

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gerhild Fellner und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Josef Ungericht, YY und ZZ im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher in der Beschwerdesache X., vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 07.04.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 04.03.2015 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2013 und 2014 in der Sitzung vom 12.03.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde war gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

1. In den beim Finanzamt eingebrochenen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 (jeweils eingegangen beim Finanzamt am 25.02.2015) erklärte die Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt: Bf.) Umsätze aus der Vermietung für Wohnzwecke (2013: Umsätze 5.318,18 Euro; 2014: Umsätze 7.102,61 Euro). Ergänzend zu den Umsatzsteuererklärungen 2013 und 2014 führte die Bf. mit Schreiben vom 21.02.2015 aus, dass ihrer Ansicht nach vorliegend die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung gelange und deshalb keine Umsatzsteuer geschuldet würde.

Das Finanzamt hat sich der Ansicht der Bf. nicht angeschlossen und erließ die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 (Ausfertigungsdatum jeweils 04.03.2015) ohne die Kleinunternehmerregelung zu berücksichtigen.

2. Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 vom 04.03.2015 wurde von der Bf. mit Eingabe vom 07.04.2015 fristgerecht Beschwerde erhoben und die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie eine mündliche Verhandlung beantragt.

Begründend wurde in der Beschwerde eingewendet, die Beschränkung der Kleinunternehmerbefreiung auf Personen, die ihren Wohnsitz in Österreich haben, widerspreche der Richtlinie 2006/112/EG des Rates der Europäischen Union vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie/MwStSystRL), deren Art. 283 Abs. 1 lit. c für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerbefreiung auf die Ansässigkeit im Inland abstelle.

Darüber hinaus würden das Diskriminierungsverbot im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein, BGBl. Nr. 24/1971, (kurz: DBA FL) sowie das aufgrund der österreichischen Staatsbürgerschaft der Bf. anwendbare Gleichbehandlungsgebot nach Art. 7 B-VG für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerbefreiung sprechen.

## 2.1 Verstoß des Erfordernisses des Wohnsitzes in Österreich gegen Art. 283 Abs. 1 lit. c MwStSystRL (Pkt. II der Beschwerde)

Dazu wird im Wesentlichen vorgebracht, unionsrechtlich komme es bei der Abgrenzung zwischen inländischen und ausländischen Unternehmern für Zwecke des Umsatzsteuerrechtes auf die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen an, wie die Bestimmung des Art. 283 Abs. 1 lit. c der MwStSystRL über die Möglichkeit der unechten Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer zeige. Die Ansässigkeit wiederum habe nach dem EuGH-Urteil 06.10.2011, C-421/10, *Stoppekkamp*, nichts mit dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu tun. Die Ansässigkeit bestimme sich nach dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit, welcher vorliegend eindeutig in Österreich, und nicht in Liechtenstein sei. Die Kleinunternehmerregelung sei auch für Kleinunternehmer ohne Wohnsitz im Inland anwendbar, "*wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland befindet*" (uHa *Dziurdz*, ÖStZ 2012, 168).

Vor dem Hintergrund der Auslegung des Ansässigkeitskriteriums durch den EuGH sei die Regelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zu eng und nicht richtlinienkonform. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass es im Verfahren Ingrid Schmelz gegen Finanzamt Waldviertel (EuGH 26.10.2010, C-97/09) um die Vereinbarkeit der Kleinunternehmerregelung in der MwStSystRL - und der 6. MwStRL als Vorgängerin der MwStSystRL - mit dem Primärrecht ging, nicht aber um die Richtlinienkonformität der österreichischen Kleinunternehmerbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994.

Nach Ansicht der Bf. sei im vorliegenden Fall der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich. Die wirtschaftliche Tätigkeit habe keinen wie immer gearteten Bezug zu Liechtenstein. Zur Bestimmung der Ansässigkeit eines Kleinunternehmers sei entscheidend, zu welchem Land die vom Kleinunternehmer ausgeübte unternehmerische Tätigkeit unmittelbare Anknüpfungspunkte habe, wobei der Wohnsitz des Unternehmers überhaupt nur dann Bedeutung habe, wenn solche Anknüpfungspunkte völlig fehlten (uHa *Dziurdz*, ÖStZ 2012, 167).

Nach Ansicht der Bf. bestünden vorliegend ausschließlich Anknüpfungspunkte zu Österreich, was insbesondere aus folgenden Umständen hervorgehe:

"5.1. Die Wohnung habe ich von einem österreichischen Verkäufer gekauft, namentlich von der A, wie erwähnt.

5.2. Die Finanzierung des Kaufs erfolgt ausschließlich über österreichische Banken. Kreditgeber sind die Bank B und die Bank C.

5.3. Die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände, wie Küche und Couch, habe ich in Österreich gekauft.

5.4. Die notwendigen Malerarbeiten vor der Vermietung wurden durch einen österreichischen Dienstleister durchgeführt, namentlich von der Malerfirma D.

5.5. Für die 2013 fällig gewordene Erneuerung des Toilettensitzes und der Geschirrspülmaschine habe ich österreichische Dienstleister in Anspruch genommen, namentlich die Fa. E und die Fa. F. Dienstleister aus anderen Ländern haben nie etwas gemacht im Zusammenhang mit der Wohnung.

5.6. Die Rechnungen der genannten Dienstleister sind an die Adresse der Wohnung adressiert, nicht an meine liechtensteinische Privatadresse. Bezahlt wurden die Rechnungen von einem Konto in Österreich, nämlich meinem Konto bei der Bank C.

5.7. Die Wohnung wurde im Hinblick auf die Vermietung ausschließlich in Österreich inseriert, nämlich in xxx und auf xxx.at.

5.8. Die Gespräche mit potentiellen Mietern habe ich in Österreich geführt. Im Übrigen habe ich sämtliche Wohnungsbesichtigungstermine selbst durchgeführt - ca. zehn an der Zahl, wobei ich nochmals ca. fünfmal in der Wohnung war wegen Terminen, bei denen die Interessenten ohne vorherige Absage einfach nicht kamen.

5.9. Den Mietvertrag mit dem Mieter, den ich schließlich gefunden habe, habe ich in Österreich unterschrieben.

5.10. Die Miete wird auf ein österreichisches Konto vom mir, und zwar bei der Bank C, überwiesen.

5.11. Außer der Vermietung der Wohnung habe ich keine wie immer geartete unternehmerische Tätigkeit - weder in Liechtenstein, noch in Österreich, noch sonst wo. Im Übrigen habe ich auch sonst - neben den Mieteinkünften - ausschließlich Einkünfte aus österreichischen Quellen. 2013 und 2014 habe ich mit meiner Teilzeittätigkeit als Verkaufsberaterin bei der Fa. G monatlich ca. € 600,00 netto ins Verdienen gebracht, wobei 2013 € 365,31 und 2014 € 389,54 österreichische Quellensteuer angefallen sind. Dazu kommen Zinsen von jeweils ein paar Cent auf meinem Konto bei der Bank C. Derzeit beziehe ich aufgrund der Geburt meines zweiten Kindes am 22. Januar 2015 Wochengeld, und ab Mai bekomme ich Kinderbetreuungsgeld von der GKK, wo ich auch krankenversichert bin.

5.12. Österreich hat für die Einkünfte aus meiner unternehmerischen Tätigkeit gemäß Art. 6 Abs 1 iVm Art. 23 Abs 3 DBA-FL das ausschließliche Besteuerungsrecht.

[...]

Nachdem somit bezüglich der Vermietung ausschließlich Anknüpfungspunkte zu Österreich bestehen, hat mein Wohnsitz in Liechtenstein bei der Bestimmung der umsatzsteuerlichen Ansässigkeit außer Betracht zu bleiben. Dementsprechend bin ich für

Zweck der Umsatzsteuer in Österreich ansässig, womit die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung gelangt."

## 2.2 Betriebsstättendiskriminierungsverbot im DBA-FL (Pkt. III der Beschwerde)

Seitens der Bf. wird dazu ausgeführt, gemäß Art. 351 AEUV würden Rechte und Pflichten aus Staatsverträgen, die ein EU-Staat vor dem EU-Beitritt abgeschlossen habe, durch die EU-rechtlichen Vorgaben nicht berührt, weshalb Diskriminierungsverbote in vor dem Beitritt abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten von abweichenden Vorschriften in der MwStSystRL unberührt blieben (uHa *Dziurdz*, SWI 2010, 266 f.). Das DBA-FL enthalte in Art. 24 Abs. 3 auch ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot entsprechend Art. 24 Abs. 3 OECD-MA. Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot gelte auch für die Vermietung von Wohnungen (uHa *W. Loukota* in Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS für H. Loukota, hrsg. von Lang/Jirousek, Linde Verlag, Wien, 2005, 333). Bei Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Betriebsstättendiskriminierungsverbot entsprechend dem OECD-MA seien auch Diskriminierungen im Bereich der Umsatzsteuer unzulässig, selbst wenn die Umsatzsteuer ansonsten gar nicht Gegenstand des betreffenden Abkommens sei (uHa *Dziurdz*, SWI 2010, 267; *Lang*, SWI 2011, 471; *Hardt* in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 25 DBA-Schweiz, Rz 67). Nach Ansicht der Bf. komme trotz des Fehlens einer Regelung gemäß Art. 24 Abs. 6 OECD-MA das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 DBA-FL auch im Bereich der Umsatzsteuer und somit auch in Bezug auf die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung. Dazu wird in der Beschwerde ausgeführt:

"9.3. Anders als Art. 24 Abs 6 OECD-MA enthält das DBA-FL keine ausdrückliche Bestimmung, wonach die Diskriminierungsverbote ungeachtet des Art. 2 MA für Steuern jeder Art und Bezeichnung gelten. Dennoch ist klar, dass auch die österreichische Umsatzsteuer und damit die Kleinunternehmerregelung in den Anwendungsbereich des Abkommens fallen.

9.3.1. Zum einen lässt sich aus dem Wortlaut des Art. 24 Abs 3 DBA-FL keineswegs eine Beschränkung des Diskriminierungsverbotes auf bestimmte Steuerarten ableiten. Die einzige Beschränkung bezieht sich auf Umstände des Personenstandes und Familienlasten.

9.3.2. Zum anderen ergibt sich aus der Absicht der Vertragsparteien, dass aus dem Fehlen einer Regelung gemäß Art. 24 Abs 6 OECD-MA keineswegs eine Diskriminierung bei der Behandlung von Unternehmern aus dem jeweils anderen Vertragsstaat abgeleitet werden kann. Wenn, wie vorliegend, weder eine Regelung gemäß Art. 24 Abs 6 MA, noch eine explizite Beschränkung der Diskriminierungsverbote auf die in Art. 2 MA vorgesehenen Steuern, wie sie in vielen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, vereinbart wurde, kommt der Absicht der Vertragsparteien entscheidende Bedeutung zu, was sich nicht zuletzt aus den einschlägigen Auslegungsregeln der WVK, insbesondere Art. 32, ergibt. Die fehlende Absicht einer Beschränkung der Diskriminierungsverbote auf bestimmte Steuerarten ergibt sich zum einen aus dem Umstand, dass weder Österreich

noch Liechtenstein einen Vorbehalt zu Art. 24 Abs 6 OECD-MA angebracht haben. Zum anderen verfolgt Österreich generell bei Doppelbesteuerungsabkommen eine Politik der Nichtdiskriminierung unabhängig von den Steuerarten (vgl. H. Loukota, Österreichs Doppelbesteuerungsabkommen, Standortpolitische Bedeutung / Verhandlungsablauf / Abkommensziele, Schriftenreihe des BMF, Wien, 2001, 34; Sedlacek, Österreichische DBA-Politik - Art. 24 und Art. 25 OECD-MA, in Die österreichische DBA-Politik: das "österreichische Musterabkommen", Linde Verlag, Wien, 2013, 347). Auch von Liechtenstein ist nichts Gegenteiliges bekannt.

9.3.3. Zu verweisen ist auch auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum DBA-FL, wonach Art. 24 die "*üblichen Regelungen*" über das Diskriminierungsverbot enthalte, womit wohl auf Art. 24 OECD-MA Bezug genommen werden sollte. Art. 24 MA sah schon damals die Geltung des Diskriminierungsverbotes unabhängig von Art. 2 MA vor.

[...]".

Zum Vorliegen des Betriebsstättenkriteriums heißt es in der Beschwerde:

"9.4. Das Betriebsstättenkriterium ist vorliegend erfüllt.

9.4.1. Art. 24 Abs 3 DBA-FL bezieht sich auf die "*Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates in dem anderen Vertragsstaat hat*".

Dementsprechend stellt sich die Frage nach der Definition des "Unternehmens eines Vertragsstaates" und der "Betriebsstätte". Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei der Vermietung meiner Wohnung in O um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, zumal sich ansonsten die Frage einer Umsatzsteuerpflicht gar nicht stellen würde.

Diese unternehmerische Tätigkeit hat ausschließlich Bezugspunkte zu Österreich, wie im Rahmen der Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Ansässigkeit gezeigt, womit nach der hier vertretenen Auffassung in Bezug auf die Vermietung jedenfalls in umsatzsteuerlicher Hinsicht ein österreichisches Unternehmen vorliegt und allein schon deshalb die Kleinunternehmerregelung anzuwenden ist. Nimmt man aber aufgrund meines Wohnsitzes, der, wie erläutert, mit der unternehmerischen Tätigkeit nichts zu tun, das Vorliegen eines liechtensteinischen Unternehmens an, so liegt in Bezug auf die Vermietung eine österreichische Betriebsstätte vor, was sich allein schon aus einem Größenschluss vom Begriff Unternehmen auf dessen Meronym Betriebsstätte ergibt. Eine Betriebsstätte hat schon rein begrifflich weniger an Substanz als ein Unternehmen und ist bloß ein Teil eines Unternehmens. Wenn daher allein ein privater Wohnsitz, der mit der unternehmerischen Tätigkeit nichts zu tun hat, für die Qualifikation als Unternehmen ausreicht, muss der Ort der effektiven unternehmerischen Tätigkeit, welcher vorliegend, wie gezeigt, ausschließlich in Österreich ist, erst recht für die Qualifikation als Betriebsstätte ausreichen. Dementsprechend begründet die Vermietungstätigkeit in Österreich eine österreichische Betriebsstätte. Auf Basis dieser systematischen Auslegung ist auch unerheblich, ob bezüglich der Vermietungstätigkeit eine konkrete Zuordnung zu den Tatbeständen des Art. 5 DBA-FL möglich ist.

9.4.2. Allerdings ist das Betriebsstättenkriterium der festen Einrichtung in Art. 5 Abs 1 DBA-FL zumindest dem Wortlaut nach erfüllt. Demnach qualifiziert die Wohnung in O als feste Einrichtung. Aus dem Negativkatalog des Art. 5 Abs 3 DBA-FL ergibt sich nichts Gegenteiliges.

9.4.3. Aus systematischer und teleologischer Sicht zu beachten ist zudem der Sinnzusammenhang zwischen Betriebsstätte und Betriebsstättendiskriminierungsverbot. Nach der aus Art. 7 OECD-MA abgeleiteten Betriebsstättenregel begründet üblicherweise erst eine Betriebsstätte ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats für Unternehmen aus einem DBA-Partnerstaat (vgl. H. Loukota, Österreichisches Außensteuerrecht, Nationales Außensteuerrecht und internationale Doppelbesteuerungsabkommen, Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 2002, 83, Rz 273). Ohne Betriebsstätte gibt es in der Regel keine Besteuerung im Quellenstaat und somit auch keinen Anlass für ein steuerliches Diskriminierungsverbot. Daraus kann als Grundgedanke des DBA-Systems abgeleitet werden, dass im Falle der Besteuerung von Unternehmen aus einem DBA-Partnerstaat ein Verbot der Diskriminierung gegenüber inländischen Unternehmen gilt. Art. 6 MA wiederum konstituiert als *lex specialis* für Mieteinnahmen ein Besteuerungsrecht des Staates, in dem die Wohnung gelegen ist, womit sich, ausgehend vom genannten Grundgedanken, eine steuerliche Diskriminierung der Vermietung durch Unternehmen eines DBA-Partnerstaates verbietet. Bezuglich der Vermietung meiner Wohnung liegt, wie erläutert, ein Unternehmen vor, weshalb eine steuerliche Diskriminierung und damit der Ausschluss von der Kleinunternehmerbefreiung unzulässig sind. Dies ist letztlich Konsequenz der grundsätzlichen Umsatzsteuerpflicht der Wohnungsvermietung in Österreich - diese Umsatzsteuerpflicht ist nicht selbstverständlich, wie das Fehlen der Mehrwertsteuerpflicht der Wohnungsvermietung in Liechtenstein und der Schweiz (jeweils Art. 21 Abs 2 Z 21 MWStG) zeigt. Durch die Umsatzsteuerpflicht ist klar, dass im Falle der Wohnungsvermietung die DBA-Regeln über unternehmerische Tätigkeit und somit auch das Verbot der Diskriminierung entsprechend Art. 24 Abs 3 MA zur Anwendung gelangen."

2.3 Verstoß gegen das Gebot der Gleichbehandlung von Staatsbürgern gemäß Art. 7 B-VG (Pkt. IV der Beschwerde)

Nach dem Vorbringen der Bf. verbiete das Gleichbehandlungsgebot ganz allgemein sachlich nicht gebotene Differenzierungen. Demnach müsse Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandelt werden. Es sei nicht ersichtlich, welcher sachlich gebotene Grund für eine Verweigerung der Kleinunternehmerbefreiung gegeben sein soll. Unabhängig von allfälligen EU-rechtlichen Vorgaben sei auch das Verbot von unsachlichen Differenzierungen zu beachten, soweit österreichische Staatsbürger und somit das Gebot der Gleichbehandlung nach Art. 7 B-VG betroffen sei.

3. Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 18.06.2015 wurde seitens des Finanzamtes mit der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 begründet. Kleinunternehmer sei ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz habe und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im Veranlagungsjahr „30.000 Euro“ nicht übersteigen würden.

Erziele ein im Ausland ansässiger Unternehmer Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, sei nach Ansicht der Finanzverwaltung die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ebenfalls nur bei Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder Sitzes anwendbar (uHa EuGH 26.10.2010, Rs C-97/09, *Schmelz*). Ob dies der Fall sei, richte sich nach den §§ 26 und 27 BAO.

Ergänzend wurde seitens des Finanzamtes auf die Entscheidung des UFS vom 7.12.2010, RV/0571-I/07, und auf das darin behandelte Urteil des EUGH 26.10.2010, C-97/09, *Schmelz*, verwiesen. In diesem würde die Auffassung vertreten, dass beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung der Mehrwertsteuerregelung das Ziel, die Wirksamkeit der Steueraufsicht im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen zu gewährleisten, und das Ziel der Kleinunternehmerregelung, mit der die Wettbewerbsfähigkeit der Kleinunternehmen gestärkt werden soll, es rechtfertigen, dass die Anwendbarkeit der Mehrwertsteuerbefreiung auf die Tätigkeiten der Kleinunternehmen beschränkt wird, die im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, ansässig sind. Wie bereits erwähnt, richte sich die Ansässigkeit nach Ansicht der Finanzverwaltung nach den §§ 26 und 27 BAO.

Soweit unter Hinweis auf Art. 24 des DBA Österreich – Liechtenstein eine Verletzung des Diskriminierungsverbotes geltend gemacht wurde, wurde seitens des Finanzamtes auf Artikel 2 dieses Abkommens verwiesen. Daraus ergäbe sich, dass die Umsatzsteuer, mangels Aufzählung im Rahmen des Artikels 2, nicht unter dieses Abkommen falle. Die im OECD-MA Art. 24 Abs. 6 normierte Ausweitung des Diskriminierungsverbotes auf sämtliche Steuern sei im DBA Österreich – Liechtenstein nicht enthalten (uHa UFS RV/0571-I/07 vom 07.12.2010).

4. Dagegen wurde mit Eingabe vom 17.07.2015 ein Vorlageantrag eingebracht. Unter Bestreitung der in der Beschwerdevorentscheidung vom 18.06.2015 aufgezeigten Rechtsansicht wird unter ergänzendem Hinweis auf die Beschwerdeaufführungen vom 07.04.2015 die Kleinunternehmerbefreiung beansprucht.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 10.09.2015 zur Entscheidung vorgelegt.

5. Im Vorfeld zur mündlichen Verhandlung brachte der Ehegatte und anwaltliche Vertreter der Bf. mit Eingabe vom 10.03.2019 einen ergänzenden Schriftsatz beim Bundesfinanzgericht ein (übermittelt per e-mail vom 10.03.2019 an den berichterstattenden Richter), in dem auf die Entscheidung des Finanzgerichts Berlin Brandenburg vom 24.11.2016, 5 K 5252/14, hingewiesen wurde. In dieser Entscheidung sei das Finanzgericht Berlin Brandenburg in einem Fall mit Vermieterwohnsitz außerhalb Deutschlands zum Schluss gekommen, dass im Hinblick auf die Belegenheit der vermieteten Wohnung in Deutschland das Kriterium der festen Niederlassung im Inland gegeben sei. Darüber hinaus habe das Finanzgericht Berlin Brandenburg in diesem Fall auch entschieden, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Deutschland liege. Die

dagegen seitens des Finanzamtes erhobene Beschwerde habe der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 09.05.2017, XI B 13/17, als unbegründet zurückgewiesen. Nach Ansicht des anwaltlichen Vertreters der Bf. sei gemäß der deutschen Judikatur somit in einem Fall wie vorliegend sowohl das Kriterium des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland als auch das Kriterium der festen Niederlassung im Inland erfüllt und sei deshalb die Kleinunternehmerregelung anwendbar.

Im Übrigen wird im ergänzenden Schriftsatz vom 10.03.2019 ausgeführt, dass ein Vermieter von Grundstücken in Österreich die Nutzung des Mietobjektes an jenem bestimmten Ort in Österreich dulde, an dem sich dieses Grundstück befindet (uHa *Gaedke/Huber-Wurzinger*, SWK-Spezial: Der Kleinunternehmer im UStG<sup>2</sup>, März 2018, 17, zweitletzter Absatz). Bei einer Wohnraumvermietung bilde die vermietete Wohnung somit das "Kernelement" der unternehmerischen Tätigkeit. Die Wohnung bilde den "Sitz" der entfalteten Vermietungstätigkeit und somit der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Unionsrechtes (uHa *Beiser*, SWK 20/21/2017, 939 [940, Kapitel 3, 1. Absatz], mVa EuGH 06.10.2011, C-421/10, *Markus Stoppelkamp*, Rz 26 f). Überdies würden die Handlungen zur zentralen Verwaltung, wie die Duldung der Nutzung und die Übergabe des Mietobjektes, im Inland, dort wo sich die Immobilie befindet, erbracht, was insbesondere gelte, wenn sich, wie bei der Bf., die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf die Vermietung der Immobilie im Inland beschränke und er keine anderweitigen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübe (uHa *Kanduth-Kristen*, taxlex 2017, 263 [266, 1. Absatz]). Die Interpretation, wonach der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bei einer Vermietung am Wohnsitz des Vermieters liege, widerspreche hingegen der EuGH-Entscheidung in der Sache *Stoppelkamp*, wonach der private Wohnsitz für die Zwecke der Umsatzsteuer nur in absoluten Ausnahmefällen Relevanz habe, wobei als Beispiel für eine Ausnahme eine Briefkastenfirma genannt würde (uHa EuGH 06.10.2011, C-421/10, *Markus Stoppelkamp*, Rz 31 f). Zudem wird in diesem ergänzenden Schriftsatz auch die Rechtsansicht vertreten, dass selbst bei Verneinung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit die Ansässigkeit im Inland zu bejahen sei, weil die vermietete Wohnung das Kriterium der festen Niederlassung erfülle (uHa Art. 11 Abs. 1 DurchführungsVO (EU) 282/2011).

6. Die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung wurde am 12.03.2019 durchgeführt und darüber eine Niederschrift aufgenommen. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde vom anwaltlichen Vertreter eine Stellungnahme zum jüngst ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.01.2019, Ra 2017/15/0034, vorgelegt. Diese wurde zum Akt genommen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Die in Liechtenstein wohnhafte Bf. ist österreichische Staatsbürgerin und erzielt seit April 2013 Mieteinkünfte aus ihrer Wohnung in O, welche sie von 2000 bis zu ihrem Umzug nach Liechtenstein nach erfolgter Eheschließung 2012 selbst bewohnt hatte, wobei der

Erwerb der Wohnung von der A im Rahmen eines Mietkaufverhältnisses mit Kaufvertrag von 2011 erfolgte. In den streitgegenständlichen Jahren 2013 und 2014 hatte die Bf. in Österreich keinen Wohnsitz.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig. Strittig im gegenständlichen Verfahren ist allein die Anwendung der Kleinunternehmerregelung.

### **Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:**

#### *Nationales Recht*

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung (vor Änderung ab 01.01.2017 durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016) sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei die Umsätze der Kleinunternehmer. 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. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

#### *Unionsrecht*

Nach Art. 282 der Richtlinie 2006/112/EG gelten die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen nach diesem Abschnitt für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmen bewirkt werden. Nach Art. 283 Abs. 1 lit. c der Richtlinie 2006/112/EG gilt dieser Abschnitt nicht für die Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

Festzustellen ist zunächst, dass nach der Rechtsprechung des EuGH die Regelung des Art. 283 Abs. 1 lit. c der MwStSystRL nicht im Widerspruch zum Primärrecht steht.

Der EuGH hat mit Urteil vom 26.10.2010, C-97/09, *Schmelz*, über das Vorabentscheidungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates (Beschluss vom 04.03.2009, RV/0679-W/09) entschieden, dass der Ausschluss der außerhalb Österreichs ansässigen Kleinunternehmen von der Mehrwertsteuerbefreiung zwar zu einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs führe, diese Beschränkung aber gerechtfertigt sei. Der EuGH führt in diesem Urteil C-97/09 in Rn 71 aus, " dass beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung der Mehrwertsteuerregelung das Ziel, die Wirksamkeit der Steueraufsicht im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen zu gewährleisten, und das Ziel der Kleinunternehmerregelung, mit der die Wettbewerbsfähigkeit der Kleinunternehmen gestärkt werden soll, es zum einen rechtfertigen, dass die Anwendbarkeit der Mehrwertsteuerbefreiung auf die Tätigkeiten der Kleinunternehmen beschränkt wird, die im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, ansässig sind, und zum anderen, dass der

zu berücksichtigende Jahresumsatz derjenige ist, der in dem Mitgliedstaat erzielt wird, in dem das Unternehmen ansässig ist." Im Übrigen hat der EuGH die Überlegung der Generalanwältin, den Eigentümer einer Immobilie als ansässigen Steuerpflichtigen zu betrachten, auch wenn er diese Immobilie nicht selbst als Wohnung nutze, nicht übernommen und diesbezüglich ausgesprochen , der Umstand, dass die Kleinunternehmerin ihre einzigen steuerpflichtigen Umsätze mit der Vermietung ihrer Wohnung erziele, bedeute nicht, wie die österreichische Regierung in der mündlichen Verhandlung erklärt habe, dass die österreichischen Behörden davon ausgehen könnten, dass die Kleinunternehmerin in Österreich ansässig sei (vgl. Rn 31 dieses Urteils C-97/09).

Somit ist zusammenfassend festzustellen, dass der EuGH in seinem Urteil vom 26.10.2010, C-97/09, *Schmelz*, den Ausschluss der Kleinunternehmerbefreiung für einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, für gerechtfertigt hält.

Die Bf. macht nun geltend, die Beschränkung der Kleinunternehmerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auf Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder Sitz haben, widerspreche der Richtlinie 2006/112/EG des Rates der Europäischen Union vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie/MwStSystRL), deren Art. 283 Abs. 1 lit. c für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerbefreiung auf die Ansässigkeit im Inland abstelle. Die Ansässigkeit wiederum habe nichts mit dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu tun. Die Bf. könnte somit unter Berufung auf das Unionsrecht die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 bzw. Art. 283 der Richtlinie 2006/112/EG beanspruchen.

Seitens der Bf. wird hinsichtlich des Ansässigkeitskriterium der Bf. (in Österreich) auf das EuGH-Urteil vom 06.10.2011, Rs C-421/10, *Stoppelkamp*, hingewiesen.

Im EuGH-Urteil vom 06.10.2011, Rs C-421/10, *Stoppelkamp*, hatte der EuGH die Frage des "im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen" im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (reverse-charge-System) zu beurteilen. Dem Urteil lag zugrunde, dass der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Jahr 2002 von Deutschland nach Österreich verlegte. Sachverhaltsmäßig stand auch fest, dass der Steuerpflichtige im Streitjahr 2002 einen privaten Wohnsitz in Deutschland hatte. In Österreich meldete der Steuerpflichtige an zwei Standorten ein Gewerbe mit der Bezeichnung „Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst“ an. Seine wirtschaftliche Tätigkeit bestand in der Überlassung eigener Arbeitnehmer an Unternehmen mit Sitz im Raum Niederbayern für Fahrtätigkeiten in Deutschland. Der EuGH hat in diesem Urteil C-421/10 unter Hinweis auf das EuGH-Urteil 28.07.2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, erkannt, dass der Steuerpflichtige bereits dann ein „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“ ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat, ohne dass es darauf ankommt, dass ein etwaiger privater Wohnsitz

des Steuerpflichtigen im Inland gelegen ist. In diesem Urteil C-421/10 hat der EuGH auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"20 ...

21 Die deutsche Fassung der Sechsten Richtlinie enthält, wie das vorlegende Gericht bemerkt, keine Definition des Begriffs „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“.

22 Vor den mit der Richtlinie 2000/65 vorgenommenen Änderungen war dieser Begriff allerdings nicht nur in der deutschen, sondern u. a. auch in der spanischen, der dänischen, der englischen, der französischen, der italienischen, der niederländischen, der portugiesischen und der schwedischen Fassung des Art. 21 Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie enthalten. Seit dem Inkrafttreten dieser Änderungsrichtlinie verwenden jedoch alle diese Sprachfassungen im Gegensatz zur deutschen Fassung eine Formulierung, die derjenigen des „nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen“ entspricht.

23 Dieser Begriff ist im Gegensatz zu dem in der deutschen Fassung der Sechsten Richtlinie verwendeten nicht nur in anderen Bestimmungen dieser Richtlinie, insbesondere in Art. 17 Abs. 4, enthalten, sondern überdies in einer anderen Bestimmung des Unionsrechts definiert.

24 Der Begriff „nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger“ wird nämlich in Art. 1 der Achten Richtlinie erläutert (vgl. Urteil vom 16. Juli 2009, Kommission/Italien, C-244/08, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 26).

25 Im Sinne dieses Artikels setzt die Eigenschaft als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger voraus, dass beim Steuerpflichtigen im Bezugszeitraum keiner der in dieser Bestimmung genannten inländischen Anknüpfungstatbestände erfüllt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Italien, Randnr. 27).

26 Zu diesen Anknüpfungstatbeständen zählen in erster Linie der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und das Vorhandensein einer festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Italien, Randnr. 28).

27 Nach Art. 1 der Achten Richtlinie können die übrigen dort aufgezählten Anknüpfungstatbestände, nämlich der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen, nur dann für die Bestimmung des Ortes, an dem dieser als „ansässig“ gilt, angesehen werden, wenn einschlägige Angaben zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, fehlen.

28 Daraus folgt, dass in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens, die zum einen dadurch gekennzeichnet ist, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bekannt ist und sich außerhalb des Landes des Leistungsempfängers befindet, und zum anderen dadurch, dass es sich unstreitig um einen tatsächlichen, realen Sitz und nicht um einen fiktiven Sitz oder Standort handelt, ein etwaiger privater Wohnsitz des Steuerpflichtigen innerhalb dieses Landes keine Berücksichtigung finden kann.

29 Diese Schlussfolgerung entspricht im Übrigen der Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft im Mehrwertsteuerrecht, wie sie sich insbesondere aus dem Urteil vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Slg. 2007, I-5655), zur Auslegung von Art. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 326, S. 40) ergibt.

30 [...]."

Zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft hat der EuGH im Urteil 28.07.2007, Rs C-73/06, *Planzer Luxembourg*, folgende Aussagen getroffen: "Wenn es sich wie im Ausgangsverfahren um eine Gesellschaft handelt, bezieht sich der Begriff „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie auf den Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden. Bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft ist eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der statutarische Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der - gewöhnlich mit diesem übereinstimmende - Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik dieser Gesellschaft bestimmt wird. Andere Elemente, wie der Wohnsitz der Hauptführungskräfte, der Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentritt, der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden, und der Ort, an dem die Finanz- und insbesondere die Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden, können ebenfalls in Betracht gezogen werden" (EuGH 28.07.2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, Rn 60, 61). Der EuGH kommt in diesem Urteil sodann zum Ergebnis, "dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft der Ort ist, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden" (Rn 63).

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht anwendbar, da die Bf. in den streitgegenständlichen Jahren 2013 und 2014 keinen Wohnsitz in Österreich hatte. Weiters ist das Finanzamt der Auffassung, dass auch nach dem Unionsrecht bzw. der Art. 281ff der Richtlinie 2006/112/EG die Kleinunternehmerregelung nicht anzuwenden sei. Während seitens der Bf. aus dem Urteil des EuGH vom 06.10.2011, Rs C-421/10, *Stoppekkamp*, der Schluss gezogen wird, dass das Ansässigkeitskriterium der Bf. (in Österreich) erfüllt sei, geht das Finanzamt davon aus, dass dies gerade nicht der Fall sei. Seitens des Finanzamtes wurde diesbezüglich im Rahmen der mündlichen Verhandlung ergänzend auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.01.2019, Ra 2017/15/0034, verwiesen. Nach Ansicht des Finanzamtes habe der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis den Sitz

der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht am Ort der Vermietung angenommen; er gestand die Kleinunternehmerbegünstigung erst ab dem Zuzug ins Inland zu.

Seitens des Bundesfinanzgerichts ist davon auszugehen, dass nach der oa. Rechtsprechung des EuGH hinsichtlich der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der Ansässigkeit entscheidend ist, wo die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung getroffen und die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden.

Auf Grundlage dieser Rechtsprechung des EuGH zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit kann den Ausführungen der Bf. nicht gefolgt werden, wonach sich auf Grund der in der Beschwerde unter Pkt. 5 aufgezeigten Umstände der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. in Österreich befindet bzw. die Ansässigkeit in Österreich im Sinne des Art. 283 Abs. 1 lit. c MwStSystRL zu bejahen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat in einem gleichgelagerten Fall die Kriterien Beginn, Dauer, Ende der Vermietungstätigkeit, Vermietung von allen oder nur einzelnen Objekten, Privatnutzung von Objekten, Veräußerung von Objekten, Betrauung oder Nichtbetrauung einer Immobilienverwaltungsfirma mit Dienstleistungsarbeiten, Umfang einer allfälligen Bevollmächtigung als wesentliche Entscheidungen eingestuft, die für die Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit relevant sind (vgl. BFG 29.03.2016, RV/3100689/2014; glA BFG 06.11.2018, RV/5101083/2017).

Diese Ansicht wird seitens des erkennenden Senates auch für den hier zu entscheidenden Fall vertreten. Im Beschwerdefall sind alle für die Vermietungstätigkeit wesentlichen Entscheidungen (Vermietung der Eigentumswohnung, Beginn, Dauer, Ende der Vermietungstätigkeit, Privatnutzung, Veräußerung, Betrauung oder Nichtbetrauung einer Immobilienverwaltungsfirma mit Dienstleistungsarbeiten, Umfang einer allfälligen Bevollmächtigung) von der Bf. getroffen worden. Damit lag im Beschwerdezeitraum nicht nur der Wohnsitz, sondern auch der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. in Liechtenstein (vgl. dazu auch VwGH 31.01.2019, Ra 2017/15/0034, Rn 25f).

Was den Hinweis des anwaltlichen Vertreters auf das Urteil des Finanzgerichts Berlin Brandenburg vom 24.11.2016, 5 K 5252/14, angeht, ist zu bemerken, dass es dort sachverhaltsmäßig - anders als im vorliegenden Fall - um eine (grundsätzlich umsatzsteuerpflichtige) kurzfristige Vermietung einer Immobilie zur Beherbergung von Fremden ging (vgl. § 4 Nr. 12 Satz 2 dUStG; - über die dagegen erhobene Beschwerde wurde seitens des Bundesfinanzhofes eine inhaltliche Behandlung abgelehnt bzw. die Beschwerde des Finanzamtes mit Beschluss des Bundesfinanzhofes vom 09.07.2017, XI B 13/17, als unbegründet zurückgewiesen). In der mündlichen Verhandlung wurde seitens des anwaltlichen Vertreters weiters auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG 14.02.2018, RV/5101435/2014) verwiesen. Danach stelle der Wohnsitz in Deutschland kein Hindernis für die Gewährung der Kleinunternehmerbegünstigung dar bzw. könne sich die Bf. direkt auf Unionsrecht berufen. Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts war über die Kleinunternehmerbefreiung einer deutschen Staatsbürgerin zu entscheiden,

die in Österreich ein Unternehmen (Massagetätigkeit) betrieben hat, welches zumindest einen Raum mit weiteren Sachmitteln (Öle, Massageliege oder dergleichen) und ihre eigene Anwesenheit und somit das Zusammenspiel von sachlichen und persönlichen Ressourcen voraussetzt. Der deutschen Staatsbürgerin wurde in diesem Fall die Kleinunternehmerbefreiung zugestanden. Auch dazu ist festzustellen, dass es sich dabei um einen mit dem vorliegenden Fall der (bloßen) Wohnungsvermietung in Österreich nicht vergleichbaren Sachverhalt handelt.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 10.03.2019 wird alternativ aufgezeigt, dass selbst bei Verneinung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit die Ansässigkeit im Inland zu bejahen sei, weil die vermietete Wohnung das Kriterium der festen Niederlassung erfülle. Dieser Rechtsansicht kann nicht gefolgt werden, was sich auch aus dem oa. EuGH-Urteil 26.10.2010, C-97/09, *Schmelz*, ergibt (vgl. Rn 31).

Soweit die Bf. ihren Rechtsstandpunkt auf die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 2601b) stützt, ist darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen keine für das Verwaltungsgericht maßgebende Rechtsquelle bilden (vgl. VwGH 29.01.2015, 2012/15/0007, uHa Vorjudikatur).

Der Bf. steht deshalb die Kleinunternehmerbefreiung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für die in Österreich vermietete Wohnung mangels Wohnsitz im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 bzw. Ansässigkeit im Sinne des Art. 283 Abs. 1 lit. c der MwStSystRL in Österreich nicht zu.

Aus diesen Erwägungen wurde die Anregung der Bf. zur Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens sohin nicht aufgegriffen. Soweit seitens der Bf. im ergänzenden Schriftsatz vom 10.03.2019 auch bezüglich der betroffenen primärrechtlichen Grundfreiheiten eine nochmalige Vorlage an den EuGH angeregt wird, ist der erkennende Senat der Auffassung, dass die Beschränkung der Kleinunternehmerbefreiung auf im jeweiligen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige durch den EuGH in seinem Urteil 26.10.2010, C-97/09, *Schmelz*, hinreichend geklärt ist (vgl. dazu auch VwGH 31.01.2019, Ra 2017/15/0034).

Ergänzend zum Verstoß des Erfordernisses des Wohnsitzes in Österreich gegen Art. 283 Abs. 1 lit. c MwStSystRL macht die Bf. weiters geltend, dass die Versagung der Kleinunternehmerregelung auch eine Verletzung des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes im Sinne des Art. 24 Abs. 3 DBA-FL darstelle.

Gemäß Art. 24 Abs. 3 erster Satz DBA-FL darf die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragstaates in dem anderen Vertragstaat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben.

Zu beachten in diesem Zusammenhang ist, dass in Artikel 2 des DBA-FL geregelt ist, für welche Steuern das DBA-FL gilt. Artikel 2 des DBA-FL lautet:

"Artikel 2

(1) Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines der beiden Vertragstaaten oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden.

(2) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle ordentlichen und außerordentlichen Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

(3) Zu den zur Zeit bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören insbesondere

a) in Österreich:

- i) die Einkommensteuer;
- ii) die Körperschaftsteuer;
- iii) die Vermögensteuer;
- iv) der Beitrag vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaues und für Zwecke des Familienlastenausgleiches;
- v) der Beitrag vom Einkommen zum Katastrophenfonds;
- vi) die Sonderabgabe vom Einkommen;
- vii) der Beitrag vom Vermögen zum Katastrophenfonds;
- viii) die Sonderabgabe vom Vermögen;
- ix) die Aufsichtsratsabgabe;
- x) die Gewerbesteuer einschließlich der Lohnsummensteuer;
- xi) die Grundsteuer;
- xii) die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben;
- xiii) die Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken;
- xiv) die Abgabe von Vermögen, die der Erbschaftssteuer entzogen sind;
- xv) die Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen;

b) in Liechtenstein:

- i) die Erwerbssteuer;
- ii) die Gesellschaftssteuern;
- iii) die Grundstücksgewinnsteuer;
- iv) die Vermögensteuer;
- v) die Couponsteuer.

(4) Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den zur Zeit bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die zuständigen Behörden der Vertragstaaten teilen einander am Ende eines jeden Jahres die in ihren Steuergesetzen eingetretenen Änderungen mit."

Der diesbezüglich seitens der Bf. aufgezeigten Rechtsansicht, wonach das Betriebsstättendiskriminierungsverbot gemäß Art. 24 Abs. 3 DBA-FL auch für den Bereich der Umsatzsteuer anzuwenden sei, wird im Hinblick auf die abschließende Anführung der unter das DBA-FL fallenden Abgaben in Artikel 2 des DBA-FL nicht gefolgt (vgl. BFG 07.12.2010, RV/0571-I/07). Dass weder Österreich noch Liechtenstein einen Vorbehalt zu Art. 24 Abs. 6 OECD-MA angebracht hätten, wie von der Bf. vorgebracht, ist in diesem Zusammenhang nur logisch konsequent. In diesem Zusammenhang sei auch bemerkt, dass sich aus den von der Bf. angeführten Literaturmeinungen (*Lang*, SWI 2011, 471; *Dziurdz*, SWI 2010, 267) nichts Anderes ergibt. Somit ist davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer eine nicht unter dieses Abkommen fallende Steuer ist.

Nur der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang auch angemerkt, dass der erkennende Senat entgegen dem Vorbringen der Bf. auch die Ansicht vertritt, dass das Erfordernis des Vorliegens einer Betriebsstätte im vorliegenden Fall der (bloßen) Wohnungsvermietung nicht gegeben ist. Für die Zwecke der Anwendung des Diskriminierungsverbots des Art 24 Abs. 3 OECD-MA spielen die anzuwendenden Verteilungsnormen grundsätzlich keine Rolle, es kommt nur auf das Bestehen einer Betriebsstätte an. Für das Bestehen einer Betriebsstätte ist nun Voraussetzung, dass die entsprechenden Einkünfte aus einer aktiven Tätigkeit stammen und daher als unternehmerisch zu qualifizieren sind, was bei der gegenständlichen Wohnungsvermietung nicht der Fall ist (vgl. *Haslehner* in Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht, 1.2.2. Abgrenzung des Unternehmensbegriffes, Linde Verlag, 1. Aufl.). Der Verfassungsgerichtshof hat vergleichbar zum DBA Österreich - Portugal ausgesprochen, dass die Vorschrift des Art. 24 Abs. 3 Satz 1 DBA Österreich - Portugal (wortgleich mit Art. 24 Abs. 3 Satz 1 DBA-FL) eine Terminologie ("Betriebsstätte", "Unternehmen eines Vertragsstaates") verwendet, die im Abkommen nur im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmensgewinnen (Art. 7) verwendet würde und eine Gleichbehandlung (Diskriminierungsverbot) nur auf dem Gebiet der gewerblichen Betriebsstättengewinne für gerechtfertigt erachtet (vgl. VfGH 15.03.1990, B758/88, B 759/88).

Daraus folgt, dass die eingewendete Verletzung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots nicht anzunehmen ist.

Zudem ist die Bf. auch der Ansicht, dass das aufgrund ihrer österreichischen Staatsbürgerschaft anwendbare Gleichbehandlungsgebot nach Art. 7 B-VG für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerbefreiung spreche. Das Gleichbehandlungsgebot verbiete ganz allgemein sachlich nicht gebotene Differenzierungen. EU-

rechtliche Vorgaben seien jedenfalls kein Grund für eine Verweigerung der Kleinunternehmerregelung.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 B-VG sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet dem Gesetzgeber, Gleches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er es verbietet, andere als sachlich begründbare Differenzierungen zwischen den Normadressaten zu schaffen (zB VfGH 10.10.2018, G 144/2018-12, mwN). Diese Schranken sind im vorliegenden Fall nicht überschritten, da das Anknüpfen der Kleinunternehmerregelung an Unternehmer mit Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich nicht unsachlich ist. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitsgrundsatzes gemessen werden (zB VfGH 26.9.2017, G 39/2017 mwN). Abgesehen davon sei auch erwähnt, dass Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet sind, soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen, dh auch nicht richtlinienkonform interpretiert werden können (Anwendungsvorrang des Unionsrechts). Dieser Anwendungsvorrang besteht nach hA auch gegenüber dem innerstaatlichen Verfassungsrecht (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG 1994, 5. Aufl., Einführung zum Umsatzsteuergesetz Tz 26, mwN). In diesem Zusammenhang wird auch auf das oa. Urteil des EuGH vom 26.10.2010, C-97/09, *Schmelz*, hingewiesen, wo der EuGH ausgesprochen hat, dass die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs gerechtfertigt ist.

Somit ist eine Verletzung des Gleichheitsgrundgrundsatzes im Sinne des Art. 7 B-VB nicht gegeben.

Insgesamt war aus diesen Gründen daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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 Revision ist nicht zulässig, weil die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch das Gesetz und die zitierte Rechtsprechung des EuGH, VfGH und VwGH hinreichend geklärt worden sind.

Feldkirch, am 2. April 2019

