

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Marsoner + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Andreas-Hofer-Straße 43, 6020 Innsbruck, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 30. September 2015 betreffend Umsatzsteuer 2014, vom 3. August 2016 betreffend Umsatzsteuer 2015 und vom 22. August 2017 betreffend Umsatzsteuer 2016 zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen Folge gegeben.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind der Beschwerdevorentscheidung vom 4. November 2015 (betreffend Umsatzsteuer 2014) und der Beschwerdevorentscheidung vom 18. August 2017 (betreffend Umsatzsteuer 2015) zu entnehmen.
- II. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin ist (ausschließlich) in Italien wohnhaft und ist Eigentümerin einer Wohnung in Innsbruck, die ab dem Jahr 2014 vermietet wurde.
2. In den Umsatzsteuererklärungen 2014 - 2016 wurde der erzielte Umsatz aus der Vermietungstätigkeit unter der Kennziffer 016 (Kleinunternehmer) angegeben.

3. Vom Finanzamt wurde in den Umsatzsteuerbescheiden 2014 – 2016 die beantragte Steuerfreiheit der Umsätze mit der Begründung nicht anerkannt, dass mangels eines Wohnsitzes im Inland die Kleinunternehmerregelung nicht in Anspruch genommen werden könne.

4. Dagegen richten sich die Beschwerden vom 5.10.2015 (betreffend Umsatzsteuer 2014), vom 5.8.2016 (betreffend Umsatzsteuer 2015) und vom 23.8.2017 (betreffend Umsatzsteuer 2016).

Unter Berufung auf das Urteil des EuGH vom 6.10.2011, [C-421/10](#), *Stoppelkamp*, wurde vorgebracht, dass sich der – für die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Ansässigkeit relevante - Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland befinde, weil die Vermietungstätigkeit die einzige wirtschaftliche Betätigung darstelle. Zur Untermauerung wurde auf die Rechtsansichten von *Beiser* (Steuern¹³ (2015), Rz 613) und *Dziurdz* (ÖStZ 2012, 163) hingewiesen.

Außerdem wurde für den Fall, dass das Finanzamt der geäußerten Rechtsansicht nicht folgen sollte, die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer bekämpft. Die Umsatzsteuer sei aus dem erklärten Betrag herauszurechnen, im Jahr 2014 seien 272,73 Euro (statt 300,- Euro) und im Jahr 2015 seien 818,18 Euro (statt 900,- Euro) anzusetzen.

In der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 wurde von der Beschwerdeführerin zusätzlich gerügt, dass das Finanzamt mit der Festsetzung der Umsatzsteuer das Abgabenänderungsgesetz 2016 gänzlich außer Acht lasse. Zudem wurden neue Fachartikel von *Beiser* (SWK 2017, 888; SWK 2017, 939) angeschlossen.

5. In den Beschwerdevorentscheidungen wurde festgehalten, dass die Beschwerdeführerin – unstrittig – über keinen Wohnsitz im Inland verfüge. Aufgrund der Ansässigkeit im Ausland könne die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht in Anspruch genommen werden. Diese Rechtsansicht werde auch durch das Urteil des EuGH vom 26.10.2010, [C-97/09](#), *Schmelz*, bestätigt.

Betreffend die Jahre 2014 und 2015 wurde dem Eventualbegehren betreffend die Höhe der Umsatzsteuer Folge gegeben.

6. In den Vorlageanträgen vom 10.11.2015 (betreffend Umsatzsteuer 2014), vom 23.8.2017 (betreffend Umsatzsteuer 2015) und vom 7.11.2017 (betreffend Umsatzsteuer 2016) wurde auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen. Zudem wurde angeregt, die Rechtssache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

7. Mit Vorlageberichten vom 25.2.2016 (betreffend Umsatzsteuer 2014) und 27.12.2017 (betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016) wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin wohnt in Italien und ist Hausfrau. Seit dem Jahr 2014 erzielte sie Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in Österreich.
2. In den streitgegenständlichen Jahren hatte sie keinen Wohnsitz in Österreich.

2. Beweiswürdigung

Der zugrundeliegende Sachverhalt ist zwischen den Parteien unstrittig. Dass in Österreich kein Wohnsitz bestand (und besteht), hat eine Abfrage im Zentralen Melderegister bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe) und II. (Abweisung)

1. Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2016, [BGBl. I Nr. 117/2016](#), sind die Umsätze der Kleinunternehmer von der Umsatzsteuer befreit. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen.

2. Die Grundlage für diese Bestimmung auf der Ebene des Unionsrechtes befindet sich in der „[Richtlinie 2006/112/EG](#) des Rates über das gesamte Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)“. Nach deren Art. 282 gelten die Steuerbefreiungen und –ermäßigungen nach diesem Abschnitt für Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen, die von Kleinunternehmern bewirkt werden.

Art. 283 Abs. 1 lit. c MwStSystRL schränkt dies insoweit ein, als Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen betroffen sind, der nicht in dem Mitgliedsstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

3. Aufgrund kritischer Betrachtungen in der Literatur, ob diese Regelung mit dem Primärrecht in Einklang steht, wurde dem EuGH die Rs *Schmelz* vom Unabhängigen Finanzsenat zur Vorabentscheidung vorgelegt. Mit Urteil vom 26.10.2010, C-97/09, hat der EuGH ausgesprochen, dass zwar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit vorliegt, diese jedoch dadurch gerechtfertigt ist, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht in Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen gewährleistet wird. Das Abstellen auf die Ansässigkeit verhindert, dass Steuerpflichtige in mehreren Mitgliedstaaten die Befreiungen für Kleinunternehmer in Anspruch nehmen können,

obwohl die Tätigkeit insgesamt den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmers überschreitet. (Rn 71)

4. Das Urteil des EuGH vom 6.10.2011, [C-421/10](#), *Stoppelkamp*, ist zur Frage ergangen, ob ein Steuerpflichtiger bereits dann ein „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“ ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat, oder er zusätzlich auch keinen privaten Wohnsitz im Inland haben darf. Diese Frage stellte sich nicht in Zusammenhang mit der Befreiung für Kleinunternehmer, sondern in Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Der EuGH legte dar, dass der Begriff des „nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen“ in Art. 1 der „Achten [Richtlinie 79/1072/EWG](#) des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige“ erläutert wird.

Demnach dürfen die inländischen Anknüpfungstatbestände „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ und „das Vorhandensein einer festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind,“ bei einem „nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen“ nicht vorliegen. Fehlen Angaben zu diesen zwei Anknüpfungstatbeständen, können der „Wohnsitz“ oder der „gewöhnliche Aufenthalt“ zur Beurteilung der Ansässigkeit herangezogen werden.

Der EuGH ist in der Rs *Stoppelkamp* zum Ergebnis gekommen, dass insoweit der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bekannt ist und sich außerhalb des Landes des Leistungsempfängers befindet, ein etwaiger privater (Zweit-)Wohnsitz innerhalb dieses Landes keine Berücksichtigung finden kann (Rn 28).

5. Als Folge der EuGH-Judikatur wurde [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) mit Geltung ab 1.1.2017 – also für das Beschwerdeverfahren ohne Auswirkung - dahingehend angepasst, dass nicht mehr auf den Wohnsitz oder Sitz im Inland abzustellen ist, sondern darauf, dass der Unternehmer das Unternehmen im Inland betreibt.

Allerdings sind die unionsrechtlichen Vorgaben – das Abstellen auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung - auch für die Veranlagungszeiträume vor 2017 zu beachten.

Gemäß Art. 10 Durchführungsverordnung ([DVO \(EU\) 282/2011](#)) zur MwStSystRL ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Zur Beurteilung werden der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort seines satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, herangezogen. Ergeben diese Kriterien kein einheitliches Bild, ist der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, vorrangig zu berücksichtigen.

Gemäß [Art. 11 Abs. 2 DVO \(EU\) 282/2011](#) zur MwStSystRL gilt als feste Niederlassung „jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen“.

6. *Beiser* (SWK 2017, 888; SWK 2017, 939) geht, an die Rs *Stoppelkamp* anknüpfend, von der Annahme aus, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und eine feste Niederlassung bei einer Vermietungstätigkeit am Ort des Mietobjektes liegt. Dies führe automatisch zu einer umsatzsteuerlichen Ansässigkeit im Inland, ohne Notwendigkeit, dass weitere Sachverhaltselemente hinzutreten.

Eine ähnliche Meinung wird auch von *Kanduth-Kristen* (talex 2017, 263) vertreten, die den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere dann im Inland sieht, wenn neben der Vermietungstätigkeit keine anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeübt werden.

In der Literatur finden sich gegenteilige Rechtsansichten von *M. Mayr/Pfeiffer* (SWK 2017, 895 als Anmerkung zu *Beiser*), *P. Mayr* (RWP 2019, 26), *Gaedke/Huber-Wurzinger* (SWK 2017, 1092) und *Knechtl* (SWK 2017, 614).

Auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 6 Rz 449, gehen davon aus, dass das Unternehmen mangels eigener Geschäftsleitung im Inland am Ort der Ansässigkeit des Vermieters, also im Ausland, betrieben wird.

7. In der Rechtsprechung findet sich keine Entscheidung, die der Rechtsansicht *Beisers*, auf die sich die Beschwerdeführerin stützt, folgt.

Das Bundesfinanzgericht geht in seinen Erkenntnissen (u.a. BFG vom 10.10.2019, RV/3101029/2017 (nicht veröffentlicht gemäß § 23 Abs. 3 BFGG), BFG vom 2.4.2019, [RV/1100806/2015](#), BFG vom 10.10.2019, [RV/1100201/2018](#), BFG vom 6.11.2018, [RV/5101083/2017](#)) davon aus, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Fall einer Vermietung im Ausland liegt. Dies gilt auch dann, wenn eine inländische Hausverwaltung Dienstleistungen in Zusammenhang mit der Vermietung erbringt (BFG vom 29.3.2016, [RV/3100689/2014](#)).

Dem Erkenntnis des VwGH vom 31.1.2019, [Ra 2017/15/0034](#), lag der Sachverhalt zu Grunde, dass ein in Deutschland wohnhafter Arbeitnehmer in Österreich zwei Eigentumswohnungen vermietete. Mit Oktober des Beschwerdejahres verlegte er den Wohnsitz nach Österreich und trat ein neues Dienstverhältnis an. Dass der Arbeitnehmer bis einschließlich September im Ausland umsatzsteuerlich ansässig war, war für die Parteien unstrittig. Strittig war, ob er in der Umsatzsteuer die Befreiung für Kleinunternehmer (ganzjährig) in Anspruch nehmen kann. Der VwGH verneinte dies unter Hinweis auf Art. 283 Abs. 1 lit. c MwStSystRL und die Rs *Schmelz*.

In der Besprechung dieser Entscheidung vertrat *Zorn* (RdW 2019, 201) u.a. die Meinung, dass ein Unternehmer für sein Gesamtunternehmen nur einen einzigen Ort der Ansässigkeit haben kann, nämlich dort, wo die wesentlichen Entscheidungen zur Leitung des Unternehmens getroffen werden. Der Ort, an dem die vermietete Wohnung liegt, sei dabei idR nicht von entscheidender Bedeutung.

Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 12.12.2019, [V R 3/19](#), die Frage der umsatzsteuerlichen Ansässigkeit bei Vermietung im Inland durch eine im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige bereits behandelt.

Die in Italien lebende Klägerin hatte eine Wohnung in Deutschland, an der sie ein Fruchtgenussrecht hatte, vermietet. Schon das Finanzgericht hatte die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 19 dUStG) unter Heranziehung des Art. 283 Abs. 1 lit. c MwStSystRL verneint.

Der BFH stützte seine Entscheidung auf die EuGH-Judikatur in der Rs *Schmelz* und kam zum eindeutigen Ergebnis, dass „die Vermietung einer Wohnung jedenfalls für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung weder als ansässigkeits- noch als niederlassungsbegründend anzusehen“ ist.

8. Das Bundesfinanzgericht schließt sich der in der Judikatur und in einem Großteil der Literatur vertretenen Meinung an.

Die Ansicht der Beschwerdeführerin, die in erster Linie auf deren Interpretation der Rs *Stoppelkamp* und der darauf aufbauenden Meinung von *Beiser* beruht, kann nicht geteilt werden. Aus der Rs *Stoppelkamp* kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht abgeleitet werden, dass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht am Wohnsitz des Steuerpflichtigen befinden kann. Zudem ist nach der Rs *Stoppelkamp* der Wohnsitz in jenen Fällen zur Beurteilung der Ansässigkeit heranzuziehen, wenn weder Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch feste Niederlassung feststellbar sind.

Die Ansicht von *Beiser*, dass bei einer Vermietung der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit – quasi automatisch - am Ort des Mietobjekts besteht, hätte zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren Mitgliedstaaten die Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen könnte, auch wenn – gesamt gesehen – der Umfang der Geschäftstätigkeit nicht mehr der eines Kleinunternehmers entspricht. Ein Ergebnis, das nach der Rn 70 der Rs *Schmelz* mit der Ausnahmeregelung für Kleinunternehmer nicht in Einklang zu bringen ist.

Die Beschwerdeführerin vermietete eine Eigentumswohnung im Inland und hatte ihren Wohnsitz im Ausland. Es wurden keine Sachverhaltselemente vorgebracht, die belegen würden, dass die wesentlichen Entscheidungen zur Leitung des Unternehmens im Inland getroffen worden wären. Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Unionsrechtes liegt dementsprechend nicht im Inland.

Auch das Bestehen einer festen Niederlassung im Sinne des Unionsrechts ist mangels Struktur in personeller und technischer Hinsicht zu verneinen. Dazu müsste im Inland (zumindest) ein Büro unterhalten werden, von dem aus die Vermietungstätigkeit verwaltet wird. (vgl. *Gaedke/Huber-Wurzing*, SWK 2017,1096).

Nachdem im Beschwerdefall weder der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung im Inland festgestellt werden konnte, kann von der Beschwerdeführerin die Befreiung für Kleinunternehmer nicht in Anspruch genommen werden.

9. Durch die Judikatur des EuGH (insbesondere die Rs *Schmelz*) wurden allenfalls bestehende Unklarheiten über die Auslegung des Unionsrechts beseitigt. Das Bundesfinanzgericht sieht keine Notwendigkeit, ein Vorabentscheidungsverfahren zu beantragen. Die diesbezügliche Anregung der Beschwerdeführerin wird nicht aufgegriffen.

10. Bezüglich der Bemessung der Umsatzsteuer 2014 und 2015 sind sich die Streitparteien einig, dass die Umsatzsteuer aus den vereinnahmten Entgelten herauszurechnen ist. Die Bemessungsgrundlagen wurden in den Beschwerdevorentscheidungen entsprechend angepasst.

Betreffend die Umsatzsteuer 2016 wurde die Bemessungsgrundlage bereits im Erstbescheid richtig angesetzt.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die zugrundeliegende Rechtsfrage der umsatzsteuerlichen Ansässigkeit bei einer Vermietung im Inland ist durch die gesetzlichen Bestimmungen und durch die Rechtsprechung hinreichend geklärt, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 28. September 2020