

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Deutschland, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Kufstein Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz betreffend Einkommensteuer 2017 und Umsatzsteuer 2017 jeweils vom 10. Jänner 2019 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:
Umsätze (unverändert) 5.500,- Euro, festgesetzte Umsatzsteuer 50,- Euro
- II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 (im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht) wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 22. März 2019 zu entnehmen.
- 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. Der Beschwerdeführer erzielte im Beschwerdejahr 2017 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung.
2. Mit Schreiben vom 20.11.2018 wurde der Abgabenbehörde bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer mit 16.6.2017 seinen Wohnsitz von Österreich nach Deutschland verlegt

habe und nunmehr für einen deutschen Arbeitgeber tätig sei. Die bisher für die Tätigkeit bei einem österreichischen Arbeitgeber benötigte Wohnung werde nunmehr vermietet.

3. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens und Einreichung von Steuererklärungen wurden vom Finanzamt zwei Einkommensteuerbescheide (getrennt nach dem Zeitraum der unbeschränkten und dem Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht) und der Umsatzsteuerbescheid erlassen. Die betreffend die Umsatzsteuer beantragte und mit der Rechtsansicht von *Beiser* (SWK 2017, 888 und 939) und *Kanduth-Kristen* (taxlex 09/2017, 263) argumentierte Befreiung für (ausländische) Kleinunternehmer bei Vermietungstätigkeit im Inland wurde nicht zuerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Unternehmen von Deutschland aus betrieben werde. Von der vermieteten Wohnung aus ein Unternehmen zu betreiben, sei nicht möglich. Die Befreiung für Kleinunternehmer stehe nicht zu. Aus den Bruttomieten wurde die Umsatzsteuer herausgerechnet und die Vorsteuer mit 300,- Euro geschätzt.

Die Einkommensteuer wurde erklärungsgemäß veranlagt.

4. Dagegen richten sich die Beschwerden vom 21.1.2019 gegen den Umsatzsteuerbescheid und den Einkommensteuerbescheid (im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht). Aufgrund der Fachliteratur (*Beiser* und *Kanduth-Kristen*) sowie der EuGH-Rechtsprechung in der Rs *Stoppelkamp* vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, dass ein Unternehmen dort betrieben werde, wo sich das vermietete Grundstück befindet.

Auch die Umsatzsteuerrichtlinien würden in Rz 2601 in Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld Vermieter einer inländischen Wohnung als inländische Unternehmer behandeln.

Die vom Finanzamt im Umsatzsteuer-Erstbescheid mit 300,- Euro geschätzten Vorsteuern würden sich eigentlich auf 500,- Euro belaufen. Folge man der Rechtsansicht des Finanzamtes, seien betreffend den Einkommensteuerbescheid die Einnahmen um die Umsatzsteuer in Höhe von 550,- Euro und die Ausgaben um die Vorsteuern in Höhe von 500,- Euro zu kürzen.

5. Mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 22.3.2019 wurde der Beschwerde betreffend Einkommensteuer stattgegeben, betreffend Umsatzsteuer mit der Begründung abgewiesen, dass bei natürlichen Personen mangels eines Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit auf den Wohnsitz oder den Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes abzustellen sei. Diese Meinung werde u.a. von *Ruppe/Achatz* im UStG-Kommentar, § 3a, Tz 59 vertreten. Eine Korrektur der Vorsteuern wurde nicht vorgenommen.

6. Im Vorlageantrag vom 10.4.2019 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt und die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt. Wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. die feste Niederlassung durch die Vermietung einer

Wohnung im Inland vorliege, dürfe Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt nicht zur Beurteilung herangezogen werden.

7. Am 18.4.2019 langte eine Ergänzung zum Vorlageantrag ein, mit der vom Beschwerdeführer die Entscheidung durch den Senat und eine mündliche Verhandlung beantragt wurde.

8. Mit Vorlagebericht vom 19.6.2019 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2015 in Österreich eine Eigentumswohnung erworben, die er selbst bewohnte, und war bei einem österreichischen Arbeitgeber nichtselbstständig beschäftigt.

Im Juni des Jahres 2017 beendete er seine nichtselbständige Tätigkeit in Österreich, nahm eine Beschäftigung bei einem deutschen Arbeitgeber auf und verlegte seinen Wohnsitz an den Arbeitsort. Die frei gewordene Eigentumswohnung wurde in der Folge vermietet.

2. Beweiswürdigung

Der zugrundeliegende Sachverhalt ist zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Antrag auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung

1. Gemäß [§ 272 Abs. 2 BAO](#) obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag ([§ 264 BAO](#)), in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) oder wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monates nach Bekanntgabe des späteren Bescheides, beantragt wird oder wenn es der Einzelrichter verlangt.

Gemäß [§ 274 Abs. 1 BAO](#) hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag ([§ 264 BAO](#)), in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) oder wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monates nach Bekanntgabe des späteren

Bescheides, beantragt wird oder wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch auf Entscheidung durch den Senat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraus. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch (vgl Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 2 f; zum Antrag auf mündliche Verhandlung siehe VwGH 27.6.2012, [2008/13/0148](#)). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (zB VwGH 16.2.1994, [90/13/0071](#); VwGH 27.2.2014, [2009/15/0212](#)).

2. Der Beschwerdeführer hat (erstmals) mit Schreiben vom 17.4.2019 die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Weder in der Beschwerde vom 21.1.2019 noch im Vorlageantrag vom 10.4.2019 wurde ein diesbezüglicher Antrag gestellt.

Aufgrund der o.a. rechtlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.2.1994, [90/13/0071](#)) ist der Antrag als verspätet eingebracht zu qualifizieren und begründet deshalb keine Senatszuständigkeit. Auch von der mündlichen Verhandlung konnte abgesehen werden.

Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung

1. Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) sind die Umsätze der Kleinunternehmer von der Umsatzsteuer befreit. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt 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 dahingehend angepasst, dass nicht mehr auf den Wohnsitz oder Sitz im Inland abzustellen ist, sondern darauf, dass der Unternehmer das Unternehmen im Inland betreibt. (vgl. ErlRV 1352 BlgNR XXV. GP, 14)

Die unionsrechtlichen Vorgaben – das Abstellen auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung – sind für die Beurteilung, ob das Unternehmen im Inland betrieben wird, dementsprechend maßgeblich.

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 führt 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 der Beschwerdeführer 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, [VR 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 des Beschwerdeführers, 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.

Der Beschwerdeführer vermietete eine Eigentumswohnung im Inland und hatte seinen 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-Wurzinger, SWK 2017,1096*).

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

9. Vom Beschwerdeführer wurde in den Beschwerden geltend gemacht, dass die Vorsteuern 500,- Euro (statt der vom Finanzamt geschätzten 300,- Euro) betragen hätten. Zudem seien – wenn man der Rechtsansicht des Finanzamtes folge - im Einkommensteuerbescheid die Einnahmen um die Umsatzsteuer sowie die Werbungskosten um die Vorsteuer zu reduzieren.

In der Beschwerdevorentscheidung des Einkommensteuerbescheides wurde dies von der Abgabenbehörde berücksichtigt, in der Beschwerdevorentscheidung des Umsatzsteuerbescheides wurden die Vorsteuern jedoch nicht angepasst.

Das Finanzamt wurde vom Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 28.9.2020 auf diese Diskrepanz hingewiesen und hat mitgeteilt, dass die Vorsteuern im Umsatzsteuerbescheid (richtigerweise) mit 500,- Euro anzusetzen sind. Dies führt dazu, dass die festgesetzte Umsatzsteuer (nur mehr) 50,- Euro beträgt.

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 30. September 2020