

Die Befreiung für Kleinunternehmer und die Ansässigkeit in der Umsatzsteuer

Reinhold Beiser

1. Fallbeispiele
2. Fragen
3. Die rechtliche Würdigung im Licht der Rechtsprechung des EuGH
4. Die autonome Auslegung der MwStSyst-RL
 - 4.1. Der Fall Ingrid Schmelz
 - 4.2. Der Fall Markus Stoppelkamp
 - 4.3. Der Bundesfinanzhof
5. Die autonome Auslegung in den Anlassfällen
 - 5.1. Der Fall Markus Stoppelkamp
 - 5.2. Die Ansässigkeit von Ingrid Schmelz
 - 5.3. Der Fall des Bundesfinanzhofes
 - 5.4. Die Ansässigkeit in der Umsatzsteuer
6. Die Lösung der Fallbeispiele
7. Ergebnis

Greift die Kleinunternehmerbefreiung bei einer Vermietung von Wohnraum in Österreich auch für ausländische Vermieter?¹ Ist die Ansässigkeit in der Umsatzsteuer nach Art 4 OECD-MA oder autonom nach der MwStSyst-RL auszulegen?

1. Fallbeispiele

Eine Wohnung in Innsbruck wird um 1.000 € Entgelt pro Monat vermietet. Das Jahresentgelt beträgt 12.000 €. Die Betriebskosten trägt die Mieterin.

Fallvariante 1:

Eine in Innsbruck ansässige Arbeitnehmerin vermietet geerbten Wohnraum.

Fallvariante 2:

Die Innsbruckerin aus Fallvariante 1 verlegt ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen und ihre Ansässigkeit nach Art 4 DBA-Österreich/Deutschland nach München. Die vor dem Wechsel der Ansässigkeit begonnene Wohnraumvermietung läuft ungestört weiter.

Fallvariante 3:

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Vermieterin ist zwischen Österreich und Italien strittig: Die Vermieterin lebt in einer Lebensgemeinschaft mit einem österreichischen und italienischen Gefährten, hat eine italienische Mutter und einen österreichischen Vater und in beiden Staaten ein Haus, Angehörige und Freunde.

Fallvariante 4:

Die Vermieterin hat die Wohnung in Innsbruck geerbt und ist eine in München ansässige Hausfrau und Mutter. Ihr in Innsbruck ansässiger Bruder vermietet die Wohnung im Namen und auf Rechnung seiner Schwester. Der Bruder lebt im selben Haus und kümmert sich um alle laufenden Vermietungsaufgaben.

Fallvariante 5:

Eine Südtirolerin hat die Wohnung in Innsbruck gekauft. Die Vermietung erfolgt durch eine Innsbrucker Immobilienmaklerin im Namen und auf Rechnung der Südtirolerin.

Fallvariante 6:

Eine in Innsbruck ansässige Zahnärztin vermietet die Wohnung in Innsbruck um 12.000 € jährlich. Die Zahnärztin erzielt ca 400.000 € Entgelt pro Jahr steuerfrei nach § 6 Abs 1 Z 19 UStG.

¹ Siehe dazu *Beiser*, Die Befreiung für Kleinunternehmer nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG, SWK 2017, 888 ff und SWK 2017, 939 ff; *Kanduth-Kristen*, Kleinunternehmerregelung ab 2017: Betreiben Vermieter mit Wohnsitz im Ausland ihr Unternehmen im Inland?, taxlex 2017, 263 ff; dagegen anderer Auffassung *Ruppe/Achatz*, UStG³ § 6 Tz 449; *Mayr/Pfeifer*, SWK 2017, 895; VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0034; dazu *Zorn*, VwGH zum Inlanderfordernis der Kleinunternehmerregelung, RdW 2019/159, 201 ff; *Gaedke-Huber/Wurzinger*, SWK 2017, 1092 ff; *Luketina*, Umsatzsteuerliche Ansässigkeit von Kleinunternehmen bei Immobilienvermietung, ÖStZ 2019/234, 173 ff.

Die Suche, Auswahl und laufende Betreuung ihrer Mieter und ihrer Wohnung überlässt die Zahnärztin derselben Immobilienmaklerin wie die Südtirolerin in Fallvariante 5. Die Zahnärztin widmet ihre Zeit außerhalb ihrer Praxis ihrer Erholung, Freizeit, Familie und Freunden.

Fallvariante 7:

Eine in München ansässige Zahnärztin vermietet ihre (geerbte oder gekaufte) Wohnung in Innsbruck marktkonform um 12.000 € jährlich über dieselbe Innsbrucker Immobilienmaklerin wie in den Fallvarianten 5 und 6. Diese kümmert sich im Auftrag, im Namen und auf Rechnung der Eigentümerinnen um alle Vermietungsangelegenheiten.

2. Fragen

- In welchen Fällen greift die Kleinunternehmerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG?
- Fällt eine Vermietung einer Wohnung in Innsbruck um 1.000 € pro Monat (12.000 € Entgelt pro Jahr) unter die Befreiung für Kleinunternehmer?
- Ist eine Differenzierung nach der Ansässigkeit der jeweiligen Vermieterin (allenfalls nach dem Mittelpunkt der Lebensinteressen iSd Art 4 OECD-MA) erforderlich?
- Ist die Ansässigkeit von Unternehmen in der Umsatzsteuer im Sinn der nationalen Ertragsteuern und der DBA (Art 4 OECD-MA) oder autonom nach der MwStSyst-RL auszulegen?

3. Die rechtliche Würdigung im Licht der Rechtsprechung des EuGH

„Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 35 000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 9 lit. b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 steuerfrei sind, außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.“ (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG idF AbgÄG 2016 und StRefG 2020)

Die (unechte) Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG erfasst nur Unternehmer, die ihr „Unternehmen im Inland betreiben“ mit ihren Umsätzen nach § 1 Abs 1 Z 1 (Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland) und § 1 Abs 1 Z 2 („Eigenverbrauch“ im Inland).

Das für die Befreiung von Kleinunternehmern erforderliche Tatbestandsmerkmal eines „Betreibens seines Unternehmens im Inland“ ist unionsrechtskonform nach der Rechtsprechung des EuGH auszulegen.

„Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und das Vorhandensein einer festen Niederlassung“ sind nach der Rechtsprechung des EuGH „in erster Linie“ zur Bestimmung des Begriffes „nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger“ iSd Art 194 („reverse charge“) und Art 283 Abs 1 lit c („Kleinunternehmer“) heranzuziehen.²

„Der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen“ sind dagegen „nur dann“ für die Bestimmung der Ansässigkeit von Unternehmern im Sinn der MwSt-Syst-RL maßgebend, „wenn einschlägige Angaben zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt werden, fehlen“.³

Ist der „Sitz“ einer wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmers „bekannt“ und handelt es sich dabei „um einen tatsächlichen, realen Sitz und nicht um einen fiktiven Sitz oder Standort“, so spielt „ein etwaiger privater Wohnsitz“ des Unternehmers keine Rolle.⁴

„Die Auslegung, wonach der private Wohnsitz des steuerpflichtigen Dienstleistungserbringers bei der Bestimmung des Ortes seiner Niederlassung nur in Betracht gezogen werden kann, wenn keine mit der von ihm ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit unmittelbar zusammenhängenden Anknüpfungspunkte – wie etwa der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder das Vorhandensein einer festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind – bestehen, entspricht zudem der Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zugrunde liegenden Systematik, da diese Bestimmung den Steuerpflichtigen nur in Bezug auf die von ihm ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erfasst.“⁵

Die Bestimmung der umsatzsteuerrechtlichen Ansässigkeit von Unternehmern nach dem jeweiligen „Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit“ schafft „die größte Rechtssicherheit“.⁶

Ist der „Sitz“ einer wirtschaftlichen Tätigkeit des leistenden Unternehmers „bekannt“,⁷ so „erspart“ dies dem Leistungsempfänger „Nachforschungen“ über den „privaten Wohnsitz“ des leistenden Unternehmers.⁸

Kurz:

Der „Sitz“ der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit von Unternehmern bestimmt in erster Linie deren Ansässigkeit im Sinn der Mehrwertsteuer (reverse charge nach Art 194 und Kleinunternehmer nach Art 283 MwStSyst-RL). Privater Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sind in der Regel irrelevant.

Ein Unternehmer betreibt sein Unternehmen im Sinn der Rechtsprechung des EuGH⁹ zu § 19 Abs 1 („reverse charge“) und § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Befreiung für Kleinunternehmer) im Inland (in Österreich), soweit der „Sitz“ oder eine „feste Niederlassung“ der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich liegen.

Die vom EuGH entwickelte Abgrenzungslinie nach dem „Sitz der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit“ oder einer „festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt“ wer-

2 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 24 bis 26.

3 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 27.

4 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 28.

5 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 32; auch Art 9 MwStSyst-RL 2006/112/EG erfasst steuerpflichtige Unternehmer nur mit ihren „wirtschaftlichen Tätigkeiten“ (im Gegensatz zu privaten Aktivitäten wie Urlaub, Hobby, Freizeit, Familie etc).

6 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 34.

7 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 28.

8 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 35.

9 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*.

den¹⁰, schafft Rechtssicherheit¹¹ in der Umsatzsteuer und „erspart“ in der Regel „Nachforschungen“ über den privaten Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt der leistenden Unternehmer.¹²

Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts zwingt zur Abgrenzung nach dieser Linie der Rechtsprechung des EuGH bereits vor Inkrafttreten der (insoweit klarstellenden) Neuregelung der Befreiung für Kleinunternehmer durch das AbgÄG 2016.¹³

Wer Wohnraum in Österreich vermietet, duldet insoweit in Österreich (und sonst nirgendwo auf der Welt) die Nutzung des vermieteten Wohnraums in Österreich: Die Vermieter leisten insoweit ausschließlich in Österreich. In Österreich fallen insoweit der „Sitz“ der in Österreich entfalteten Vermietungstätigkeit und ebenso „feste Niederlassungen, von wo aus die Umsätze bewirkt“ werden, zusammen: Die vermieteten Wohnungen oder Häuser bilden das Kernelement und somit den „Sitz“ der entfalteten Vermietungstätigkeit. Immobilien als Kernelemente der Leistungserstellung sind gleichzeitig auch „feste Niederlassungen, von wo aus die Umsätze bewirkt“ werden.¹⁴

Der Standort der vermieteten Immobilien in Österreich bedingt auch die wesentlichen Entscheidungen über einen Leistungsaustausch in Österreich: Mieter werden in der Regel in Österreich gesucht und ausgewählt, in Österreich werden Mietverträge geschlossen, verlängert, gekündigt, Leistungsmängel geltend gemacht, Immobilien laufend betreut und verwaltet.

Das Dulden der Nutzung von Wohnraum durch die Mieter ist die wesentliche Leistung einer Vermietung von Wohnraum in Österreich. Wird zB auf drei Jahre vermietet, so wird diese Leistung vom ersten bis zum letzten Tag „rund um die Uhr“, Tag für Tag, Monat für Monat erbracht. Die Vorbereitung der Vermietung durch Herstellen der Vermietbarkeit (Renovieren, Ausmalen, Putzen etc), Anbieten zur Vermietung, Mietersuche, Auswahl, Vertragsverhandlungen, Schlüsselübergabe usw sind aktive Nebenleistungen zur passiven Hauptleistung in Form einer Nutzungsüberlassung als einer zeitraumbezogenen Duldung einer Nutzung durch andere. Ob die aktiven Nebenleistungen vom Vermieter oder einem seiner Vertreter (in der Regel im Inland) gesetzt werden, ist irrelevant: Jeder Unternehmer kann selbst oder durch ihn Beauftragte leisten oder Vorbereitungshandlungen zu einer Leistung setzen.

Entscheidend ist: Die wesentliche Leistung durch ein Dulden einer Nutzung von Wohnraum durch Mieter wird im Inland erbracht. Ohne Wohnung (Haus, Gebäude zum Wohnen) im Inland ist eine Vermietung von Wohnraum im Inland nicht möglich.

Die wirtschaftliche Tätigkeit einer Vermietung von Wohnraum in Österreich erfolgt ausschließlich in Österreich. Der „Sitz“ dieser Wohnraumvermietung in Österreich liegt

10 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 26 und 27.

11 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 34.

12 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 35.

13 *Beiser*, Das Fehlerkalkül des EuGH, SWK 2013, 546 ff.

14 EuGH 6.10.2011, Rs C-421/10 *Markus Stoppelkamp*, Rz 26 und 27; ebenso *Kanduth-Kristen*, taxlex 2017, 263 ff.