



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der A R in B, vertreten durch die Marsoner + Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. September 2020, Zl. RV/3100596/2020, betreffend Umsatzsteuer 2017, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 Die in Italien ansässige Revisionswerberin ist Eigentümerin einer Wohnung in Österreich, die sie im Streitjahr vermietet hat. In der Umsatzsteuererklärung machte die Revisionswerberin für die im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden Umsätze die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmer geltend (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994).
- 2 Das Finanzamt erließ für das Streitjahr einen Umsatzsteuerbescheid, in dem es die Umsätze aus der Vermietung als umsatzsteuerpflichtig behandelte.
- 3 In der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde brachte die Revisionswerberin mit Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 6. Oktober 2011, *Stoppelkamp*, C-421/10, vor, dass sie in Italien nur Hausfrau sei und sich der Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich befinde. Die Vermietung in Österreich stelle ihre einzige wirtschaftliche Betätigung dar.
- 4 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung ab, woraufhin die Revisionswerberin deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge und wies in der Begründung zunächst auf die Urteile des EuGH vom 26. Oktober 2010, *Schmelz*, C-97/09, sowie vom 6. Oktober 2011, *Stoppelkamp*, C-421/10, hin, als deren Folge § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 durch das Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 117/2016,





dahingehend angepasst wurde, dass nicht mehr auf den Wohnsitz oder Sitz im Inland abzustellen sei, sondern darauf, ob der Unternehmer das Unternehmen im Inland betreibe.

- 6 Die unionsrechtlichen Vorgaben - das Abstellen auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung - seien für die Beurteilung, ob das Unternehmen im Inland betrieben werde, maßgeblich.
- 7 Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit sei gemäß Art. 10 DVO (EU) 282/2011 zur MwStSystRL der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen würden. Zur Bestimmung dieses Ortes seien der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen würden, der Ort des satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkomme, heranzuziehen. Könne anhand dieser Kriterien der Ort Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens nicht mit Sicherheit bestimmt werden, so werde der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen würden, zum vorrangigen Kriterium.
- 8 Als feste Niederlassung gelte gemäß Art. 11 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 zur MwStSystRL „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“.
- 9 In der Literatur werde u.a. vertreten, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und eine feste Niederlassung bei einer Vermietungstätigkeit am Ort des Mietobjekts liege. Dies führe automatisch zu einer umsatzsteuerlichen Ansässigkeit im Inland, ohne dass das Hinzutreten weiterer Sachverhaltselemente notwendig wäre.
- 10 Das Bundesfinanzgericht schließe sich jedoch der in der Judikatur und in einem Großteil der Literatur vertretenen gegenteiligen Meinung an.





- 11 Die Ansicht, dass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Falle einer Vermietung - quasi automatisch - am Ort des Mietobjektes befinde, hätte zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger mit Wohnungen in unterschiedlichen Staaten in mehreren Mitgliedstaaten die Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen könnte, auch wenn der Umfang der Geschäftstätigkeit nicht mehr der eines Kleinunternehmers entspräche. Dieses Ergebnis könne - insbesondere nach den Aussagen des EuGH im Urteil vom 26. Oktober 2010, *Schmelz*, C-97/09 - nicht mit der Ausnahmeregelung für Kleinunternehmer in Einklang gebracht werden.
- 12 Die Revisionswerberin habe eine Eigentumswohnung im Inland vermietet und ihren Wohnsitz im Ausland gehabt. Sachverhaltselemente, die belegten, dass die wesentlichen Entscheidungen zur Leitung des Unternehmens im Inland getroffen worden seien, seien nicht vorgebracht worden. Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Unionsrechts liege dementsprechend nicht im Inland. Auch das Bestehen einer festen Niederlassung im Sinne des Unionsrechts sei mangels Struktur in personeller und technischer Hinsicht zu verneinen. Dafür hätte im Inland zumindest ein Büro unterhalten werden müssen, von dem aus die Vermietungstätigkeit verwaltet werde.
- 13 Da im Inland weder der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung feststellbar sei, könne die Befreiung für Kleinunternehmer von der Revisionswerberin nicht in Anspruch genommen werden.
- 14 Eine ordentliche Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig, weil die Rechtsfrage der umsatzsteuerlichen Ansässigkeit bei einer Vermietung im Inland durch die gesetzlichen Bestimmungen und durch die Rechtsprechung hinreichend geklärt sei.
- 15 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision.
- 16 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

- 17 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.
- 18 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 19 Zur Zulässigkeit wird in der Revision vorgebracht, die Revisionswerberin entfalte ihre einzige selbständige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen durch die Vermietung ihrer Eigentumswohnung in Österreich. Gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994 seien die Leistungen der Revisionswerberin nämlich in Österreich erbracht. Sie betreibe folglich ihr Unternehmen nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF des AbgÄG 2016 „im Inland“. Der Sitz ihrer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ iSd MwSt-SystemRL sei damit ebenso in Österreich wie ihre einzige „feste Niederlassung, von wo aus ihre Umsätze“ bewirkt würden. In diesem Zusammenhang stelle sich die Rechtsfrage, ob die Revisionswerberin allein aufgrund des Mittelpunkts ihrer Lebensinteressen in Italien von der Kleinunternehmerbefreiung ausgeschlossen werden könne, obwohl diese Unternehmen zu gewähren sei, die ihr Unternehmen im Inland betrieben und eine bestimmte Umsatzschwelle nicht überschritten. Die Ansässigkeit von Unternehmen sei nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes autonom (unabhängig vom Mittelpunkt der Lebensinteressen) auszulegen. Zudem sei zu prüfen, ob diese Schlechterstellung in Österreich tätiger Unternehmer allein aufgrund des Mittelpunkts ihrer Lebensinteressen eine nach der Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit unzulässige Diskriminierung darstelle.



20 Art. 281 iVm Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, den in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Kleinunternehmen eine Mehrwertsteuerbefreiung mit Verlust des Vorsteuerabzugs zu gewähren, schließt diese Möglichkeit aber hinsichtlich der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Kleinunternehmen aus (EuGH 26.10.2010, *Schmelz*, C-97/09, Rn 51). Die Umsetzung der Richtlinienregelung erfolgte in § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994.

21 Mit der Frage, ob ein im Ausland ansässiger Unternehmer für die Umsätze aus der Vermietung einer in Österreich gelegenen Wohnung die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmer geltend machen kann, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 31. Jänner 2019, Ra 2017/15/0034, auseinandergesetzt und dabei u.a. ausgeführt:

„Der Umstand, dass der Mitgliedstaat die Mehrwertsteuerbefreiung nur auf die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Kleinunternehmer anwenden darf, würde zwar zu einer Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit führen, diese Richtlinienbestimmung ist aber - vor dem Hintergrund, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 272 Abs. 1 Buchst. d der MwStSystRL Kleinunternehmen von sämtlichen in den Art. 213 bis 271 dieser Richtlinie vorgesehenen Formalitäten befreien können - durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten. Die Maßnahme erweist sich als für die Gewährleistung wirksamer Steuerkontrollen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung tatsächlich erfüllt sind, geeignet, weil die Unternehmen die Unterlagen über ihre sämtlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten grundsätzlich am Ort ihrer Niederlassung aufbewahren (EuGH *Schmelz*, Rn 52 bis 64).

Die Beschränkung der Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmer auf die Steuerpflichtigen, die in dem Mitgliedstaat, der eine solche Befreiung eingeführt hat, ansässig sind, ist weiters durch die Notwendigkeit der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Steuerumgehungen gerechtfertigt. Die Regelung verhindert nämlich, dass Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, ohne dort ansässig zu sein, der Besteuerung ihrer Tätigkeiten unter dem Deckmantel der dort geltenden Befreiungen ganz oder zum großen Teil entgehen könnten, auch wenn diese Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmens objektiv überschreiten würden (EuGH *Schmelz*, Rn 70).

Aus dem Urteil des EuGH vom 6. Oktober 2011, *Stoppelkamp*, C-421/10, Rn 26 bis 36, ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger dann ein ,im Ausland



ansässiger Steuerpflichtiger‘ ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat.“

- 22 Aus dem Erkenntnis vom 31. Jänner 2019, Ra 2017/15/0034, ergibt sich bereits, dass die Ansässigkeit iSd Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Unternehmers abstellt, sondern auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit.
- 23 Wie der EuGH im Urteil vom 26. Oktober 2010, *Schmelz*, C-97/09, Rn 70, ausgeführt hat, bezweckt die Regelung des Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL u.a., zu verhindern, dass Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, der Besteuerung ihrer Tätigkeiten durch Verweis auf die dort geltenden Kleinunternehmerbefreiungen entgehen könnten, auch wenn diese Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmens objektiv überschreiten würden. Vor diesem Hintergrund und auch im Hinblick auf Art. 10 DVO (EU) 282/2011 zur MwStSystRL und im Einklang mit dem EuGH-Urteil vom 6. Oktober 2011, *Stoppelkamp*, C-421/10, ist als Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Ort zu verstehen, an dem der Unternehmer die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vornimmt. In richtlinienkonformer Umsetzung dieser Bestimmung stellt § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, auf den Ort ab, an dem das (gesamte) Unternehmen betrieben wird.
- 24 Dass das oben angeführte Erkenntnis vom 31. Jänner 2019 zu § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF vor dem AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, ergangen ist, ändert nichts an seiner Einschlägigkeit für den revisionsgegenständlichen Fall, weil durch die mit dem AbgÄG 2016 erfolgte Novellierung gerade diesen unionsrechtlichen Vorgaben Rechnung getragen werden sollte (vgl. ErlRV 1352 BlgNR 25. GP 14).
- 25 § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 und den unionsrechtlichen Vorgaben entsprach das Bundesfinanzgericht, indem es den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der Revisionswerberin als maßgeblich erachtet hat und zu dem Schluss gekommen ist, dass ihr die Kleinunternehmerbefreiung nicht zu gewähren sei, weil der gegebene Sachverhalt keinen Hinweis darauf enthalte, dass die



Revisionswerberin ihre Entscheidungen zur Leitung des Unternehmens in Österreich fälle. Das Bundesfinanzgericht hat unbedenklich den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland (Italien) angenommen. Der Umstand, dass die Revisionswerberin im Inland keinen Wohnsitz habe, wurde vom Bundesfinanzgericht - entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen in der Revision - gerade nicht als entscheidungsrelevant erachtet.

- 26 Das Vorbringen, das Bundesfinanzgericht habe die umsatzsteuerliche Ansässigkeit nicht unionrechtskonform ausgelegt und zu Unrecht auf das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes abgestellt, geht daher ins Leere.
- 27 Dass die Revisionswerberin ihr Unternehmen „im Inland betreibt“, ergibt sich aus dem vom Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis festgestellten Sachverhalt gerade nicht. Der Ort der Unternehmensleitung ist nämlich unabhängig vom Ort der vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen iSd § 3 Abs. 7 ff UStG 1994 und vom Ort seiner sonstigen Leistungen iSd § 3a UStG 1994. Gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994 werden sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist; über den Ort der Unternehmensleitung sagt diese Bestimmung nichts aus.
- 28 Wie der EuGH im Urteil vom 26. Oktober 2010, *Schmelz*, C-97/09, Rn 52 bis 64, ausgeführt hat, führt die Bestimmung des Art. 283 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL, wonach der Mitgliedstaat die Mehrwertsteuerbefreiung nur auf die in seinem Hoheitsgebiet „ansässigen“ Kleinunternehmer anwenden darf, zwar zu einer Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, diese Richtlinienbestimmung ist aber durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen (Vermeidung der vielfachen Geltendmachung der Steuerbefreiung in unterschiedlichen Staaten) zu gewährleisten.
- 29 Die in der Revision aufgeworfene Frage, ob „eine Schlechterstellung in Österreich tätiger Unternehmer mit ihren Umsätzen im Inland allein auf Grund eines Mittelpunktes der Lebensinteressen im Ausland im Sinn der DBA (des Art 4 OECD-MA) eine nach den Grundfreiheiten des AEUV



(Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit und Freiheit des Kapitalverkehrs) unzulässige Diskriminierung beinhaltet“, muss im Revisionsfall nicht beantwortet werden, weil weder die gesetzliche Regelung noch das angefochtene Erkenntnis auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinn der DBA abstellt.

- 30 Da in der Revision aus den dargelegten Gründen keine Rechtsfragen aufgeworfen werden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, war sie zurückzuweisen.

W i e n , am 7. Mai 2021

