

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg
Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Mietzinsminderungen und steuerrechtliche Konsequenzen

Der aktuelle Fall

Hauptwohnsitzbefreiung bei Nutzung nach Verkauf?

Immobilien und Recht

Novelle des Heizkostenabrechnungsgesetzes

Rechtliche Facetten der gemeinnützigen Verwaltungsvereinigung

U-Bahn-Baustellen und andere Katastrophen

Immobilienmakler – 7 Jahre FAGG

Bewertung von Zinshausanteilen

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von EuGH, VwGH und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

Art 44 und 45 MwStSyst-RL
idgF

immo aktuell 2021/19

Vermietete Immobilie ohne Personal ist keine feste Niederlassung

EuGH 3. 6. 2021, *Titanium*, C-931/19

Eine in einem Mitgliedstaat vermietete Immobilie stellt keine feste Niederlassung iSd Art 43 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [MwStSyst-RL] sowie der Art 44 und 45 MwStSyst-RL in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. 2. 2008 geänderten Fassung dar, wenn der Eigentümer der Immobilie nicht über eigenes Personal für die Leistungsbewirkung iZm der Vermietung verfügt.

Vorabentscheidungsersuchen und Vorlagefragen: Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der MwStSyst-RL (ABl L 347 vom 11. 12. 2006, S 1) und der MwStSyst-RL in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. 2. 2008 (ABl L 44 vom 20. 2. 2008, S 11) geänderten Fassung (im Folgenden: MwStSyst-RL in ihrer geänderten Fassung). Das Ersuchen erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der *Titanium Ltd* mit Sitz auf Jersey und dem Finanzamt Österreich, zuvor Finanzamt Wien (Österreich) (im Folgenden: Finanzamt), wegen der Erhebung von Umsatzsteuer auf Einkünfte aus der Vermietung einer in Österreich belegenen Immobilie für die Steuerjahre 2009 und 2010. [...]

Titanium ist eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung auf Jersey, deren Geschäftsgegenstand im Bereich Realitätenwesen, Vermögensverwaltung sowie Wohnungs- und Siedlungswesen liegt. In den Steuerjahren 2009 und 2010 vermietete sie eine ihr gehörende Immobilie in Wien umsatzsteuerpflichtig an zwei österreichische Unternehmer. Für die Zwecke dieser Umsätze, bei denen es sich um ihre einzigen in Österreich handelte, beauftragte *Titanium* ein österreichisches Hausverwaltungsunternehmen, das Dienstleister und Lieferanten vermittelt, die Mieten und Betriebskosten abrechnen, die Geschäftsaufzeichnungen führen und die Umsatzsteuermeldedaten vorbereiten sollte. Diese Leistungen wurden von dem beauftragten Unternehmen in anderen Räumlichkeiten als denjenigen der *Titanium* gehörenden Immobilie erbracht. *Titanium* behielt jedoch die Entscheidungsgewalt über die Begründung und Auflösung von Mietverhältnissen sowie über deren wirtschaftliche und rechtliche Konditionen, über die Durchführung von Investitionen und Reparaturmaßnahmen sowie deren Finanzierung, über die Auswahl von Dritten zur Erbringung anderer Vorleistungen und schließlich die Auswahl, Beauftragung und Überwachung der Hausverwaltung selbst.

Während *Titanium* der Ansicht war, dass sie für ihre Vermietungstätigkeit iZm der Immobilie in Ermangelung einer festen Niederlassung in Österreich

keine Umsatzsteuer schulde, war das Finanzamt der Auffassung, dass eine vermietete Immobilie eine solche feste Niederlassung darstelle, und setzte daher für die Steuerjahre 2009 und 2010 Umsatzsteuer zu Lasten dieser Gesellschaft fest. *Titanium* legte gegen die Bescheide des Finanzamts Beschwerde beim BFG (Österreich) ein und machte geltend, dass die von ihr vermietete Immobilie mangels personeller Ausstattung nicht als feste Niederlassung angesehen werden könne. Das Finanzamt wies seinerseits darauf hin, dass nach den UStR ein Unternehmer, der in Österreich ein Grundstück besitze, das er umsatzsteuerpflichtig vermiete, als inländischer Unternehmer zu behandeln sei und dass der Leistungsempfänger nicht die Steuer für diesen Umsatz schulde. Somit liege im Fall der Vermietung einer Immobilie stets eine feste Niederlassung vor. [...]

Das vorliegende Gericht sieht sich daher vor die Frage nach dem Begriff der festen Niederlassung bei einer Tätigkeit gestellt, die wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende ohne den Einsatz jeglicher technischen und personellen Ausstattung ausgeführt wird. Vor diesem Hintergrund hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist dem Begriff der festen Niederlassung das Verständnis beizulegen, dass stets das Vorliegen einer personellen und technischen Ausstattung gegeben sein muss und daher an der Niederlassung unbedingt eigenes Personal des Dienstleistungserbringers vorhanden zu sein hat, oder kann im konkreten Fall der steuerpflichtigen Vermietung einer im Inland belegenen Liegenschaft, die sich bloß als passive Duldungsleistung darstellt, diese auch ohne personelle Ausstattung als „feste Niederlassung“ anzusehen sein?

Rechtliche Beurteilung: [...] Der Begriff „feste Niederlassung“ verlangt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand. Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (EuGH 28. 6. 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, Rn 54 und die dort angeführte Rechtsprechung). Insbesondere ist bei einer Struktur, bei der es an eigenem Personal fehlt, keine Subsumtion unter den Begriff „feste Niederlassung“ möglich (vgl in diesem Sinne EuGH 17. 7. 1997, *ARO Lease*, C-190/95, Rn 19).

Bestätigung findet diese Rechtsprechung in Art 11 MwSt-DVO (EU) 282/2011, wonach eine feste Niederlassung ua eine „von der personellen und technischen Ausstattung her“ geeignete Struktur aufweist. Zwar gilt diese Durchführungsverordnung nach ihrem Art 65 erst ab dem 1. 7. 2011 und ist daher zeitlich auf das

Ausgangsverfahren nicht anwendbar, doch sollen mit ihr nach ihrem ErwGr 14 bestimmte Begriffe, darunter derjenige der festen Niederlassung, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs klargestellt werden.

Im vorliegenden Fall geht aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte hervor, dass die Beschwerdeführerin des Ausgangsverfahrens in Österreich über kein eigenes Personal verfügt und dass die mit bestimmten Verwaltungsaufgaben betrauten Personen von ihr vertraglich beauftragt wurden, wobei sie sich alle wichtigen Entscheidungen betreffend die Vermietung der in Rede stehenden Immobilie vorbehalten hat.

Eine Immobilie, bei der keinerlei personelle Ausstattung vorhanden ist, die zu autonomem Handeln befähigt, erfüllt jedoch offensichtlich nicht die von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für die Einstufung als feste Niederlassung im Sinne sowohl der MwStSyst-RL als auch der MwStSyst-RL in ihrer geänderten Fassung.

Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass eine in einem Mitgliedstaat vermietete Immobilie keine feste Niederlassung iSd Art 43 MwStSyst-RL sowie der Art 44 und 45 MwStSyst-RL in ihrer geänderten Fassung darstellt, wenn der Eigentümer der Immobilie nicht über eigenes Personal für die Leistungsbewirkung iZm der Vermietung verfügt.

Anmerkung

Die zugrunde liegende Entscheidung des BFG wurde in immo aktuell 2020/12 besprochen. Der EuGH hat nunmehr unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung entschieden, dass in der Vermietung einer Immobilie ohne Einsatz eigenen Personals durch den Eigentümer der Immobilie iZm der Vermietung keine feste Niederlassung iSd Unionsrechts zu sehen ist. Die Beauftragung einer Hausverwaltung ändert daran nichts. Nach dem Urteil gilt dies sowohl iZm Art 44 MwStSyst-RL (Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen) als auch Art 45 MwStSyst-RL (Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen) in der geltenden Fassung. Nach Art 11 MwSt-DVO (EU) 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011 hat die dort vorgenommene Definition der „festen Niederlassung“ ua auch Relevanz für die Anwendung des Art 192a MwStSyst-RL (Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus).

Dagegen vertritt das BMF bislang (wie auch das deutsche BMF – siehe dUStAE, Abschnitt 13b.11. Abs 2 Satz 2), dass Unternehmer, die im Inland ein Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, für Zwecke des Übergangs der Steuerschuld insoweit „als inländische Unternehmer“ zu behandeln sind (siehe Rz 2601b UStR). Auch das Verfahren zur Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer soll somit bei inländischen Grundstücksvermietungen nach Ansicht des BMF insoweit nicht zur Anwendung kommen (siehe Rz 2836 UStR).

Vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils wird die in den UStR vertretene Rechtsauffassung zu ändern sein. Die steuerpflichtige Vermietung einer Immobilie ohne Personaleinsatz durch einen ausländischen Unternehmer an Unternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 3 UStG ist, führt gem § 19 Abs 1 UStG zum Übergang der Steuerschuld. Inländische Vorsteuern sind in diesem Fall im Vorsteuererstattungsverfahren geltend zu machen.

Sabine Kanduth-Kristen

§ 29 Z 3 EStG; § 27 Abs 4 EStG immo aktuell 2021/20

Einkünfte für den Verzicht auf eine Option zum Erwerb einer Liegenschaft

VwGH 3. 5. 2021, Ra 2019/13/0124

[D]er Verzicht auf ein Recht [ist] als eine Veräußerung des Rechts (siehe zum Fruchtgenussrecht VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029) bzw als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung (siehe zum Verzicht auf ein Optionsrecht VwGH 24. 2. 2016, 2013/13/0012) zu beurteilen. Dies gilt nicht für den Verzicht auf höchstpersönliche Rechte, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl VwGH 31. 1. 2018, Ro 2017/15/0018).

Sachverhalt: Der Revisionswerber erzielte im Jahr 2008 Verluste aus dem Kauf und Verkauf von Aktienoptionen in Höhe von ca 200.000 €. Daneben hatte er zu Beginn des Jahres 2008 eine Kaufoption abgeschlossen, eine Liegenschaft um einen Preis von 600.000 € zu erwerben. Diese Option war mit 31. 12. 2008 befristet. Ende des Jahres 2008 benannte der Beschwerdeführer eine Investorengruppe, die sich bereit erklärte, die Liegenschaft um 750.000 € zu kaufen. Die Differenz in Höhe von 150.000 € zwischen dem ihm mittels Option zugesicherten Kaufpreis in Höhe von 600.000 € und dem Kaufpreis der Investorengruppe wurde an den Revisionswerber für den Verzicht auf seine Kaufoption ausbezahlt. Des Weiteren erhielt der Revisionswerber ein Honorar für die Einräumung eines Optionsrechts für den Erwerb einer Wohnung, die in seinem Eigentum stand, in Höhe von 46.000 €. Nach Abhaltung einer Außenprüfung setzte das Finanzamt Einkommensteuer für die Einkünfte aus dem Verzicht auf das Optionsrecht und die erhaltene Zahlung für die Einräumung des Optionsrechts fest. Ein Verlustausgleich zwischen den Verlusten aus den Aktienoptionen und den übrigen Einkünften wurde nicht gewährt, da die Verluste aus den Aktienoptionen (negative) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iSd § 30 EStG in der für das Veranlagungsjahr geltenden Fassung, die (positiven) Einkünfte aus dem Verzicht auf ein Optionsrecht bzw der Einräumung eines Optionsrechts solche aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG darstellen und folglich ein Verlustausgleichsverbot bestehe. Der dagegen erhobene Beschwerde gab das BFG keine Folge und folgte im Wesentlichen der Auffassung des Finanzamts.

Die Behandlung der gegen das Erkenntnis des BFG erhobenen Beschwerde an den VfGH lehnte dieser mit Beschluss ab und trat den Fall an den VwGH zur Entscheidung ab. Der VwGH gab der außerordentlichen Revision hingegen Folge und hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Rechtliche Beurteilung (bezogen auf den Verzicht auf das Optionsrecht zum Erwerb der Liegenschaft): [...] Gemäß § 29 Z 3 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften Einkünfte aus Leistungen, wie insb Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 6 leg cit) noch zu den Einkünften iSd Z 1, 2 oder 4 gehören.

Eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0091, VwSlg 8378/F, mwN).

Nach den §§ 30 und 31 EStG (idF vor dem 1. StabG 2012) dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitete der VwGH ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG angesehen werden können (vgl auch dazu VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0091, VwSlg 8378/F).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist der Verzicht auf ein Recht als eine Veräußerung des Rechts (siehe zum Fruchtgenussrecht VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029) bzw als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung (siehe zum Verzicht auf ein Optionsrecht VwGH 24. 2. 2016, 2013/13/0012) zu beurteilen. Dies gilt nicht für den Verzicht auf höchstpersönliche Rechte, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl VwGH 31. 1. 2018, Ro 2017/15/0018).

Das BFG ist davon ausgegangen, dass der Verzicht auf eine Option nicht als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen sei. Es hat daher auch keine Feststellungen darüber getroffen, ob es sich bei dem Optionsrecht um ein (höchst)persönliches Recht gehandelt hat. Der Revisionswerber hat bereits im Verfahren darauf verwiesen, dass das Optionsrecht nicht höchstpersönlich gewesen sei, und vorgebracht, er habe das Recht mehrmals Dritten zur Veräußerung angeboten, und dabei auf ein im Verwaltungsakt einliegendes – nicht unterfertigtes – Angebot verwiesen. Da das BFG in Verkennung der Rechtslage keine Feststellungen zur (Höchst-)Persönlichkeit getroffen hat, hat es sein Erkenntnis im Hinblick auf das Entgelt für den Optionsverzicht mit einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Anmerkung

Das Erkenntnis des VwGH ist zur Rechtslage vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 bzw des BBG 2011 ergangen. Die Unterscheidung hinsichtlich der Behandlung eines Optionsrechts unter dieser Rechtslage stellt der VwGH wie folgt klar: Stellt das Optionsrecht ein höchstpersönliches Recht dar, ist der Verzicht auf dieses als Einkünfte aus Leistungen gem § 29 Z 3 EStG zu beurteilen und zu versteuern. Stellt das Optionsrecht hingegen kein solches höchstpersönliches Recht dar (zB weil es übertragbar ist), dann wäre der entgeltliche Verzicht allenfalls als Spekulationsgeschäft steuerbar (§ 30 EStG idF vor BBG 2011).

Mit der durch das BBG 2011 geschaffenen „neuen“ Kapitalvermögensbesteuerung wurde den Einkünften aus Kapitalvermögen ein Tatbestand „Einkünfte aus Derivaten“ (§ 27 Abs 4 EStG, als Derivate zählen laut ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 116, „sämtliche Termingeschäfte [als Optionen, Futures, Forwards, Swaps usw] sowie andere derivative Finanzinstrumente – und zwar unabhängig davon, ob deren Underlying Finanzvermögen, Rohstoffe oder zB sonstige Wirtschaftsgüter darstellt“) angefügt, der bestimmte, im Gesetz taxativ aufgezählte Fälle der Realisierung einer Option als Einkünfte aus Kapitalvermögen normiert. Die Tatbestände des § 27 Abs 4 EStG wären mE auch auf die verfahrensgesellschaftlichen Optionen anzuwenden, da die Vorschrift dem Wortlaut zufolge nicht auf kapitalmarktrechtliche Optionen (etwa auf Aktien) eingeschränkt ist. Da der VwGH den Verzicht auf eine Option als eine der Veräußerung der Option gleichzuhaltende Vermögensumschichtung beurteilt, wird für den Fall, dass es sich um keine höchstpersönliche Option handelt, der Verzicht als Einkünfte aus der Veräußerung von Derivaten gem § 27 Abs 4 Z 3 EStG – unabhängig von der Behaltdauer – der Besteuerung unterliegen. Da es sich bei privat vereinbarten, nicht depotfähigen Kaufoptionen auf ein Grundstück nicht um verbrieft Optionen iSd § 27a Abs 2 Z 7 EStG handelt, unterliegen derartige Einkünfte der Besteuerung mit dem progressiven Tarif (und nicht mit dem Sondersteuersatz gem § 27a Abs 1 EStG). Die Lehre (Jakom/Marschner, EStG¹⁴ [2021] § 27 Rz 196; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁴, § 29 Rz 42 [„Verzicht auf ein Optionsrecht“]; Hayden/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [20. Lfg, 2018] § 29 Tz 93 bzw 99 [„Verzicht auf ein Optionsrecht“]) scheint den Verzicht auf ein höchstpersönliches, dh nicht übertragbares, Optionsrecht unter Berufung auf die bisherige Rechtsprechung auch nach der aktuellen Rechtslage unter die Einkünfte aus Leistungen gem § 29 Z 3 EStG zu subsumieren. Dies erscheint vor dem Hintergrund, dass § 27 Abs 4 EStG die Einkünfte aus Derivaten, zu denen auch Optionen zählen, abschließend regelt und es offenbar nicht darauf ankommt, dass diese Derivate (zugleich) auch Wirtschaftsgüter sind (vgl § 27a Abs 4 Z 2 und 3 EStG, wo von „Wirtschaftsgütern und Derivaten“ die Rede ist, sohin auch der Gesetzgeber

davon auszugehen scheint, dass Derivate nicht notwendigerweise immer Wirtschaftsgüter darstellen), fraglich. Demnach könnte unter der aktuellen Rechtslage – unabhängig von der Höchstpersönlichkeit eines Optionsrechts für den Kauf einer Liegenschaft – der entgeltliche Verzicht auf ein Optionsrecht stets als Einkünfte aus Derivaten steuerbar sein. Zwar wird der Verzicht auf eine höchstpersönliche Option vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VwGH wohl nicht als Veräußerung gem § 27 Abs 4 Z 3 EStG zu beurteilen sein, sondern könnte unter den Tatbestand „der sonstigen Abwicklung“ iSd § 27 Abs 4 Z 4 EStG fallen. Die steuerlichen Konsequenzen wären jedoch dieselben. Für eine Besteuerung als sonstige Leistung iSd § 29 Z 3 EStG bliebe dann kein Raum mehr. Das Entgelt für die Einräumung einer Option (wie es der Revisionswerber im gegenständlichen Sachverhalt für den Erwerb einer in seinem Eigentum stehenden Eigentumswohnung erhalten hat) fiel als Anwendungsfall der Stillhalterprämie (§ 27 Abs 4 Z 2 EStG) unter Umständen ebenfalls unter die Einkünfte aus Derivaten. Zu beachten ist allerdings, dass die steuerliche Auswirkung der Stillhalterprämie davon abhängt, was mit der Option in weiterer Folge geschieht (Verfall, Ausübung, vgl Rz 6176 EStR). Vorteil der so interpretierten neuen Rechtslage für den Revisionsfall wäre, dass alle positiven und negativen Einkünfte aus Optionen nach Maßgabe des § 27 Abs 8 EStG miteinander ausgleichsfähig wären.

Andreas Kampitsch

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG

immo aktuell 2021/21

Kleinunternehmereigenschaft von ausländischen Vermietern einer inländischen Immobilie

VwGH 7. 5. 2021, Ra 2020/15/0115

[A]ls Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit [ist] 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 idF AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117, auf den Ort ab, an dem das (gesamte) Unternehmen betrieben wird.

Sachverhalt: Die in Italien ansässige Revisionswerberin ist Eigentümerin einer Wohnung in Österreich, die sie im Streitjahr 2017 vermietete. In der Umsatzsteuererklärung machte die Revisionswerberin für die iZm der Vermietung stehenden Umsätze die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmer geltend (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG). Das Finanzamt verwehrte die Befreiung und behandelte die Umsätze als umsatzsteuerpflichtig, die Beschwerde an das BFG blieb erfolglos. Eine ordentliche Revision erklärte das BFG 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. Die gegen das Erkenntnis des BFG erhobene außerordentliche Revision wies der VwGH als unzulässig zurück.

Rechtliche Beurteilung: [...] 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 seien die Leistungen der Revisionswerberin nämlich in Österreich erbracht. Sie betreibe folglich ihr Unternehmen nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF AbgÄG 2016 „im Inland“. Der Sitz ihrer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ iSd MwStSyst-RL 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 Unternehmern zu gewähren sei, die ihr Unternehmen im Inland betreiben und eine bestimmte Umsatzschwelle nicht überschritten. Die Ansässigkeit von Unternehmen sei nach der Rechtsprechung des EuGH 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.

Art 281 iVm Art 283 Abs 1 lit c MwStSyst-RL 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.

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 VwGH bereits im Erkenntnis vom 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0034, auseinandergesetzt [...].

Aus dem Erkenntnis vom 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0034, ergibt sich bereits, dass die Ansässigkeit iSd Art 283 Abs 1 lit c MwStSyst-RL nicht auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Unternehmers abstellt, sondern auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Wie der EuGH im Urteil vom 26. 10. 2010, *Schmelz*, C-97/09, Rn 70, ausgeführt hat, bezweckt die Regelung des Art 283 Abs 1 lit c MwStSyst-RL ua, 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 Kleinunterneh-

mens objektiv überschreiten würden. Vor diesem Hintergrund und auch im Hinblick auf Art 10 DVO (EU) 282/2011 zur MwStSyst-RL und im Einklang mit dem EuGH-Urteil vom 6. 10. 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 idF AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117, auf den Ort ab, an dem das (gesamte) Unternehmen betrieben wird.

Dass das oben angeführte Erkenntnis vom 31. 1. 2019 zu § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF vor dem AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117, 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).

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG und den unionsrechtlichen Vorgaben entsprach das BFG, 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 BFG hat unbedenklich den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland (Italien) angenommen. Der Umstand, dass die Revisionswerberin im Inland keinen Wohnsitz habe, wurde vom BFG – entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen in der Revision – gerade nicht als entscheidungsrelevant erachtet.

Das Vorbringen, das BFG habe die umsatzsteuerliche Ansässigkeit nicht unionsrechtskonform ausgelegt und zu Unrecht auf das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes abgestellt, geht daher ins Leere.

Dass die Revisionswerberin ihr Unternehmen „im Inland betreibt“, ergibt sich aus dem vom BFG 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 und vom Ort seiner sonstigen Leistungen iSd § 3a UStG. Gemäß § 3a Abs 9 UStG werden sonstige Leistungen iZm einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist; über den Ort der Unternehmensleitung sagt diese Bestimmung nichts aus.

Wie der EuGH im Urteil vom 26. 10. 2010, *Schmelz*, C-97/09, Rn 52 bis 64, ausgeführt hat, führt die Bestimmung des Art 283 Abs 1 lit c MwStSyst-RL, 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.

Die in der Revision aufgeworfene Frage, ob „eine Schlechterstellung in Österreich tätiger Unternehmer mit ihren Umsätzen im Inland allein aufgrund eines Mittelpunkts der Lebensinteressen im Ausland iSd 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 iSd DBA abstellt. [...]

Anmerkung

Durch das AbgÄG 2016 erfolgte mit 1. 1. 2017 eine Änderung des Inlandsbezugs der in § 6 Abs 1 Z 27 UStG geregelten Kleinunternehmerregelung. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum 35.000 € (ab 1. 1. 2020; bis 31. 12. 2019: 30.000 €) nicht übersteigen. In unionsrechtskonformer Interpretation ist davon auszugehen, dass ein Unternehmer sein Unternehmen dann im Inland betreibt, wenn sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt werden, im Inland befindet.

Nach dem vorliegenden Erkenntnis ist als Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit iZm der Kleinunternehmerregelung jener Ort relevant, an dem das (gesamte) Unternehmen betrieben wird. Darunter ist der Ort zu verstehen, an dem der Unternehmer die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vornimmt. Im vorliegenden Fall gingen Finanzverwaltung und BFG davon aus, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland lag, weil die relevanten Entscheidungen dort getroffen wurden. Der VwGH teilte diese Rechtsauffassung, auch wenn der Revisionswerberin aus der Sicht des ausländischen Staates – mangels weiterer unternehmerischer Tätigkeiten – keine Unternehmereigenschaft zukam.

Mit der Frage, ob in Bezug auf die vermietete Immobilie im Inland eine feste Niederlassung bestehen könnte, setzte sich der VwGH nicht auseinander. Dazu ist anzumerken, dass der EuGH mit Urteil vom 3. 6. 2021, *Titanium*, C-931/19, entschieden hat, dass eine vermietete Immobilie keine feste Niederlassung iSd Art 44 und 45 MwStSyst-RL darstellt, wenn der Eigentümer der Immobilie nicht über eigenes Personal für die Leistungsbewirkung iZm der Vermietung verfügt (siehe dazu in diesem Heft: immo aktuell 2021/19).

Sabine Kanduth-Kristen

immo aktuell – Immobilien – Steuern – Recht

Recht vernetzt

Immobilien – Steuern – Recht

Auf den Punkt gebracht

Fundierte, kompakte Fachinformation

Für die Praxis

Muster, Checklisten, Beispiele

Insiderwissen

Der aktuelle Fall, Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung & Anmerkungen

Entscheidungen von VwGH, VfGH und OGH

immo aktuell
Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg
Christian Zenz

Linde
www.lindeverlag.at

Jetzt Halbjahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

immo aktuell-Halbjahresabo 2021
(3. Jahrgang 2021, Heft 4-6)

___ Ex. Print EUR 134,50

___ Ex. Digital light..... EUR 138,-

___ Ex. Digital EUR 148,-

___ Ex. Print & Digital EUR 149,50

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz. Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU 14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23