

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
STEUERRECHT
SEPTEMBER 2017

09

www.taxlex.at

257 – 292

Ertragsteuern

Hauptwohnsitzbefreiung und Fristen

Umsatzsteuer

Kleinunternehmer und Inlandsbezug
Abbrucharbeiten und Errichtung

Lohnsteuer & Sozialversicherung
SV-Zuordnungsgesetz

Betriebsprüfung in der Praxis

Reichweitenverfahren und
Handelswarenvorräte

Kleinunternehmerregelung ab 2017: Betreiben Vermieter mit Wohnsitz im Ausland ihr Unternehmen im Inland?

Mit dem AbgÄG 2016 BGBl I 2016/117 wurde der Inlandsbezug der Kleinunternehmerregelung ab 1. 1. 2017 neu gefasst. Abgestellt wird nunmehr darauf, dass das Unternehmen im Inland betrieben wird. Der Beitrag untersucht die Auswirkungen dieser Gesetzesänderung insb auch im Hinblick auf die Vermietung von Immobilien im Inland.

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG

Kleinunternehmer;
Inlandsbezug;
Umsatzsteuer

SABINE KANDUTH-KRISTEN

A. Begriff des Kleinunternehmers ab 2017

Ein Kleinunternehmer ist nach dem Gesetzeswortlaut ab 1. 1. 2017 (AbgÄG 2016 BGBl I 2016/117) ein Unternehmer, der **im Inland sein Unternehmen betreibt** und dessen **Umsätze** nach § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 UStG im Veranlagungszeitraum € 30.000,- nicht übersteigen.¹⁾ Bis 31. 12. 2016 war ein Kleinunternehmer bei gleicher Umsatzgrenze ein Unternehmer, der im Inland einen **Wohnsitz** oder **Sitz** hatte. Die Änderung durch das AbgÄG 2016 trat mit 1. 1. 2017 in Kraft und war gem § 28 Abs 44 UStG erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2016 ausgeführt wurden. Als Kleinunternehmer kommen – rechtsformneutral – neben **natürlichen Personen** auch **juristische Personen** und **Personenvereinigungen** in Betracht.

Von der Kleinunternehmerregelung sollen nach den ErläutRV⁵⁾ „ausländische“ **Unternehmer** ausgeschlossen sein.²⁾ Damit soll verhindert werden, dass beim Warenverkehr ein unsteuerter Letztverbrauch stattfindet.³⁾ Darüber hinaus sollen durch den Ausschluss ausländischer Unternehmer Schwierigkeiten in administrativer Hinsicht vermieden werden.⁴⁾

Der Gesetzestext stellt ab 1. 1. 2017 hinsichtlich des Inlandsbezugs darauf ab, dass der Unternehmer **sein Unternehmen im Inland betreibt**. Damit soll nach den ErläutRV⁵⁾ vor dem Hintergrund der EuGH-Urteile in den Rs *Schmelz* (26. 10. 2010, C-97/09) und *Stoppelkamp* (6. 10. 2011, C-421/10) eine Anpassung hinsichtlich der **Ansässigkeit im Inland** erfolgen. Nur Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, sollen die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können. Anders als bis 31. 12. 2016 soll daher § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht mehr zur Anwendung kommen, wenn zwar ein Wohnsitz in Österreich besteht, das Unternehmen aber im Ausland betrieben wird.⁶⁾

B. Inlandsbezug der Kleinunternehmerregelung im Unionsrecht

Die Kleinunternehmerregelung beruht auf Art 282 ff MwSt-SystRL.⁷⁾ Danach kann Steuerpflichtigen, die

einen bestimmten Jahresumsatz (grds höchstens € 5.000,-; für Österreich: 35.000,- ECU gem Art 287 MwSt-SystRL) nicht überschreiten, eine Steuerbefreiung gewährt werden. Die Normierung eines **Inlandsbezugs** als Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung geht direkt auf das Unionsrecht zurück, denn Art 283 Abs 1 lit c MwSt-SystRL sieht vor, dass die Kleinunternehmerregelung nicht auf Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen anzuwenden ist, der **nicht** in dem Mitgliedstaat **ansässig** ist, in dem die MwSt geschuldet wird.⁸⁾ Der UFS hat mit Beschluss vom 4. 3. 2009, RV/0679-W/09, dem EuGH die Frage der Primärrechtskonformität der in der 6. MwSt-RL bzw der MwSt-SystRL enthaltenen Kleinunternehmerregelung zur Vorabentscheidung gem Art 267 AEUV (Art 234 EGV) vorgelegt.⁹⁾ Der EuGH entschied im Urteil vom 26. 10. 2010, C-97/

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M, StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

- 1) Zur erforderlichen und mit dem AbgÄG 2016 nunmehr umgesetzten Anpassung der Definition der Umsatzgrenze an die unionsrechtlichen Vorgaben siehe *Kanduth-Kristen/Heidenbauer*, Die Ermittlung der Umsatzgrenze bei Kleinunternehmern im Lichte des Unionsrechts, *taxlex* 2014, 420.
- 2) Vgl RV 1715 BlgNR 18. GP, Zu § 6, Z 27; *Kolacny*, Das Umsatzsteuergesetz 1994, SWK 1994, A 445.
- 3) Zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein unsteuerter Letztverbrauch stattfinden kann, vgl *Dziurdz*, Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG auch für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer? *ÖStZ* 2009, 353.
- 4) Vgl RV 1715 BlgNR 18. GP, Zu § 6, Z 27; *Kolacny*, SWK 1994 A 445.
- 5) Vgl RV 1352 BlgNR 25. GP, Zu Art 4, Z 1 lit c.
- 6) Vgl RV 1352 BlgNR 25. GP, Zu Art 4, Z 1 lit c.
- 7) RL 2006/112/EG des Rates v 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem idgF.
- 8) Kritisch zum Ausschluss „ausländischer“ EU-Unternehmer *Pülzl/Reischuler*, Kleinunternehmerregelung nur für Inländer? *RdW* 2001, 622 ff; *Pülzl*, Kleinunternehmerregelung nur für Inländer? SWK 2006 S 823; *Endfellner*, Wie klein ist der Kleinunternehmer in der Umsatzsteuer? *FJ* 2006, 251 ff und 426 ff; *Dziurdz*, *ÖStZ* 2009, 350 ff.
- 9) Vgl dazu *Wanke*, Gemeinschaftsrechtliche Prüfung der Kleinunternehmerregelung, *RdW* 2009, 310 f; *Pülzl*, Der UFS und das Recht auf den gesetzlichen Richter, SWK 2009 T 133.

09, *Schmelz*,¹⁰) 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. Eine Verletzung des Unionsrechts ergibt sich daher durch Normierung der **Ansässigkeit im Inland** als Anwendungsvoraussetzung für die Kleinunternehmerregelung grds nicht.¹¹) Mit der konkreten Vereinbarkeit der österreichischen Kleinunternehmerregelung mit dem Unionsrecht hat sich der EuGH allerdings – weil in den Vorlagefragen nicht angesprochen – nicht auseinandergesetzt.

C. Nicht im Inland ansässige („ausländische“) Unternehmer im UStG

Das UStG unterscheidet in seinem Grundtatbestand nicht zwischen im Inland ansässigen („inländischen“) und im Ausland ansässigen („ausländischen“) Unternehmern. Lieferungen und sonstige Leistungen von „ausländischen“ Unternehmern, die im Inland gegen Entgelt im Rahmen des Unternehmens ausgeführt werden, sind in Österreich steuerbar. Der Unternehmerbegriff in § 2 UStG differenziert ebenfalls nicht danach, ob das Unternehmen im Inland oder im Ausland betrieben wird. Auch eine wirtschaftliche Tätigkeit im Ausland begründet daher Unternehmereigenschaft.¹²) Sonderregelungen bestehen bei im Inland steuerpflichtigen Leistungen „ausländischer“ Unternehmer ua im Hinblick auf die Steuerschuldnerschaft bei sonstigen Leistungen und Werklieferungen (§ 19 Abs 1) sowie hinsichtlich der Einbehaltung und Abfuhr der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger bzw dessen Haftung (§ 27 Abs 4). Für ausländische Unternehmer, die im Inland keine Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 und iSd Art 1 UStG oder nur bestimmte Umsätze iSd VO BGBl 1995/279 idF BGBl II 2014/158 ausführen, ist zudem ein besonderes Verfahren zur Vorsteuererstattung vorgesehen. Das UStG selbst verwendet zutreffenderweise den Begriff des „ausländischen“ Unternehmers nicht,¹³) sondern spricht von Unternehmern, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben, noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte haben (§ 19 Abs 1 UStG) bzw die im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch einen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte haben (§ 27 Abs 4 UStG).¹⁴) In § 21 Abs 9 UStG wird iZm der Vorsteuererstattung von „nicht im Inland ansässigen Unternehmern, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben“, gesprochen. In der Überschrift der auf Basis des § 21 Abs 9 UStG ergangenen VO 1995/279 idF BGBl II 2014/158 wird hingegen ausdrücklich auf „ausländische Un-

ternehmer“ Bezug genommen. Nach § 1 Abs 1 der VO handelt es sich dabei – entsprechend dem Gesetzestext – um „nicht im Inland ansässige Unternehmer, das sind solche, die im Inland weder ihren Sitz noch eine Betriebsstätte haben“. Das Konzept der Ansässigkeit wird im UStG daher nur bereichsspezifisch und nicht einheitlich definiert.

D. Ansässigkeit im Unionsrecht

Zu den Anknüpfungspunkten im Inland zählen nach der Rsp des EuGH¹⁵) in erster Linie der **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit** und das Vorhandensein einer **festen Niederlassung**, von wo aus die Umsätze bewirkt werden. Der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen sind nach dem Urteil in der Rs *Stoppelkamp* (mit Hinweis auf Art 1 8. RL) nur dann für die Bestimmung des Orts, an dem dieser als „ansässig“ gilt, als relevant anzusehen, wenn einschlägige Angaben zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur festen Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, fehlen.¹⁶) Ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bekannt, kann ein etwaiger privater Wohnsitz des Steuerpflichtigen somit keine Berücksichtigung finden.¹⁷) Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und der Begriff der festen Niederlassung werden in der MwSt-SystRL selbst nicht definiert. Gem Art 10 Abs 1 DurchführungsVO (EU) 282/2011 gilt für die Anwendung der Art 44 und 45 MwSt-SystRL „als Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden“. Gem Art 10 Abs 2 werden zur Bestimmung des Orts nach Abs 1 der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort des satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt,

10) Vgl dazu *Pichler/Kosaratz*, Die Kleinunternehmerregelung im Spannungsverhältnis zwischen primärem und sekundärem EU-Recht, RdW 2010, 812 ff; *Kühbacher*, Die Kleinunternehmerregelung ist unionsrechtskonform! SWK 2010 S 950; *Endfellner*, UStG: Diskriminierung durch die Kleinunternehmerregelung laut EuGH gerechtfertigt, FJ 2011, 1.

11) Vgl zur Rechtslage bis 31. 12. 2016 auch BFG 28. 9. 2016, RV/6100542/2015; 29. 3. 2016, RV/3100689/2014; UFS Wien 24. 4. 2012, RV/2694-W/07; UFS Feldkirch 6. 12. 2010, RV/0452-F/09; UFS Innsbruck 7. 12. 2010, RV/0571-I/07; UFS Feldkirch 27. 10. 2008, RV/0147-F/04; UFS Wien 4. 6. 2008, RV/1612-W/07; UFS Salzburg 12. 3. 2007, RV/0097-S/07; UFS Innsbruck 29. 5. 2006, RV/0530-I/04; UFS Feldkirch 19. 1. 2006, RV/0001-F/05.

12) Vgl *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.07} (Stand 1. 1. 2016, rdb.at) § 2 Rz 5.

13) Wohl aber die Erläuterung zum UStG 1994, RV 1715 BlgNR 18. GP, Zu § 6, Z 27.

14) Auf den Begriff der Ansässigkeit wird etwa in § 6 Abs 4 Z 4, in § 7 Abs 2 und Abs 5, § 21 Abs 11 und § 27 Abs 6 UStG sowie in Art 1 Abs 10, Art 18 Abs 3 und Art 25 a UStG Bezug genommen.

15) Vgl EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp* mwH.

16) In dem Fall ist wohl davon auszugehen, dass der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellen (so auch *Stadie* in *Raw/Dürrwächter*, UStG 172. EL [5/2017] § 19 Anm 88.1 und § 13b Anm 184).

17) Dementsprechend abstellend auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit BFG 29. 3. 2016, RV/3100689/2014.

herangezogen. Für die Anwendung des Art 44 MwSt-SystRL gilt gem Art 11 Abs 1 DurchführungsVO (EU) 282/2011 als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.

Interpretiert man die mit dem AbgÄG 2016 eingeführte Wendung, wonach der Unternehmer **im Inland sein Unternehmen betreibt**, unionsrechtskonform so, dass sich der **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit** oder eine **feste Niederlassung**, von wo aus die Umsätze bewirkt werden, im Inland befindet, trägt die Textierung den unionsrechtlichen Vorgaben, wonach die Kleinunternehmerregelung für im Inland ansässige Steuerpflichtige gilt, nunmehr besser Rechnung als der Gesetzeswortlaut vor Inkrafttreten des AbgÄG 2016. Klarer wäre – entsprechend der deutschen Fassung der MwSt-SystRL – eine Bezugnahme auf die Ansässigkeit im Inland und eine Vereinheitlichung der Definition von „Ansässigkeit“ in den verschiedenen Bestimmungen des UStG.

E. Immobilienvermietung im Inland

Strittig ist im Gefolge der Gesetzesänderung allerdings insb die Einordnung inländischer **Vermietungstätigkeiten** von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland. So meint etwa *M. Mayr*,¹⁸⁾ dass einem in Italien lebenden Steuerpflichtigen die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung bei Vermietung einer Eigentumswohnung im Inland (auch im Falle des Bestehens eines Zweitwohnsitzes im Inland, der nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2016 zur Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung geführt hätte) nach der Rechtslage idF AbgÄG 2016 nicht (mehr) zustehe, weil er sein Unternehmen nicht im Inland betreibe. Auch nach *Pfeiffer*¹⁹⁾ soll die Vermietung von im Inland gelegenen unbeweglichem Vermögen nicht in jedem Fall zu einem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich führen. Es sei vielmehr ausschlaggebend, wo iSd Art 10 DurchführungsVO (EU) 282/2011 die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Dagegen „betreiben“ Vermieter von Grundstücken ihr Unternehmen einer „Vermietung von Grundstücken“ nach *Beiser*²⁰⁾ am Ort der vermieteten Grundstücke, denn Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit sowie eine feste Niederlassung befinden sich seiner Ansicht nach am Grundstücksort. In ihrer Anmerkung zum Beitrag von *Beiser* widersprechen dem *M. Mayr/Pfeiffer*²¹⁾, da ihrer Ansicht nach das Urteil des EuGH in der Rs *Schmelz* nicht erklärbar wäre, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit „automatisch am Leistungsort“ liegen würde.

ME können die Ausführungen in der DurchführungsV (s Punkt D) aber – entgegen der von *M. Mayr/Pfeiffer* geäußerten Ansicht – nicht die Wirkung haben, dass bei Vermietungstätigkeiten natürlicher Personen über den Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des

Unternehmens getroffen werden, durch die „Hintertür“ wiederum der Wohnsitz des Steuerpflichtigen als maßgeblicher Ort zur Bestimmung der Ansässigkeit iS der MwSt-SystRL eingeführt wird. Dies würde der oben angeführten Rsp des EuGH in der Rs *Stoppelkamp* widersprechen. Zu prüfen ist vielmehr, wo sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen befindet und ob eine feste Niederlassung im Inland besteht. In den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott* v 17. 6. 2010 zur Rs C-97/09, *Schmelz*, wird die der Mehrwertsteuer unterworfenen Vermietungstätigkeit einer im Inland nicht ständig präsenten Person als Dienstleistung einer nicht niedergelassenen Person angesehen (auch wenn sie auf eine gewisse Dauer angelegt ist und mit Hilfe einer festen Infrastruktur im Aufnahmemitgliedstaat – im konkreten Fall einer Wohnung – erbracht wird), die am Maßstab der Dienstleistungsfreiheit (und mangels Betriebsstätte oder Niederlassung nicht an der Niederlassungsfreiheit) zu messen ist. Generalanwältin *Kokott* hält in den Schlussanträgen aber auch fest, dass „Ansässigkeit“ nach dem Wortsinn des Begriffs verlangt, dass eine Person einen dauerhaften festen Bezugspunkt in dem betroffenen Staat hat. Eine am Wortlaut ausgerichtete Interpretation ließe es durchaus zu, den Eigentümer einer Immobilie als ansässigen Steuerpflichtigen zu betrachten, auch wenn er diese Immobilie nicht selbst als Wohnung nutzt. Dieser Interpretation des Begriffs der Ansässigkeit steht nach Ansicht der Generalanwältin aufgrund des unterschiedlichen Regelungskontextes auch nicht entgegen, dass die Vermietung einer Wohnung in einem anderen Mitgliedstaat nicht als Ausübung der Niederlassungsfreiheit einzuordnen ist. Anzumerken ist, dass sich der EuGH mit dieser Frage in seinem Urteil nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat, sondern die Beschränkung der Befreiung für Kleinunternehmer auf ansässige Steuerpflichtige allgemein auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten hin geprüft hat.²²⁾

ME kann sich daher bei inländischen Vermietungstätigkeiten einer Person mit Wohnsitz im Ausland der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland

18) Die Neuerungen im UStG für das Jahr 2017, RdW 2017, 281.

19) Kleinunternehmerregelung neu ab 1. 1. 2017, ÖStZ 2017, 193.

20) Die Befreiung für Kleinunternehmer nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG, SWK 2017, 888 und 939.

21) SWK 2017, 895.

22) Ebenso *Zugmaier/Streit*, Anmerkung zu EuGH 26. 10. 2010, C-97/09, *Schmelz*, DStR 2010, 2190 f, die ausdrücklich und mE zutreffend darauf hinweisen, dass die Frage, ob die Vermietung einer Immobilie zur Ansässigkeit im Belegenheitsstaat führen kann, offengeblieben ist (ebenso *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 6 Rz 446). AA BFG 29. 3. 2016, RV/3100689/2014, wonach der EuGH die Rechtsansicht der Generalanwältin nicht geteilt hätte. Im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit der Vorlagefragen folgte der EuGH zwar vorderhand dem Argument der österreichischen Regierung, wonach der Umstand, dass Frau *Schmelz* ihre einzigen steuerpflichtigen Umsätze mit der Vermietung ihrer Wohnung erzielt, nicht bedeute, dass die österreichischen Behörden davon ausgehen können, dass sie in Österreich ansässig ist. Er setzte sich damit aber in weiterer Folge nicht näher auseinander.

befinden.²³⁾ Dies wird mE insb der Fall sein, wenn sich die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf die Vermietung der Immobilie im Inland beschränkt und er keine anderweitigen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt. In dem Fall werden die „Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens“ (wie zB Duldung der Nutzung, Übergabe des Mietobjekts an den Mieter) im Inland erbracht. Für diese Interpretation spricht auch, dass an den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (und an den Ort der Geschäftsleitung) dieselben Anforderungen hinsichtlich eines „festen Bezugspunkts“ zum „Ansässigkeitsland“ zu stellen sind wie an eine feste Niederlassung (s dazu gleich).²⁴⁾ Befindet sich lediglich der private Wohnsitz im Ausland, wird dort mE nur aufgrund dessen kein fester Bezugspunkt für die wirtschaftliche (Vermietungs-)Tätigkeit im Ausland hergestellt, sodass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit dort nicht befinden kann.²⁵⁾

Beispiel 1:

Eine natürliche Person mit Wohnsitz in München, die im Übrigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in München bezieht, vermietet in Österreich eine Eigentumswohnung zu Wohnzwecken.

Die Vermietung der Eigentumswohnung begründet in Österreich zwar keinen Wohnsitz. Nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2016 fehlte daher nach innerstaatlichem Recht der erforderliche Inlandsbezug. Ab 1. 1. 2017 ist mE davon auszugehen, dass das Unternehmen im Inland betrieben wird, weil sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland befindet. Die Kleinunternehmerregelung kommt folglich zur Anwendung. Die Umsätze aus der Vermietung der Wohnung sind steuerbefreit, wenn die Umsatzgrenze von € 30.000,- nicht überschritten wird.

Verfolgt eine natürliche Person auch andere unternehmerische Tätigkeiten und befindet sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (des einheitlichen Unternehmens) aufgrund dessen im Ausland²⁶⁾ oder liegt er bei Gesellschaften ggf am Ort der Willensbildung im Ausland (sofern dort ein fester Bezugspunkt besteht), so ist das vermietete Grundstück, das im (Mit-)Eigentum des Steuerpflichtigen oder der Gesellschaft steht, aus umsatzsteuerlicher Sicht mE als eine **feste Niederlassung** im Inland zu sehen.²⁷⁾ Die Vermietung des Grundstücks ist als passive Duldungsleistung zu qualifizieren. Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf der Niederlassung erbracht werden, können dort empfangen und verwendet werden. Das in der DurchführungsVO genannte Kriterium der personellen Ausstattung tritt bei passiven Leistungen in Form von Duldungsleistungen in den Hintergrund, weil eine personelle Ausstattung zur Erbringung der Leistung am Belegenheitsort nicht erforderlich ist.²⁸⁾ Die in der DurchführungsVO getroffene Definition einer festen Niederlassung ist daher erfüllt (s Punkt D). Durch das Abstellen auf „feste Niederlassungen“ als Anknüpfungsmerkmal für die mehrwertsteuerliche Ansässigkeit ist es möglich, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren Staaten ansässig iS der MwSt-SystRL ist. Anzumerken ist, dass der Steuerpflichtige nur mit den steuerbaren Vermietungsumsätzen (also nur „insoweit“) als im Inland ansässig anzusehen ist, da die feste Niederlassung bei anderen Umsätzen nicht an der Leistungserbringung beteiligt ist.²⁹⁾

Beispiel 2:

Eine natürliche Person mit Wohnsitz in München betreibt dort eine Steuerberatungskanzlei und vermietet in Österreich eine Eigentumswohnung zu Wohnzwecken.

Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit liegt in diesem Fall mE in München. Die Vermietung der Eigentumswohnung begründet in Österreich eine feste Niederlassung. Insoweit gilt der Steuerpflichtige als im Inland ansässig. Die Kleinunternehmerregelung kommt folglich zur Anwendung, wenn die Umsätze aus der Vermietung der Wohnung die Umsatzgrenze von € 30.000,- nicht überschreiten.

Das BFG³⁰⁾ stellt auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ab und führt unter Bezugnahme auf EuGH v 6. 10. 2011 (C-421/10, *Stoppelkamp*) zutreffend aus, dass ein privater Wohnsitz irrelevant ist, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bekannt ist. Allerdings nimmt das BFG mE unzutreffend den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bei inländischen Vermietungstätigkeiten von im Ausland lebenden Personen aufgrund des Treffens der wesentlichen, die Vermietung betreffenden Entscheidungen am Wohnsitz im Ausland an und verneint das Bestehen einer festen Niederlassung im Inland.

Bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft ist eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der satzungsmäßige 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 der Gesellschaft bestimmt wird.³¹⁾ Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen haben ihren **Sitz** iS der Abgabenvorschriften gem § 27 Abs 1 BAO an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Mangels einer solchen Bestimmung gilt als Sitz der **Ort der Geschäftsleitung**, der gem § 27 Abs 2 BAO an dem Ort anzunehmen ist, an dem sich die geschäftliche Oberleitung befindet. Es ist der Ort der Willensbildung, nicht aber der Ort der Durchführung der Ent-

23) Nach *Beiser* (SWK 2017, 888 und 939) liegt der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bei inländischen Vermietungen hingegen jedenfalls im Inland.

24) Eine feste Niederlassung setzt voraus, dass ein davon abweichender Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit existiert. Auch der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit muss aber einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweisen (vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG 172. EL [5/2017] § 13b Anm 193).

25) AA *Gaedke/Huber-Wurzingler*, Nochmals zum Kleinunternehmer – Wo wird ein Unternehmen betrieben? SWK 2017, 1095.

26) Dagegen nimmt *Beiser* (SWK 2017, 892) an, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bei mehreren wirtschaftlichen Tätigkeiten für jede selbständige Tätigkeit gesondert zu prüfen sei. Nach mE zutreffender Ansicht von *M. Mayr/Pfeiffer* (SWK 2017, 895) kann es unionsrechtlich hingegen nur einen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit geben.

27) AA *Gaedke/Huber-Wurzingler*, SWK 2017, 1095 f.

28) Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG 172. EL (5/2017) § 13b Anm 215.

29) Vgl *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG 172. EL (5/2017) § 13b Anm 215.

30) 29. 3. 2016, RV/3100689/2014.

31) Vgl EuGH 6. 10. 2011, C-421/10, *Stoppelkamp*; 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl*.

scheidungen maßgeblich.³²⁾ Liegt der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, kann sich der Inlandsbezug durch eine feste Niederlassung im Inland ergeben. Wie bereits weiter oben ausgeführt, sind an den Ort der Geschäftsleitung dieselben Anforderungen hinsichtlich eines „festen Bezugspunkts“ zum „Ansässigkeitsland“ zu stellen wie an eine feste Niederlassung.³³⁾ Befindet sich lediglich der private Wohnsitz zweier Vermieter (ggf noch dazu an unterschiedlichen Orten in ggf sogar unterschiedlichen Ländern) im Ausland, wird dort mE nur aufgrund dessen kein fester Bezugspunkt für die wirtschaftliche (Vermietungs-)Tätigkeit im Ausland hergestellt, sodass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit dort nicht befinden kann.

Beispiel 3:

Zwei natürliche Personen mit Wohnsitz in München (alternativ: mit Wohnsitz in München einerseits und in Frankfurt andererseits) sind Miteigentümer einer Eigentumswohnung in Österreich, die zu Wohnzwecken vermietet wird. Büro- oder Verwaltungsräumlichkeiten in München (alternativ: München und Frankfurt) bestehen nicht.

Unternehmereigenschaft kommt diesfalls der Miteigentumsgemeinschaft zu. Als Personenvereinigung ist der Sitz der Miteigentumsgemeinschaft gem § 27 BAO zu bestimmen und liegt – mangels Festlegung eines Sitzes in einem Gesellschaftsvertrag oder dergleichen – dort, wo sich der Ort der Geschäftsleitung, dh der Ort der Willensbildung, befindet. Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit befindet sich unionsrechtskonform allerdings dort, wo die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. In der gegebenen Konstellation liegt dieser Ort mE – wie im Falle der Vermietung durch eine natürliche Person – in Österreich (abgesehen von den Wohnsitz besteht in München [alternativ: München und Frankfurt] kein fester Bezugspunkt, der mit der wirtschaftlichen Tätigkeit in Zusammenhang steht). Sollte dies verneint werden, ist in der im Inland vermieteten Eigentumswohnung eine feste Niederlassung iS der MwSt-SystRL zu sehen. Die Kleinunternehmerregelung kommt daher (bei beiden Auslegungsvarianten) zur Anwendung. Die Umsätze aus der Vermietung der Wohnung sind steuerbefreit, wenn die Umsatzgrenze von € 30.000,- nicht überschritten wird.

Beispiel 4:

Eine Immobilien-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in München (wo sich auch die Büroräumlichkeiten der GmbH befinden) vermietet Grundstücke in Deutschland und besitzt auch eine Immobilie in Österreich, die steuerpflichtig vermietet wird.

Unternehmereigenschaft kommt diesfalls der GmbH zu, deren Sitz sich gem § 27 BAO in München befindet. Dort ist auch der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit anzunehmen. In der im Inland vermieteten Immobilie ist eine feste Niederlassung iS der MwSt-SystRL zu sehen. Die Kleinunternehmerregelung kommt daher zur Anwendung, wenn die Umsätze aus der Vermietung im Inland die Umsatzgrenze von € 30.000,- nicht überschreiten.

Auch die deutsche Finanzverwaltung geht davon aus, dass Unternehmer, die ein im Inland gelegenes

Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, insoweit als im Inland ansässig zu behandeln sind.³⁴⁾ Eine ähnliche Aussage iZm dem Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs 1 UStG findet sich in Rz 2601 b UStR 2000 (zur Rechtslage ab 1. 1. 2012), wonach „Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, [...] insoweit (dh hinsichtlich der Vermietungsumsätze) als inländische Unternehmer zu behandeln [sind]“. Gleiches soll nach UStR 2000 Rz 2836 für die Vorsteuererstattung gelten.³⁵⁾ Eine unterschiedliche Behandlung für Zwecke des Reverse-Charge-Systems und der Vorsteuererstattung einerseits und für Zwecke der Kleinunternehmerregelung andererseits ist inkonsistent und mE vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlauts ab 1. 1. 2017 sowie der unionsrechtlichen Regelungen nicht zu rechtfertigen.

32) Vgl UFS Feldkirch 19. 1. 2006, RV/0001-F/05; BFG 28. 9. 2016, RV/6100542/2015.

33) Vgl dazu *Stadie in Rau/Dürrwächter*, UStG 172. EL (5/2017) § 13 b Anm 193.

34) Vgl dUStAE, Abschnitt 13 b.11. Abs 2 Satz 2.

35) Verwiesen wird auf UStR 2000 Rz 2601 a, die wiederum auf UStR 2000 Rz 2601 b verweist. Die Verneinung der Ansässigkeit bei Vermietung von Immobilien im Inland hätte grds zur Folge, dass in der Phase, in der aus der Vermietung (noch) keine Umsätze erzielt werden, eine Vorsteuererstattung konsequenterweise nur im Wege des Verfahrens nach der VO 1995/279 idgF möglich wäre.

SCHLUSSTRICH

Bei unionsrechtskonformer Auslegung des nunmehr in § 6 Abs 1 Z 27 UStG verankerten Kriteriums des „Betreibens des Unternehmens im Inland“ ergibt sich, dass sich entweder der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder (bei Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland) eine feste Niederlassung im Inland befinden müssen, um den für die Kleinunternehmerregelung erforderlichen Inlandsbezug herzustellen. Die Vermietung von Immobilien im Inland durch Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland stellt einen festen Bezugspunkt zum Inland her. Selbst wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht im Inland liegen sollte, liegt eine feste Niederlassung im umsatzsteuerlichen Sinne vor, von wo aus die Umsätze bewirkt werden. Die Kleinunternehmerregelung ist daher bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen anwendbar. Das unionsrechtlich relevante Kriterium der Ansässigkeit ist im UStG derzeit uneinheitlich umgesetzt, eine Vereinheitlichung wäre auch im Sinne der Rechtssicherheit wünschenswert.