dann auf den leistenden Unternehmer greifen, wenn dies den Umständen nach, als ermessensfehlerfrei erachtet werden kann.

⁷⁷⁸ Stoll, BAO Kommentar, Band I, § 6, 88.

⁷⁷⁹ VfGH 30.6.1966, G 6/66; VfGH 29.6.1977, G 13/77.

⁷⁸⁰ VfGH 26.9.1969, B 213/68, zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Gesamtschuldverhältnisses im § 17 Z 4 GrErwStG.

⁷⁸¹ VfGH 26.9.1969, B 213/68.

⁷⁸² Vgl VfGH 7.3.1984, B 399 f/82; der das grundsätzliche Auswahlermessen der Behörde für verfassungsmäßig anerkennt, sofern keine abweichende Regelung besteht.

Beide Vertragsteile haben es natürlich in der Hand, das Innenverhältnis nach Belieben zu gestalten. Derartige Vereinbarungen berühren jedoch das nach außen (der Behörde gegenüber) bestehende Gesamtschuldverhältnis grundsätzlich nicht⁷⁸³ und beeinträchtigt auch dessen verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit nicht⁷⁸⁴.

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Gesamtschuldsystems bestehen somit keine Bedenken.

⁷⁸³ Vgl. VfGH 26.9.1969, B 213/68; vgl. dazu jedoch die Auswirkungen des Innenverhältnisses auf die Ermessensentscheidung der Behörde. VIERTER TEIL Kapitel A III 4a 169 f.

⁷⁸⁴ VfGH 7.3.1984, B 399 f/82.

C. Gemeinschaftskonformität

Gesetzliche Bestimmungen im Bereich der Mehrwertsteuer müssen im Rahmen des Gemeinschaftsrechts liegen. Den Mitgliedstaaten steht daher nur ein begrenzter Handlungsspielraum iZm Reformbestrebungen der USt zur Verfügung.

Im Folgenden sollen daher die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen im Hinblick auf das vorgeschlagene Modell zur Gesamtschuldnerschaft aufgezeigt werden. Vor allem soll untersucht werden, ob das Modell im Einklang mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts steht.

Die allgemeine Rechtsgrundlage für ein Gesamtschuldsystem lässt sich in Art 205 MwStSystRL finden. Hierin unterscheidet sich das Gesamtschuldsystem grundlegend vom allgemeinen Reverse Charge Modell. Denn für eine generelle Steuerschuldumkehr auf den Leistungsempfänger bei Inlandsumsätzen ist in der MwStSystRL keine Rechtsgrundlage vorgesehen.

I. Rechtsgrundlagen

1) Art 205 MwStSystRL

a) Erfasste Umsätze

Art 205 MwStSystRL sieht eine universelle Ermächtigung für die Erlassung von gesamtschuldnerischen Maßnahmen vor⁷⁸⁵. Auch rein innerstaatliche Umsätze iSd Art 193 MwStSystRL sind davon erfasst.

b) Andere Person

Der Leistungsempfänger kommt jedenfalls als „andere Person“ iSd Art 205 MwStSystRL in Betracht⁷⁸⁶. Das Gesamtschuldsystem ist insofern richtlinienkonform, wenn es die Person des Leistungsempfängers neben dem ausländischen Unternehmer als Haftenden hinzutreten lässt.

⁷⁸⁵ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 26.

⁷⁸⁶ In diesem Sinne EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191.

c) Gesamtschuldnerisch entrichten

Art 205 MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten grundsätzlich, Maßnahmen zu erlassen, nach denen der Leistungsempfänger einen Mehrwertsteuerbetrag, der eigentlich vom Leistungserbringer geschuldet wird, gesamtschuldnerisch zu entrichten hat⁷⁸⁷. Bei der Umsetzung dieser Bestimmung müssen jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, gewahrt werden⁷⁸⁸.

Wie bereits im ZWEITEN TEIL dieser Arbeit untersucht⁷⁸⁹, ist dem bisherigen Dokumenten der Kommission und des Rates nur folgendes Verständnis zu entnehmen: Nach Kommission und Rat ist unter Art 205 MwStSystRL die Möglichkeiten zu verstehen, eine andere Person zum Gesamtschuldner zu machen, sofern der primäre Steuerschuldner seiner Verpflichtung nicht nachkommt.

Der EuGH befasst sich in der Rechtssache *Federation of Technological Industries* eingehend mit dem Art 205 MwStSystRL, bezieht sich jedoch auch hier wiederum auf eine reine Ausfallhaftung. Ob auch andere gesamtschuldnerische Maßnahmen im Rahmen des Art 205 möglich sind, sofern die allgemeinen Rechtsgrundsätze gewahrt werden, bleibt sowohl nach den Stellungnahmen der Kommission⁷⁹⁰ und des Rates⁷⁹¹ sowie im Urteil des EuGH⁷⁹² offen.

Terminologisch scheint das Gesamtschuldsystem jedenfalls von Art 205 MwStSystRL erfasst zu sein. Es ist jedoch noch zu beurteilen, ob eine derartige nationale Maßnahme den allgemeinen Rechtsgrundsätzen entsprechen würde oder nicht⁷⁹³. Bevor dies näher untersucht wird, sind noch die Einzelheiten der Entrichtung auf ihre Gemeinschaftskonformität hin zu überprüfen.

2) Einzelheiten der Entrichtung gem Art 207 Abs 2

Das Gesamtschuldsystem sieht eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung für den Leistungsempfänger vor, sofern er die Voraussetzungen für die Anwendung des

⁷⁸⁷ Vgl. EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 27.

⁷⁸⁸ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 28 f.

⁷⁸⁹ Vgl. ZWEITER TEIL Kapitel B I 3 79 ff.

⁷⁹⁰ KOM/2007/758 endg vom 23.11.2007, 11.

⁷⁹¹ COFIN, Oral Report by the Commission on Conventional measures,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/ECOFIN_report14-05-08.pdf (14.5.2008) 1.

⁷⁹² EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191.

⁷⁹³ Vgl. dazu sogleich VIERTER TEIL Kapitel A II 157 ff.

Gesamtschuldsystems erfüllt.

Die rechtliche Grundlage hierfür findet sich im zweiten Abschnitt des Kapitels über die Zahlungspflichten in der MwStSystRL. Dort werden die Einzelheiten der Entrichtung näher dargestellt. Art 207 Abs 2 besagt, dass *die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen zu treffen haben, damit die Personen, die gem Art 205 die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten haben, diesen Zahlungspflichten nachkommen*. Grundsätzlich ist es daher Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die Mehrwertsteuer vom Staat erhoben werden kann⁷⁹⁴.

a) Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung

Das Gesamtschuldssystem sieht in diesem Fall eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung für den Leistungsempfänger vor. In seiner Eigenschaft als Steuerschuldner iR einer Gesamtschuld dürfen dem Leistungsempfänger diese Pflichten auferlegt werden. Denn Art 273 MwStSystRL (ex Art 22 Abs 8 6.MwStRL) erlaubt den Mitgliedstaaten, weitere administrative Pflichten für die Steuerschuldner nach Art 193 ff vorzusehen⁷⁹⁵.

b) Entstehen des Steueranspruchs

Die MwStSystRL trifft in den Art 62 ff Bestimmungen über den Zeitpunkt des Eintritts von Steuertatbestand und Steueranspruch. Insofern muss der Zeitpunkt des Entstehens des Gesamtschuldverhältnisses Deckung in diesen Bestimmungen finden. Grundsätzlich entsteht der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt, in dem die Leistung erbracht wird (vgl Art 63 MwStSystRL). Art 66 sieht jedoch Ausnahmen von diesem Grundsatz vor. So darf der Steueranspruch – abweichend von Art 63 – für bestimmte Umsätze auch zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung entstehen. Das Gesamtschuldssystem verfügt ein Entstehen zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung und wäre insofern richtlinienkonform.

c) Zusammenfassende Meldung

Im Hinblick auf die korrekte Anwendung des Gesamtschuldsystems, ist vorgesehen, jeden Unternehmer mit UID dazu zu verpflichten, eine zusammenfassende Meldung der getätigten Umsätze vorzulegen⁷⁹⁶. Die MwStSystRL kennt zusammenfassende Meldungen nur im

⁷⁹⁴ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 22; mwN.

⁷⁹⁵ Vgl Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 37.

⁷⁹⁶ Dies ist ab 1.1.2010 auch für grenzüberschreitende Dienstleistungen erforderlich.

Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Leistungen (vgl. Art 262). In Verbindung mit Art 273 MwStSystRL, welcher den Mitgliedstaaten erlaubt, weitere Pflichten zu statuieren, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden, würde diese nationale Maßnahme Deckung in der MwStSystRL finden.

II. Vereinbarkeit mit allgemeinen Rechtsgrundsätzen

Grundsätzlich scheint das Gesamtschuldsystem Deckung in der derzeitigen Ausgestaltung der MwStSystRL zu finden. Wie bereits erwähnt ist es jedoch von grundlegender Bedeutung, dass nationale Maßnahmen den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts entsprechen. Zu den Wichtigsten zählen in diesem Zusammenhang der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Grundsatz der Rechtssicherheit sowie das Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug. Auch der (angeblich geltende) Grundsatz des einzigen Steuerschuldners, soll Gegenstand dieser Abhandlung werden.

Nicht außer Acht gelassen werden darf darüber hinaus das Diskriminierungsverbot gegenüber anderen EU-Mitgliedstaaten. Dieses ist zwar nicht in der MwStSystRL enthalten jedoch bereits in den Art 12 und 90 EGV verankert.

1) Grundsätze der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes⁷⁹⁷

Die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes verlangen von den Mitgliedstaaten – sofern diese ein Gesetz erlassen, das unter das Gemeinschaftsrecht fällt - klare und transparente Rechtsvorschriften zu schaffen⁷⁹⁸. Erlassene Maßnahmen müssen eindeutig und ihre Anwendung für die ihnen unterworfenen Personen vorhersehbar sein⁷⁹⁹.

Das Gesamtschuldsystem bestimmt klar und unmissverständlich eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung für den Leistungsempfänger. Der Leistungsempfänger ist sich damit bereits im Zeitpunkt seines Handelns über die sich hieraus ergebenden steuerlichen Folgen im

⁷⁹⁷ Diese Grundsätze werden gemeinsam behandelt, weil sie auch der EuGH häufig gemeinsam anwendet, vgl. EuGH 26.4.2005, C-376/02, *Goed Wonen*, Slg 2005 I-3445, Rn 32; EuGH 8.6.2000, C-396/98, *Schloßstraße*, Slg 2000 I-4279, Rn 47; Schlussantrag 7.4.2005, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006 I-1609, Rn 75.

⁷⁹⁸ Generalanwältin Kokott spricht demnach auch von dem „Erfordernis der Rechtsklarheit“, vgl. Schlussantrag 15.12.2005, C-443/04, *Solleveld*, Slg 2006 I-3617, Rn 34.

⁷⁹⁹ EuGH 15.12.1987, 326/85, *Kom/Niederlande*, Slg 1987, 5091, Rn 24; Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 24.

Klaren und kann diese abschätzen. Behält er die Steuer nicht ein, so sieht das Gesamtschuldsystem darüber hinaus die Möglichkeit vor, sich an den leistenden Unternehmer zu wenden. Das Eintreten der Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung ist von keinen Umständen oder Ereignissen abhängig, die nicht in der Person des Leistungsempfängers liegen. So können derartige Umstände auch nicht nachträglich eintreten, was wiederum im Widerspruch mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes stünde⁸⁰⁰.

Insofern scheint das Gesamtschuldsystem den Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Rechtsklarheit und des Vertrauensschutzes zu entsprechen.

2) Verhältnismäßigkeit

Zu achten ist bei der Umsetzung von Gemeinschaftsrecht vor allem auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Dabei wird nach der Eignung, Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn⁸⁰¹ einer nationalen Maßnahme in Bezug auf das angestrebte Ziel gefragt⁸⁰².

Das Ziel des Gesamtschuldsystems ist, die Einnahmen des Staatshaushaltes vor Steuerhinterziehung zu schützen. Das Steuerbetrugsmodell des Karussellbetrugs nützt die Tatsache, dass grenzüberschreitende Umsätze steuerfrei sind, innerstaatlich jedoch der Umsatzsteuer unterliegen, aus. Diese Inkonsistenz des Systems ermöglicht es dem „Missing Trader“ den Umsatz innerstaatlich zwar (formal) mit USt zu belasten, diese jedoch nicht abzuführen. Das Modell des allgemeinen Reverse Charge Systems würde diesen Systemmangel beseitigen, doch findet sich hierfür keine Rechtsgrundlage in der MwStSystRL. Das Gesamtschuldsystem erreicht dasselbe Ziel und basiert zusätzlich auf einer in der MwStSystRL vorgesehenen Rechtsgrundlage. Das Ziel des Gesamtschuldsystems ist es daher, Umsatzsteuerbetrüge, welche aufgrund der derzeitigen Inkonsistenz von steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen im grenzüberschreitenden und innerstaatlichen Handel bestehen, zu vermeiden. Dies ist jedenfalls ein geeignetes und legitimes Ziel.

Die dafür eingesetzten Mittel müssen jedoch mit den Zielen und Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts vereinbar sein und sollten diese möglichst wenig beeinträchtigen⁸⁰³. So

⁸⁰⁰ EuGH 29.2.1996, C-110/94, *Inzo*, Slg 1996 I-857, Rn 21.

⁸⁰¹ Meistens wird dieses Kriterium vom EuGH bereits innerhalb der beiden ersten behandelt. Vgl *Groussot*, *General Principles of Community Law* (2006) 152.

⁸⁰² Vgl dazu ausführlich im ZWEITEN TEIL Kapitel A II 2g 46 ff.

⁸⁰³ Vgl EuGH 18.12.1997, C-286/94, *Molenheide*, Slg 1997 I-7281, Rn 46.

dürfen diese Maßnahmen, welche ein bestimmtes, legitimes *Ziel* verfolgen, die Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht in Frage stellen⁸⁰⁴. Unter den Grundprinzipien versteht der EuGH die Struktur und die *Ziele* der MwStSystRL, sowie die *allgemeinen und mehrwertsteuerspezifischen Rechtsgrundsätze*⁸⁰⁵. Häufig nennt der EuGH in diesem Zusammenhang den Grundsatz der Neutralität⁸⁰⁶ oder das Recht auf Vorsteuerabzug⁸⁰⁷. Das Gesamtschuldsystem beeinträchtigt jedoch weder das eine noch das andere.

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist auch die Erforderlichkeit der gesetzten Maßnahme zu beachten. Fraglich ist, ob kein gelinderes Mittel als das Gesamtschuldsystem zur Verfügung steht, um die gewünschten Ziele zu erreichen⁸⁰⁸. Hierunter könnten vor allem konventionelle Maßnahmen zur Verstärkung des geltenden MwSt-Systems fallen. Als Beispiele nannte der ECOFIN im Juni 2007 häufigere Meldungen über den ig Warenverkehr und zügigerer Austausch dieser Angaben zwischen den Steuerbehörden, sowie die Möglichkeit einer gesamtschuldnerischen Haftung bei unzureichenden Angaben zum ig Warenverkehr⁸⁰⁹. Ebenso wurden jedoch auch weitreichende Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems, wie eine mögliche allgemeine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, genannt⁸¹⁰. Insofern scheint die Einführung eines Gesamtschuldsystems nicht völlig abwegig, zumal für dieses – im Gegensatz zum allgemeinen Reverse Charge System – eine gemeinschaftsrechtliche Rechtsgrundlage besteht.

⁸⁰⁴ Vgl. EuGH 18.12.1997, C-286/94, Molenheide, Slg. 1997 I-7281, Rn. 47.

⁸⁰⁵ Vgl. EuGH 10.4.1984, 324/82, *Kom/Belgien*, Slg. 1984, 1861, Rn. 22.

⁸⁰⁶ EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Collée*, Slg. 2007 I-7861, Rn. 26, mwN; vgl. auch Schlussantrag 12.2.1998, C-361/96, *Société générale*, Slg. 1998 I-03495, Rn. 14.

⁸⁰⁷ EuGH 18.12.1997, C-286/94, Molenheide, Slg. 1997 I-7281, Rn. 48.

⁸⁰⁸ Vgl. EuGH 19.9.2000, C-177/99, *Ampafrance SA*, Slg. 2000 I-7013, 1. Leitsatz.

⁸⁰⁹ ECOFIN Schlussfolgerungen,

http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf (5.6.2007)

⁸¹⁰ ECOFIN Schlussfolgerungen,

http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf (5.6.2007)

3) Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug

Wie aus Art 1 Abs 2 MwStSystRL (ex Art 2 Abs 1 der 1. MwStRL) hervorgeht, soll die Belastung proportional zum Preis und unabhängig von der Anzahl der Produktionsstufen sein⁸¹¹. Daraus wird das Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug abgeleitet. Häufig wird hierbei auch von der fraktionierten Erhebung bzw Zahlung der Umsatzsteuer gesprochen⁸¹². Fraktionierte Zahlung bedeutet, dass die dem Fiskus geschuldete Mehrwertsteuer in Teilbeträgen auf den verschiedenen Stufen der Unternehmerkette abgeführt werden muss.

Wesensmerkmal des Gesamtschuldsystems ist, dass genau diese fraktionierte Erhebung der Steuer erhalten bleiben würde. Dies ist vor allem im Gegensatz zum allgemeinen Reverse-Charge System zu sehen, welches eine Verrechnung mit der Vorsteuer vorsehen würde.

Hierbei sei nochmals auf die unterschiedlichen Rechnungslegungspflichten beim Gesamtschuldsystem und dem Übergang der Steuerschuld hingewiesen. Die formell zwar bestehende Rechnungslegungspflicht des Leistungserbringers hat im Reverse Charge Verfahren ohne Umsatzsteuerausweis zu erfolgen. Eine falsche Rechnungsausstellung hat keine Auswirkungen auf die Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers. Im Gesamtschuldsystem ist die Rechnung jedoch mit USt auszuweisen. Bei einem unzutreffenden Steuerausweis durch den leistenden Unternehmer treten die selben Folgen ein, wie im bestehenden System der Umsatzsteuer⁸¹³.

4) Grundsatz eines einzigen Steuerschuldners

In einem Schlussantrag zu einer Entscheidung vor dem EuGH, hat der Generalanwalt auch den Grundsatz des einzigen Steuerschuldners genannt⁸¹⁴.

Im Fall *Federation of Technological Industries* hat der Generalanwalt gegen das Vorbringen der Federation (Kläger), die gesamtschuldnerische Haftung des Art 205 würde sich nur auf einige Umsätze in Art 21 (nunmehr Art 193 ff) beziehen, zwei Gegenargumente vorgebracht: Einerseits den klaren Wortlaut der Bestimmung, welcher keinerlei Anhaltspunkte in dieser

⁸¹¹ Vgl auch Schlussantrag 18.3.1999, C-338/97, Pelzl, Slg 1999 I-3319, Rn 80.

⁸¹² Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (2006) Einführung Rz 19.

⁸¹³ Vgl dazu bereits oben VIERTER TEIL Kapitel A II 1 157.

⁸¹⁴ Vgl Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 21.

Hinsicht enthält⁸¹⁵. Andererseits die Systematik der MwStSystRL, welche regelmäßig für jede Art von Umsatz nur einen Steuerschuldner vorsieht⁸¹⁶.

Der EuGH hat diesen Grundsatz jedoch nicht übernommen. Beim Eingehen auf das oben genannte Vorbringen der Federation hat der EuGH in seiner Würdigung lediglich das Argument des klaren und eindeutigen Wortlauts der Bestimmung übernommen⁸¹⁷.

Denkbar ist auch, dass sich der Generalanwalt bei seinem zweiten Argument lediglich auf ein Vorbringen der Federation stützte. Denn die Federation hat ihre vertretende Auslegung des Art 205 auch mit der Systematik der MwStSystRL argumentiert. Vielleicht hatte die Federation die „Idee“ des einzigen Steuerschuldners in ihrem Vorbringen aufgebracht? Leider sind die Vorbringen der Parteien zu Urteilen vor dem EuGH nicht öffentlich zugänglich, wodurch eine Überprüfung dieser Annahme nicht ermöglicht wird. Sicher ist jedoch, dass der Generalanwalt in seinem Schlussantrag die „Idee des Grundsatzes des einzigen Steuerschuldners“ sogleich widerlegt hat⁸¹⁸. Art 205 (ex Art 21 Abs 3 6.MwStRL) sei demnach zwar eine Ausnahme von diesem Grundsatz. Doch diese Ausnahme besteht aus Gründen der Sicherung der Steuererhebung und zur Verhinderung des Missbrauch, die in der Richtlinie anerkannt und durch sie besonders gefördert werden⁸¹⁹.

Der EuGH ist in der Entscheidung jedenfalls nicht im geringsten auf das Argument des einzigen Steuerschuldners eingegangen. Der „Grundsatz“ wurde – soweit ersichtlich – auch in keinen anderen Entscheidungen des EuGH je erwähnt. Seine Bedeutung ist daher fraglich, wenn nicht sogar zu verneinen. Denn die Auslegungskompetenz des Gemeinschaftsrechts obliegt nach Art 220 EGV den Gemeinschaftsgerichten – im besonderem dem EuGH. Anmerkungen in einem Schlussantrag durch den Generalanwalts sind ohne Bedeutung, sofern sie nicht vom EuGH übernommen werden.

5) Diskriminierungsverbot

Sowohl das steuerliche (vgl Art 90 EGV⁸²⁰) als auch das allgemeine (vgl Art 12 EGV) Diskriminierungsverbot würden durch das Gesamtschuldsystem nicht beeinträchtigt werden.

⁸¹⁵ Schlussantrag 18.3.1999, C-338/97, *Pelzl*, Slg 1999 I-3319, Rn 21.

⁸¹⁶ Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 21.

⁸¹⁷ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 26.

⁸¹⁸ Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 21, mwN.

⁸¹⁹ Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, Rn 21, mwN.

⁸²⁰ Vgl Wolffgang in *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006) Art 90 Rn 1.

Das Gesamtschuldsystem bezieht sich nämlich auch auf reine Inlandsumsätze und differenziert weder zwischen Staatsangehörigen noch in- oder ausländischen Waren bzw. Dienstleistungen.

6) Zusammenfassung

Um eine Gemeinschaftskonformität zu erzielen, muss das Gesamtschuldsystem den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, genügen⁸²¹. Der EuGH erteilt Auslegungshinweise zu diesen Grundsätzen, sowie zu den Bestimmungen der MwStSystRL. Bislang wurde jedoch noch keine Entscheidung getroffen, die über eine derartige Maßnahme im Rahmen des Art 205 MwStSystRL befunden hätte. Nach der bisherigen Rechtsprechung besteht jedenfalls ein Argumentationsspielraum, um das System der Gesamtschuld als im Rahmen des Gemeinschaftsrechts zulässig anzusehen.

III. Abgrenzung des Gesamtschuldsystems zu bestehenden Reformversuchen

In Österreich bestehen bereits mehrere Reformversuche zum Umsatzsteuerrecht. Allen voran das allgemeine Reverse-Charge System, sowie verschiedene Verrechnungsmodelle. In diesem Kapitel soll nunmehr nicht auf die Systeme im Detail eingegangen werden, vielmehr werden die wesentlichen Unterschiede zum Gesamtschuldsystem hervorgehoben.

1) Allgemeines Reverse Charge System⁸²²

Im Unterschied zum Gesamtschuldsystem sieht das allgemeine Reverse Charge System einen Übergang der Steuerschuld vom leistenden Unternehmer zum Leistungsempfänger vor. Der leistende Unternehmer wird somit völlig von seiner Steuerschuld „befreit“. Der Leistungsempfänger kann die Umsatzsteuer sofort mit den Vorsteuern verrechnen. Dadurch wird das Wesen der Mehrwertsteuer stark verändert, weil es keine Zahlungsflüsse innerhalb der Unternehmernetzwerke geben würde. Das Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug wäre damit abgeschafft. Insofern findet diese Änderung keine Deckung in der gegenwärtigen

⁸²¹ EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I- 4191, 1. Leitsatz.

⁸²² Vgl. zum System: *Achatz*, Rechtsfragen de lege ferenda zum allgemeinen Reverse Charge, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, in FS Nolz (2008) 239; *Tumpel*, Ein hybrides Mehrwertsteuersystem für Österreich und Europa, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, in FS Nolz (2008) 321; *Melhardt*, Reverse Charge – Chancen und Risiken einer generellen Änderung des MwSt-Systems, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, in FS Nolz (2008) 271.

Systematik der MwStSystRL⁸²³. Darüber hinaus besteht auch keine Rechtsgrundlage für eine Einführung eines allgemeinen Reverse Charge Systems.

Das Gesamtschuldssystem wäre hingegen ein Allphasen-netto-System mit Vorsteuerabzug⁸²⁴. Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage kann im Art 205 MwStSystRL gefunden werden.

2) Verrechnungssystem/Überrechnungssystem

Weitere Reformversuche wurden bereits 2001 von Melhardt⁸²⁵ und Mattes/Schneider⁸²⁶ vorgenommen. Diese Systeme unterscheiden sich im Detail geringfügig, sehen jedoch beide eine (fiktive) Verrechnung der Umsatzsteuer für Eingangsumsätze mit der Vorsteuer vor. Insofern bleibt der leistende Unternehmer Steuerschuldner⁸²⁷. Der Leistungsempfänger wird nur zur Abfuhr der USt verpflichtet. Abgesehen von den Bedenken gegen die Auferlegung von (Abfuhr)Pflichten gegenüber einer Person, die nicht Schuldner ist⁸²⁸, scheint auch der Einschnitt in das Recht auf dessen Vorsteuerabzug bedenklich. Denn der unternehmerische Leistungsempfänger kann seine Vorsteuer nur geltend machen, wenn er die Umsatzsteuer (elektronisch) verrechnet. Da der EuGH den Grundsatz der Neutralität und daraus resultierend das Recht auf Vorsteuerabzug als (fundamentalen) *Grundsatz* des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ansieht⁸²⁹, wirken Einschränkungen in diesem Bereich als sehr unrealistisch.

Das Gesamtschuldssystem hingegen tangiert das Recht auf Vorsteuerabzug nicht.

⁸²³ Vgl dazu bereits EINLEITUNG 1 ff.

⁸²⁴ Vgl dazu VIERTER TEIL Kapitel C II 3, 182 f.

⁸²⁵ Nolz/Melhardt/Waldecker, Konzept einer grundlegenden Reform der Umsatzsteuer, in Achatz/Tumpel (Hrsg), USt im elektronischen Zeitalter (2002) 17.

⁸²⁶ Vgl Mattes, Nochmals: Entfall der Vorsteuer in der Unternehmernetz. Eine Lösung auf Basis moderner Kommunikationstechnologie – Reformdiskussion, SWK 2001 S 616; ebenso Mattes, Elektronische Umsatzsteuerverrechnung eliminiert den Umsatzsteuerbetrug: Das Mattes-Schneider Modell, FJ 2006, 321.

⁸²⁷ Vgl Nolz/Melhardt/Waldecker, Konzept einer grundlegenden Reform der Umsatzsteuer, in Achatz/Tumpel (Hrsg), USt im elektronischen Zeitalter (2002) 17 (23).

⁸²⁸ Vgl dazu DRITTER TEIL Kapitel A III 3b 130 f.

⁸²⁹ Vgl EuGH 10.7.2008, C-25/07, Sosnowska, Slg 2008 I-, Rn 14, mwN.

IV. Vorteile und Problemfelder des Gesamtschuldsystems im Überblick

1) Vorteile

Die Vorteile des Gesamtschuldsystems sind gleichzeitig dessen Ziel bzw Zweck:

- Die Eliminierung von Karussellbetrug und Steuerausfällen infolge Insolvenz, weil die Person des Abfuhrverpflichteten und des Vorsteuerabzugsberechtigten ident sind⁸³⁰.
- Beibehaltung des Alphasensystems, da eine Erhebung der USt nach wie vor auf jeder Leistungsstufe erfolgt⁸³¹
- Weiterer positiver Nebeneffekt wäre die (mögliche) Abschaffung von derzeit bestehenden inländischen Reverse-Charge Systemen, die mit der Einführung des Gesamtschuldsystems überflüssig wären
- Gemeinschaftsrechtskonformität⁸³²

2) Problemfelder

Wie in jedem neuen System könnten auch beim Gesamtschuldsystem gewisse Problemfelder nicht ausgeschlossen werden:

- Identifizierung des Abnehmers als Unternehmer⁸³³.
- Erweiterte Berichtspflichten für Unternehmer (zusammenfassende Meldungen)⁸³⁴.
- Da Umsätze zwischen Unternehmern und Umsätze zwischen Unternehmern und Privaten in Zukunft verschieden behandelt werden würden, käme es zu einem hybriden MwSt-System.
- Auswirkungen auf den Cashflow der Unternehmer und des Staates⁸³⁵.

⁸³⁰ Vgl Vierter Teil Kapitel A I, 156.

⁸³¹ Vgl Vierter Teil Kapitel C II 3, 182 f.

⁸³² Vgl Vierter Teil Kapitel C 177 ff.

⁸³³ Vgl dazu die Vertrauensschutzregelung, Vierter Teil Kapitel A II 3, 163 ff.

⁸³⁴ Vgl Vierter Teil Kapitel C I 2c 111179 f.

⁸³⁵ Die Finanzierungsfunktion der Entgeltsvereinnahmung inklusive USt für den Vorsteuerbereich des Leistenden wäre in einem durchgängigen Gesamtschuldsystem mit allgemeiner Nettoverrechnung nach nicht (mehr) erforderlich.

- Sowie die Möglichkeit für neue Betrugsrisiken, welche wohl nie völlig eliminiert werden können (zB Risiko des unbelasteten Letztverbrauchs).

D. Zusammenfassung

Das Gesamtschuldsystem verfolgt den Zweck, Karussellbetrüge und Steuerausfälle infolge Insolvenz zu verhindern. Dieses Ziel soll durch die Einführung eines Gesamtschuldverhältnisses zwischen leistenden Unternehmer und Leistungsempfänger erreicht werden. Das System kommt jedoch nur zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person mit UID ist.

Gleichzeitig mit dem Entstehen des Gesamtschuldverhältnisses entsteht sodann eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers. Dieser hat die USt vom Preis einzubehalten und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Da und sofern für den Leistungsempfänger gleichzeitig das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wird er seiner Abfuhrverpflichtung auch nachkommen. Die Person des Abfuhrverpflichteten und des Vorsteuerabzugsberechtigten sind ident, obwohl das Allphasensystem der Mehrwertsteuer beibehalten wird.

Gegen das Gesamtschuldsystem bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, der solches rechtfertigt. Gemeinschaftsrechtlich basiert das Gesamtschuldsystem auf Art 205 MwStSystRL und entspricht den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts zu denen ua die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören.

Natürlich kann auch im Gesamtschuldsystem die Gefahr von betrügerischen Aktivitäten nicht ausgeschlossen werden. Organisiertes Verbrechen – wie beispielsweise der Karussellbetrug - agiert europaweit und ist bestens organisiert, informiert und ausgerüstet. Durch gesetzliche Maßnahmen im UStG kann derartigen Betrügern nie Einhalt geboten werden. Eine Überregulierung von Steuergesetzen würde nur den redlichen Unternehmer mit unvermeidbarem, administrativen Aufwand belasten. Verbrecher hingegen würden immer wieder Möglichkeiten finden, um zu Steuern zu hinterziehen. Daher können gesetzliche Maßnahmen immer nur einen Ansatz im Kampf gegen MwSt-Betrug sein. Ein weiterer liegt in verschärften strafrechtlichen Maßnahmen und internationaler Verfolgung derartiger Betrüger. Allerdings wäre ein Gesamtschuldsystem schon zufolge der Nettoverrechnung innerhalb der Unternehmerkette wesentlich betrugsresistenter als die gegenwärtige Bruttoverrechnung.

ZUSAMMENFASSUNG

Eine Gesamtschuld im Steuerrecht liegt vor, wenn nach dem jeweiligen Abgabengesetz die Abgabe von mehreren Personen geschuldet wird. Die Gesamtschuldner sind Mitschuldner zur ungeteilten Hand (§ 6 BAO). Der Fiskus kann als Gläubiger grundsätzlich wählen, an welchen von mehreren Gesamtschuldnern er sich halten will. Er ist dabei jedoch an pflichtgemäßes Ermessen gebunden⁸³⁶.

Haften im steuerrechtlichen Sinn bedeutet – im Gegensatz zum Zivilrecht – das Einstehenmüssen für eine fremde Schuld. Die Haftung setzt die Verwirklichung des Steuertatbestandes und des Haftungstatbestandes voraus. Der persönlich Haftende wird erst durch die Geltendmachung der Haftung zum (Gesamt)schuldner (§ 7 Abs 1 BAO)⁸³⁷.

Die Auslegung der MwStSystRL obliegt den Gemeinschaftsgerichten, die sich verschiedener Methoden bedienen. Bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts kommen den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts, als auch den spezifischen Rechtsgrundsätzen des Mehrwertsteuerrechts, große Bedeutung zu⁸³⁸.

Art 205 stellt eine Maßnahme zur Bekämpfung von Steuerausfällen dar. Art 205 MwStSystRL sieht eine universelle Ermächtigung für die Erlassung von gesamtschuldnerischen Maßnahmen für sämtliche Tatbestände der Art 193 ff der MwStSystRL vor. Unter der in Art 205 MwStSystRL angesprochenen „anderen Person“ ist jedenfalls der Leistungsempfänger bzw der leistende Unternehmer (bei Anwendung des Reverse Charge Systems) zu verstehen.

Die MwStSystRL spricht in Art 205 von „gesamtschuldnerisch zu entrichten“ bzw in der englischen Sprachfassung von „jointly and severally liable“. Durch Art 205 soll den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben werden, nationale Bestimmungen einzuführen, welche es der Abgabenbehörde erlauben, neben dem Steuerschuldner eine andere Person zur „Entrichtung“ der Steuer zu verpflichten. Dies kann einerseits durch eine Gesamtschuldnerschaft oder durch eine Haftung umgesetzt werden. Die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts müssen jedoch stets gewahrt werden⁸³⁹.

Gegen die sog „Haftungsbestimmung“ § 27 Abs 4 öUStG bestehen gemeinschaftsrechtliche Bedenken. Da die Bestimmung primär eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers vorsieht, kann sie nicht auf Art 205 MwStSystRL basieren. Weitere Pflichten dürfen gem Art 273 nur für Steuerschuldner vorgesehen werden. Der

⁸³⁶ Vgl ERSTER TEIL Kapitel C I 1, 15.

⁸³⁷ Vgl ERSTER TEIL Kapitel C I 2, 16.

⁸³⁸ Vgl ZWEITER TEIL Kapitel A 28 ff.

⁸³⁹ Vgl ZWEITER TEIL Kapitel B I 4, 84 ff.

Leistungsempfänger ist jedoch zum Zeitpunkt, wo ihn die Einbehaltungs- und Abfuhrpflicht trifft, nicht einmal persönlich Haftender, geschweige denn Steuerschuldner. ISd Rechtssicherheit und Rechtsklarheit täte der Gesetzgeber gut daran § 27 Abs 4 abzuschaffen und durch einen allgemeinen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger zu ersetzen⁸⁴⁰.

Die Haftungsbestimmungen in § 19 Abs 1, 1b – 1d scheinen sowohl verfassungsrechtlich als auch gemeinschaftsrechtlich bedenklich. Im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung kann und muss die Bestimmung jedoch im Einklang mit den Zielen der MwStSystRL und vor allem nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts angewendet werden⁸⁴¹.

Die Gesamtschuldnerschaft in § 19 Abs 1a dritter Satz ist verfassungsrechtlich unbedenklich. Auch gemeinschaftsrechtlich findet die Gesamtschuldnerschaft Deckung in Art 205 MwStSystRL. Bei der Ermessensentscheidung kann und muss die Behörde jedoch richtlinienkonform vorgehen und die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind, beachten⁸⁴².

Um Karussellbetrüge und Steuerausfälle infolge Insolvenz zu verhindern, könnte ein Gesamtschuldsystem eingeführt werden. Dabei würden leistender Unternehmer und Leistungsempfänger mit Ausführung der Leistung zu Gesamtschuldnern. Den Leistungsempfänger würde gleichzeitig mit Tatbestandsverwirklichung eine Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung der auf den Umsatz entfallenden Steuer treffen. Da der Leistungsempfänger – bei Vorliegen der Voraussetzungen – ein Recht auf Vorsteuerabzug hat, wäre die Person des Abfuhrverpflichteten und des Vorsteuerabzugsberechtigten ident⁸⁴³.

Gegen das Gesamtschuldsystem bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Gemeinschaftsrechtlich basierte das Gesamtschuldsystem auf Art 205 MwStSystRL und entspräche den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts⁸⁴⁴.

Das Gesamtschuldsystem stellt eine Möglichkeit zur Betrugsbekämpfung in der Umsatzsteuer dar. Andere Maßnahmen, wie verbesserter Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten und strengere finanzstrafrechtliche Verfolgung von Betrügern, wären kumulativ zu einer Systemänderung jedenfalls erforderlich.

⁸⁴⁰ Vgl DRITTER TEIL Kapitel A III 128 ff.

⁸⁴¹ Vgl DRITTER TEIL Kapitel B I 135 ff.

⁸⁴² Vgl DRITTER TEIL Kapitel B II 148 ff.

⁸⁴³ Vgl Vierter TEIL Kapitel A 156 ff.

⁸⁴⁴ Vgl Vierter TEIL Kapitel B und C 175 ff.

LEBENSLAUF

CAROLINE VERONIKA KINDL

Geboren am 18. August 1982 in Schwaz in Tirol.

I. Ausbildung

Derzeit	Doktoratsstudium der Rechtswissenschaften
2002 – 2006	Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Wien (Mag. iur. April 2006)
2004	Austauschsemester mit Joint Study Programm an der Macquarie University Sydney
2001 – 2002	Internationale Sprachschule in Barcelona/Spanien
Juni 2001	Matura an der HTL für Hochbau in Innsbruck, mit gutem Erfolg

II. Berufliche Tätigkeiten

seit Aug 2006	Assistentin in Ausbildung am Institut für Finanzrecht
Mrz 2005 - Jun 2006	Trainee bei Dorda, Brugger und Jordis, Rechtsanwälte GmbH im Team von Dr Theresa Jordis
Okt 2003 - Jun 2004	Kanzleihilfskraft bei Dorda, Brugger und Jordis, Rechtsanwälte GmbH
Juni 2003	Kanzleihilfskraft bei Doralt, Seist, Csoklich, Rechtsanwälte OEG

III. Forschungsschwerpunkt

Europäisches Steuerrecht, Umsatzsteuerrecht

IV. Publikationen

1) Lehrbehelfe

Mitherausgeberin, Orac-Steuerskripten, LexisNexis, Wien 2008 (Reihe umfasst derzeit: ESt, KöSt, USt, BAO, Verbrauchsteuern und Umweltafgaben)

Mitherausgeberin und Mitautorin, Umsatzsteuer Orac-Steuerskript, LexisNexis, Wien 2008

Skript für Umsatzsteuer Kompakt – Das Hörbuch, Linde, Wien 2007

Mitautorin, Umsatzsteuer Kompakt, Linde, Wien 2007

Mitautorin, Steuerrecht - graphisch dargestellt, LexisNexis, Wien 2006

2) Beiträge in Zeitschriften und Büchern:

Ort von Dienstleistungen in *Achatz/Tumpel* [Hrsg] Umsatzsteuertagung 2008

Unternehmer ist nicht gleich Unternehmer, ÖStZ 2008, 583

Steuersatz von 5% auf Lebensmittel möglich, SWK 26/2008 T 167

Einladungen zu Sport-, Unterhaltungs- oder Kulturveranstaltungen, SWK 19/2008 S 534

Öko-Steuer: Kaum Lenkungseffekte Doppelter Malus für Diesel?, Die Presse – Rechtspanorama vom 5.2.2008

Mitautorin, Introduction to the European Internal Market, Frontiers in Finance and Economics, FFE December 2007 Vol 4 No 2

Unzulässige Anerkennung von Telefaxrechnungen zum Vorsteuerabzug, SWK 12/2007 S 411

Umsatzsteuerbefreiung für Eurofighter europarechtswidrig?, RdW 5/2007, 306

Zum Verzicht auf die Steuerfreiheit eines Umsatzes, SWK 22/2007 S 634

3) Sonstige wissenschaftliche Arbeiten

Dissertantenseminar aus Finanzrecht, Umsatzsteuerbefreiung für Eurofighter, SS 2007

Dissertantenseminar aus Europarecht, Die europäische Datenschutzrichtlinie, Umsetzung und Problemfelder, SS 2006

Diplomandenseminar aus Europarecht, Die geplante Dienstleistungsrichtlinie, Rechtsfragen und Problemfelder, WS 2005

Research Paper, The Future of the Principle of non-intervention, WS 2004

V. Vorträge

Ort von Dienstleistung bei B2C-Umsätzen, Umsatzsteuertagung 2008, Linz, Oberösterreich, 19.11.2008

KFZ-Steuerbetrug, Bundesfinanzakademie, Graz, Steiermark, 13.11.2008

Entwicklungen im Mehrwertsteuerrecht, BDO Auxillia Treuhand GmbH, Wien, 23.9.2008

Gesamtschuld und Haftung in der Umsatzsteuer - ein neues Umsatzsteuermodell, 17. Österreichischer Steuerrechtstag, Innsbruck, Tirol am 24.05.2008

Umsatzsteuerbefreiung für Eurofighter europarechtswidrig?, 16. Österreichischer Steuerrechtstag, Rust, Burgenland, 12.05.2007

QUELLENVERZEICHNIS

A. Literatur

I. Österreichische Literatur

1) Kommentare, Lehrbücher, Monographien, Beiträge in Sammelwerke

Achatz, der Vorrang des Gemeinschaftsrechtes im Umsatzsteuerrecht – Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Grundlagen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 21

Achatz, Fachwörterbuch zum Steuerrecht (2007)

Achatz, Rechtsfragen de lege ferenda zum allgemeinen Reverse Charge, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, in FS Nolz (2008) 239

Achatz/Tumpel (Hrsg), USt im elektronischen Zeitalter (2002)

Arnold, Schuld und Haftung im Steuerrecht (2000)

Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-Kommentar (2006)

Berka, Die Grundrechte, Grundfreiheiten und Menschenrechte in Österreich (1999)

Brockhaus die Enzyklopädie, 8., 9. und 19. Band.

Doralt, EStG Kommentar

Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II⁵ (2006)

Haunold in *Gasser/Lang/Lechner*, EU-Nachbar 125

Holoubek, Zur Begründung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – verwaltungs-, verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Aspekte, in *Griller/Korinek/Potacs* (Hrsg), Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, in FS Heinz Peter Rill (1995) 145

Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007)

Kolacny/Caganek, UStG 1994³ (2005)

Kolacny/Mayer, UStG 1972

Kopecky, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht (1971)

Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II¹³ (2007)

Kranich/Siegl/Waba, Mehrwertsteuer-Handbuch zum UStG 1972⁵ (1988)

Kuttin/Berger, Das Mehrwertsteuerepaket – Ort der Dienstleistung, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, in FS Nolz (2008) 249

Lang, Steuerschuld und Haftung auf dem Gebiet der Kapitalertragssteuer, in *Tanzer* (Hrsg), Die BAO im 21. Jhdt, in FS Stoll (2005) 167

Lecheler, Neue allgemeine Rechtsgrundsätze im Gemeinschaftsrecht?, in *Reichelt* (Hrsg)

Vorlesungen und Vorträge Ludwig Boltzmann Institut für Europarecht, Heft 19 (2004) 1

Lohse, Der Neutralitätsgrundsatz: Begriff, Rechtsgrundlagen und Wirkungsweise, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001) 47

Mang, Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vs Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 ff BAO, in *Althuber/Toifl* (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 91

Melhardt, Reverse Charge – Chancen und Risiken einer generellen Änderung des MwSt-Systems, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, in FS Nolz (2008) 271

Nolz/Melhardt/Waldecker, Konzept einer grundlegenden Reform der Umsatzsteuer, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), USt im elektronischen Zeitalter (2002) 17

Öhlinger, Verfassungsrecht⁷ (2007)

Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch³

Rau/Dürrwächter, UStG⁸

Reeger/Stoll, BAO 1969

Reichelt, Europarecht – Einführung und Grundsatzjudikatur (2002)

Ritz, BAO Kommentar³ (2005)

Ruppe, UStG-Kommentar³ (2005)

Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007)

Staringer in *Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 123

Stoll, BAO Kommentar (1994)

Stoll, Ermessen im Steuerrecht (2001)

Stoll, Steuerschuldverhältnis (1972)

Tanzer/Unger, BAO 2007

Tumpel, EG-rechtliche Rahmenbedingungen einer Reform des Umsatzsteuersystems, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg) USt im elektronischen Zeitalter (2002)

Tumpel, Ein hybrides Mehrwertsteuersystem für Österreich und Europa, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, in FS Nolz (2008) 321

Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997)

2) Beiträge in Zeitschriften

Achatz, Gutglaubensschutz beim Vorsteuerabzug auch bei unrichtiger Rechnungsadresse, SWK 2008 S 86

Achatz, ÖStZ 1989, 255

Aigner, Zur Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer, SWK 2008 S 675

Die Presse, EU hofft: Bankgeheimnis endet 2011 (4.4.2008)

- Die Presse*, EU hofft: Bankgeheimnis endet 2011 (4.4.2008)
- Die Presse*, Österreich beharrt auf Mehrwertsteuer-Projekt (3.3.2008)
- Die Presse*, Österreichs Traum vom Steuerpionier zu Ende (15.5.2008)
- Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 296
- Haunold/Staringer*, ÖStZ 1995, 37
- Kilches*, Erstattung EU-widrig erhobener Abgaben, *Ecolex* 2000, 143
- Kindl*, Unternehmer ist nicht gleich Unternehmer, ÖStZ 2008, 583
- Kopecky*, Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, 30ff.
- Kuhn*, ÖGWTZ 1995/3, 8
- Kuhn/Rief*, SWK 1995 A 477
- Macher*, SWI 1996, 212
- Mattes*, Elektronische Umsatzsteuerverrechnung eliminiert den Umsatzsteuerbetrug: Das Mattes-Schneider Modell, FJ 2006, 321
- Mattes*, Elektronische Umsatzsteuerverrechnung eliminiert den Umsatzsteuerbetrug: Das Mattes-Schneider Modell, FJ 2006, 321
- Mattes*, Nochmals: Entfall der Vorsteuer in der Unternehmerkette. Eine Lösung auf Basis moderner Kommunikationstechnologie – Reformdiskussion, SWK 2001 S 616
- Pernegger*, Gesamtschuldnerische Haftung als Maßnahme gegen den Umsatzsteuerbetrug, ÖStZ 2007, 12
- Pichler*, Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen: Neue Vorschriften über den Leistungsort, SWI 2008, 266
- Ritz*, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs 2 ErbStG, ÖStZ 1991, 93
- Ritz*, ÖStZ 2000, 359
- Schuchter*, Umsatzsteuer: Übergang der Steuerschuld – Steuerbefreiung – Haftung, VWT 1999, H 6, 19
- Stangl*, Heranziehung der Kreditinstitute zur Einhebung der SpESt verfassungswidrig, *ecolex* 2000, 672
- Staringer in Achatz*, *Praxisfragen zum UStG 1994 (1995)* 123
- Wirtschaftsblatt*, Österreichs Traum vom Steuerpionier ist zu Ende (15.5.2008)
- Wolf*, SWK 1996 A 357

II. Ausländische Literatur

1) Kommentare, Lehrbücher, Monographien, Sammelwerke

Anweiler, Die Auslegungsmethoden des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (1997)

Becker/Riewald/Koch, Die Reichsabgabenordnung (1963)

Becksches Steuerlexikon, Edition 3/08

Birkenfeld, USt-Handbuch, Loseblattsammlung

Groussot, General Principles of Community Law (2006)

Hannes, Haftung und Gesamtschuld im Steuerrecht – Eine Untersuchung der Haftungs- und Gesamtschuldtatbestände im Steuerrecht auf ihre Ordnungspfinzipien (Dissertation 1974)

Jacoby, Allgemeine Rechtsgrundsätze (1997)

Kilches, Sammlung des Europäischen Mehrwertsteuerrechts (1998)

Lauter, Die Gesamtschuld im Steuerrecht (Diss 1966)

Lenz/Borchardt (Hrsg), EUV/EGV⁴ (2006)

Lyons, Tax Glossary (1992)

Pahlke/König (Hrsg) Abgabenordnung-Kommentar (2004)

Plückebaum/Malitzky/Widmann, Umsatzsteuergesetz¹⁰, Loseblattsammlung

Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar (April 2007)

Reiß/Krausel/Langer, Umsatzsteuergesetz – Kommentar (2006)

Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte (2001)

2) Beiträge in Zeitschriften

Hahne, Haftung für Umsatzsteuer, UR 2006/6, 410

Harder, das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung, DB 1988, 2022

Michel, Unternehmereigenschaft bei der Bestimmung des Leistungsortes im Umsatzsteuerrecht, BB 2008, 1936

Monatsbericht des BMF Deutschland – Januar 2006, 45

Monfort, MwSt-Paket: Die Änderungen ab 2010 im Überblick, DStR 2008/27, 1261

Nieskens, Gemeinschaftsrechtliche Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung, UR 2008/18, 677

Wagner, UVR 1996, 395

Weerth, Rückwirkende EuGH-Urteile und Bestandskraft von Steuerbescheiden, DStR 2008, 1669

Weiß, Anmerkung zu EuGH-Urteil, UR 1997/7, 265

III. Dokumente der EU

Kom 2007/758 endgültig, Mitteilung der Kommission an den Rat zu einigen Kernfragen im Zusammenhang mit der Entwicklung einer MwSt- Betrugsbekämpfungsstrategie in der EU vom 23.11.2007

Kom 2007/380 endgültig, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze vom 5.7.2007

Sonderbericht Nr 8/2007 des Rechnungshofs v 25.1.2008, ABl C 20 S 1

Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl L 44 S 11

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347 vom 11.12.2006 S 1

Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24.7.2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen, ABl L 221 vom 12.8.2006 S 9

Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17.10.2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, ABl L 269 vom 21.10.2000 S 44

Richtlinie 1999/59/EG des Rates vom 17.6.1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, ABl L 162 vom 26.6.1999 S 63

Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl L 145 S 1

IV. Internetseiten

Beilage 1 zur Sitzung der Arbeitsgruppe Umsatzsteuer/Verbrauchssteuer/Zoll des Fachsenats für Steuerrecht vom 8.2.2008 (inoffizielles Dokument)

Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union,
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_de.htm
(2008)

ECOFIN Schlussfolgerungen,
http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf
(5.6.2007)

ECOFIN, Oral Report by the Commission on Conventional measures,
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/ECOFIN_report14-05-08.pdf (14.5.2008)

HM Revenue & Customs, Measuring Indirect Tax Losses – 2006,
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb

[=true&_pageLabel=pageExcise>ShowContent&id=HMCE_PROD_010988&propertyType=document](#) (Dezember 2006)

International VAT Association, Combating VAT fraud in the EU – the way forward, unter: http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf (März 2007)

Konferenz zum Thema MwSt-Betrug in Brüssel, Reden und Arbeitsdokumente siehe unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/archive/news/2007/article_3857_de.htm (29.3.2007)

PWC, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, 5, direkt abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (20.6.2007)

B. Entscheidungen

I. EuGH und Schlussanträge

EuGH 6.11.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000

EuGH 10.7.2008, C-25/07, *Sosnowska*, Slg 2008 I-00000

Schlussantrag 17.6.2008, C-291/07, *TRR Trygghetsradet*, Slg 2008 I-00000

EuGH 22.5.2008, C-162/07, *Ampliscientifica*, Slg 2008 I-00000

EuGH 8.5.2008, C-95/07, *Ecotrade*, Slg 2008 I-00000

EuGH 10.4.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-00000

EuGH 3.4.2008, C-442/05, *Torgau-Westelbien*, Slg 2008 I-00000

EuGH 13.3.2008, C-437/06, *Securenta*, Slg 2008 I-00000

EuGH 21.2.2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008 I-00000

EuGH 18.12.2007, C-368/06, *Cedilac*, Slg 2007 I-12327

Schlussantrag 13.12.2007, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg 2008 I-00000

Schlussantrag 25.10.2007, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008 I-00000

EuGH 11.10.2007, C-283/06, *Kögaz*, Slg 2007 I-8463

EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Collée*, Slg 2007 I-7861

EuGH 27.9.2007, C-146/05, *Collée*, Slg 2007 I-7861

EuGH 27.9.2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007 I-7797

EuGH 28.6.2007, C-363/05, *JP Morgan*, Slg 2007 I-5517

Schlussantrag 29.3.2007, C-97/06, *Navicon*, Slg 2007 I-8755

EuGH 15.3.2007, C-35/05, *Reemtsma*, Slg 2007 I-2425

Schlussantrag 15.2.2007, C-411/05, *Palacios de la Villa*, Slg 2007 I-8531

Schlussantrag 25.1.2007, C-278/05, *Robins*, Slg 2007 I-1053

Schlussantrag 11.1.2007, C-184/05, *Twoh International*, Slg 2007 I-7897

- Schlussantrag 11.1.2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007 I-7797
- EuGH 28.9.2006, C-128/05, *Kom/Österreich*, Slg 2006, I-9265
- EuGH 14.9.2006, C-181/04, *Elmeka NE*, Slg 2006 I-8167
- Schlussantrag 7.9.2006, C-369/04, *Hutchison*, Slg 2007 I-5247
- EuGH 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006 I-6161
- Schlussantrag 22.6.2006, C-228/05, *Stradasfalti*, Slg 2006 I-8391
- Schlussantrag 8.6.2006, C-35/05, *Reemtsma*, Slg 2007 I-2425
- EuGH 8.6.2006, C-106/05, *LuP*, Slg 2006 I-5123
- EuGH 8.6.2006, C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Slg 2006 I-4999
- EuGH 11.5.2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I-4191
- EuGH 4.5.2006, C-169/04, *Abbey National*, Slg 2006 I-4027
- Schlussantrag 27.4.2006, C-128/05, *Kom/Österreich*, Slg 2006 I-9265
- Schlussantrag 14.3.2006, C-475/03, *Banca popolare*, Slg 2006 I-9373
- EuGH 26.1.2006, C-533/03, *Kom/Rat der Europäischen Union*, Slg 2006 I-1025
- EuGH 12.1.2006, C-246/04, *Turn- und Sportunion Waldburg*, Slg 2006 I-589
- Schlussantrag 15.12.2005, C-443/04, *Solleveld*, Slg 2006 I-3617
- Schlussantrag 7.12.2005, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006 I-04191
- EuGH 21.7.2005, C-349/03, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2005 I-7321
- EuGH 16.6.2005, C-105/03, *Pupino*, Slg 2005, I-5285
- EuGH 26.4.2005, C-376/02, *Goed Wonen*, Slg 2005 I-3445
- Schlussantrag 12.4.2005, C-495/03, *Intermodal*, Slg 2005 I-8151
- Schlussantrag 7.4.2005, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006 I-1609
- Schlussantrag 17.3.2005, c-475/03, *Banca popolare*, Slg 2006 I-9373
- Schlussantrag 10.3.2005, C-204/03, *Kom/Spanien*, Slg 2005 I-8389
- Schlussantrag 16.2.2005, C-354/03, *Optigen*, Slg 2006 I-483
- Schlussantrag 14.12.2004, C-33/03, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2005, I-1865
- Schlussantrag 23.11.2004, C-412/03, *Scandic Gasabäck*, Slg 2005 I-743
- EuGH 5.10.2004, C-397/01, *Pfeiffer ua*, Slg 2004, I-8835
- EuGH 1.4.2004, C-90/02, *Bockemühl*, Slg 2004 I-3303
- EuGH 3.3.2004, C-395/02, *Transport Service*, Slg 2004 I-1991
- EuGH 6.11.2003, C-45/01, *Christoph-Dornier-Stiftung*, Slg 2003 I-12911
- Schlussantrag 16.10.2003, C-152/02, *Terra*, Slg 2004 I-5583

Schlussantrag 25.9.2003, C-397/01, *Pfeiffer ua*, Slg 2004 I-8835
 EuGH 27.2.2003, C-327/00, *Santex*, Slg 2003 I-1877
 EuGH 11.7.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325
 Schlussantrag 16.5.2002, C-269/00, *Seeling*, Slg 2003 I-4101
 Schlussantrag 24.1.2002, C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg 2002 I-6325
 EuGH 17.5.2001, C-322/99, *Fischer*, Slg 2001 I-4049
 Schlussantrag 14.12.2000, C-322/99, *Fischer*, Slg 2001 I-4049
 EuGH 19.9.2000, C-177/99, *Ampafrance SA*, Slg 2000 I-7013
 EuGH 12.9.2000, C-359/97, *Kom/Vereinigtes Königreich*, Slg 2000 I-6355
 EuGH 29.6.2000, C-455/98, *Salumets*, Slg 2000 I-4993
 EuGH 8.6.2000, C-400/98, *Breitsohl*, Slg 2000 I-4321
 EuGH 8.6.2000, C-396/98, *Schloßstraße*, Slg 2000 I-4279
 Schlussantrag 25.5.2000, C-76/99, *Kom/Frankreich*, Slg 2001 I-249
 EuGH 16.5.2000, C-78/98, *Preston*, Slg 2000 I-3201
 EuGH 9.3.2000, C-437/97, *Wein & Co*, Slg 2000 I-1157
 Schlussantrag 1.7.1999, C-437/97, *Wein & Co*, Slg 2000 I-1157
 Schlussantrag 18.3.1999, C-338/97, *Pelzl*, Slg 1999 I-3319
 EuGH 11.6.1998, C-361/96, *Grandes sources*, Slg 1998 I-3495
 Schlussantrag 30.4.1998, C-181/97, *Kooy*, Slg 1999 I-483
 Schlussantrag 12.2.1998, C-361/96, *Société générale*, Slg 1998 I- 03495
 EuGH 18.12.1997, C-286/94, *Molenheide*, Slg 1997 I-7281
 Schlussantrag 20.3.1997, C-286/94, *Molenheide*, Slg 1997 I-7281
 EuGH 6.3.1997, C-167/95, *Linthorst*, Slg 1997 I-1195
 EuGH 14.1.1997, C-192/95, *Comateb*, Slg 1997 I-165
 EuGH 24.10.1996, C-317/94, *Elida Gibbs*, Slg 1996 I-5339
 EuGH 24.10.1996, C-217/94, *Eismann*, Slg 1996 I-5287
 EuGH 20.6.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, Slg 1996 I-3013
 EuGH 13.3.1996, C-30/89, *Kom/Frankreich*, Slg 1990 I-691
 EuGH 11.8.1995, C-216/97, *Gregg*, Slg 1999 I-2341
 Schlussantrag 13.7.1995, C-144/94, *Ufficio Iva*, Slg 1995, I-3653
 EuGH 14.7.1994, C-91/92, *Faccini Dori*, Slg 1994, I-3325,
 EuGH 26.4.1994, C-228/92, *Roquette Freres*, Slg 1994 I-1445
 EuGH 15.12.1993, C-63/92, *Lubbock Fine*, Slg 1993 I-6665

- EuGH 20.10.1993, C-10/92, *Balocchi*, Slg 1993 I-5105
- EuGH 2.8.1993, C-111/92, *Lange*, Slg 1993 I-4677
- EuGH 25.5.1993, C-193/91, *Mohsche*, Slg 1993 I-2615
- Schlussantrag 10.11.1992, C-193/91, *Mohsche*, Slg 1993 I-2615
- EuGH 6.5.1992, C-20/91, *de Jong*, Slg 1992 I-2847
- EuGH 31.3.1992, C-200/90, *Denkavit*, Slg 1992 I-2217
- EuGH 20.6.1991, C-60/90, *Polysar*, Slg 1991 I-3111
- EuGH 26.2.1991, C-292/89, *Antoniessen*, Slg 1991 I-745
- EuGH 13.11.1990, C-106/89, *Marleasing*, Slg 1990, I-4135
- EuGH 13.12.1989, C-342/87, *Genius Holding*, Slg 1989, 4227
- EuGH 14.7.1988, 123/87, *Jeunehomme*, Slg 1988, 4517
- EuGH 12.7.1988, 138/86, *Direct Cosmetics*, Slg 1988, 3937
- EuGH 29.6.1988, 300/86, *Van Landschoot*, Slg 1988, 3443
- EuGH 24.3.1988, 104/86, *Kom/Italien*, Slg 1988, 1799
- Schlussantrag 24.3.1988, 10/87, *Queen*, Slg 1988, 3281
- EuGH 15.12.1987, 326/85, *Kom/Niederlande*, Slg 1987, 5091
- EuGH 15.1.1987, 253/84, *GAEC/Rat und Kom*, Slg 1987, 123
- EuGH 26.2.1986, 152/84, *Marshall*, Slg 1986, 723
- EuGH 15.1.1986, 41/84, *Pinna*, Slg 1986, 1
- EuGH 12.12.1985, 165/84, *Krohn*, Slg 1985, 3997
- EuGH 14.2.1985, 268/83, *Rompelman*, Slg 1985, 655
- EuGH 30.1.1985, 143/83, *Kom/Dänemark*, Slg 1985, 427
- EuGH 10.4.1984, 324/82, *Kom/Belgien*, Slg 1984, 1861
- EuGH 10.4.1984, 14/83, *Von Colson und Kamann*, Slg 1984, 1891
- EuGH 5.5.1982, 15/81, *Schul*, Slg 1982, 1409
- EuGH 15.10.1980, 109/79, *Maiseries de Beauce*, Slg 1980, 2883
- EuGH 5.10.1980, 4/79, *Providence Agricole de la Champagne*, Slg 1980, 2823
- EuGH 27.2.1980, 168/78, *Kom/Frankreich "Brandwein"*, Slg 1980, 347
- EuGH 19.10.1977, 117/76, *Ruckdeschel*, Slg 1977, 1753
- Schlussantrag 13.7.1971, 5/71, *Aktien-Zuckerfabrik Schöppenstedt*, Slg 1971, 975
- EuGH 4.4.1968, 34/67, *Gebrüder Lück*, Slg 1968, 363
- EuGH 1.6.1961, 15/60, *Simon*, Slg 1961, 225
- EuGH 12.7.1957, 7/56, 3/57 bis 7/57, *Dineke Algera gegen Gemeinsame Versammlung*, Slg

1957, 91

II. VfGH

VfGH 16.12.2004, B 1575/03

VfGH 29.11.2000, B 1735/00

VfGH 15.3.2000, G 141/99 – G 150/99

VfGH 4.12.1995, B 1404/95

VfGH 13.12.1994, G 227/93

VfGH 13.10.1993, G 4/93

VfGH 20.6.1991, G 3/91

VfGH 5.12.1988, G 82/88

VfGH 26.2.1988, B 597/87

VfGH 5.10.1987, G 41/87

VfGH 10.10.1984, B 187/80

VfGH 7.3.1984, B 399 f/82

VfGH 29.6.1977, G 13/77

VfGH 30.11.1972, B 221/72.

VfGH 26.9.1969, B 213/68

VfGH 30.6.1966, G 6/66

VfSlg 7158/1973, 7975/1977.

VfSlg 6903/1972

VfSlg 5318/1966.

III. VwGH

VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108

VwGH 28.1.2005, 2002/15/0157

VwGH 19.12.2002, 99/16/0405

VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606

VwGH 30.3.2000, 97/16/0189

VwGH 26.6.1997, 96/16/0137

VwGH 24.2.1997, 96/17/0066

VwGH 23.1.1997, 95/15/0173

VwGH 28.5.1993; 92/17/0293

VwGH 30.7.1992. 89/17/0106, 0107

VwGH 23.4.1992, 90/16/0196
VwGH 27.9.1990, 89/16/0225
VwGH 25.6.1990, 89/15/0119
VwGH 29.9.1989, 87/17/0325
VwGH 28.6.1989, 88/16/0210
VwGH 27.6.1989, 89/14/0113
VwGH 20.4.1989, 89/16/9-11
VwGH 30.3.1989, 88/16/0239
VwGH 25.1.1989, 87/13/0117.
VwGH 12.12.1988, 88/15/0017
VwGH 29.4.1988, 87/17/0313
VwGH 16.2.1988, 87/14/0059
VwGH 2.7.1987, 87/16/0052
VwGH 25.5.1987, 86/15/46
VwGH 28.5.1986, 85/13/0174
VwGH 8.5.1980, 2085/79
VwGH 31.10.1979, 1817/78
VwGH 8.11.1978, 1199/78

IV. Andere

Niedersächsisches FG 10.2.2005, 11 K 628/02, DStRE 2005, 905
BFH 13.1.2005, V R 12/02
Court of Appeal 30.7.2004, [2004] EWCA (Civ) 1020, Case No: C3/2004/0788
BFH 17.6.2004 V R 61/00, DStRE 2004/19, 1176
BFH 22.11.2001 V R 61/00, IStR 2002, 273
BFH 24.8.1994 XI R 94/92 BStBl 1995 II 188
BFH 8.8.1991 V R 19/88, BStBl II 1991, 939
BFH 30.5.1990, I R 6/88, BStBl II 1991, 235
BFH 17.7.1984 VII S 9/84, BFH/NV 1986, 583.