Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 6. Februar 2020[1]

Rechtssache C-716/18

CT
gegen
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

(Vorabentscheidungsersuchen des Curtea de Apel Timişoara [Berufungsgericht Timişoara, Rumänien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 287 und 288 der Mehrwertsteuerrichtlinie – Sonderregelung für Kleinunternehmen – Befreiung bei Unterschreiten gewisser Umsatzgrenzen – Berechnung dieser Umsatzfreigrenze bei mehreren wirtschaftlichen Tätigkeiten – Begriff der einzuberechnenden ‚Umsätze mit Immobilien', die ‚nicht den Charakter von Nebenumsätzen' haben"

I. Einführung

1. Das vorliegende Verfahren betrifft die sogenannte Kleinunternehmerbefreiung. Nach dieser können Steuerpflichtige mit einem Jahresumsatz unter einem gewissen Betrag durch den Mitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreit werden. In Rumänien liegt dieser bei 65 000 Euro. Die Frage ist nun, wie dieser Betrag zu berechnen ist, wenn ein Steuerpflichtiger verschiedene Tätigkeiten durchführt. Im vorliegenden Fall hatte der Steuerpflichtige im Jahre 2012 Einkünfte aus einer beratenden Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, als Insolvenzverwalter, als Schriftsteller und aus der Vermietung eines Grundstücks erzielt.

2. Da Rumänien die Einkünfte/Umsätze aus der anwaltlichen Tätigkeit nicht in diese Berechnung einbezieht, würde die Grenze von 65 000 Euro nur unter Einbeziehung der Vermietungsumsätze überschritten werden. Art. 288 Satz 1 Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezieht „Umsätze mit Immobilien" aber nur in die Berechnung mit ein, wenn diese nicht den Charakter von „Nebenumsätzen" haben. Der Gerichtshof erhält nun erstmalig die Gelegenheit, zu klären, ob die Vermietung eines Grundstücks als ein „Umsatz mit Immobilien" einzuordnen ist und wann ein unbeachtlicher „Nebenumsatz" anzunehmen ist.

1 Originalsprache: Deutsch.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

3. Den unionsrechtlichen Rahmen bestimmen die Art. 287 und 288 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie). [2]

4. Art. 287 Nr. 18 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist: …

18. Rumänien: 35 000 EUR; …“

5. Nach Art. 1 des Durchführungsbeschlusses des Rates vom 26. März 2012 [3] wird Rumänien abweichend von Art. 287 Nr. 18 der Richtlinie 2006/112 ermächtigt, Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert von 65 000 Euro zu dem am Tag seines Beitritts zur Europäischen Union geltenden Umrechnungskurs nicht übersteigt, eine Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren.

6. Art. 288 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt:

„Der Umsatz, der bei der Anwendung der Regelung dieses Abschnitts zugrunde zu legen ist, setzt sich aus folgenden Beträgen ohne Mehrwertsteuer zusammen:

1. Betrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, soweit diese besteuert werden;

2. Betrag der gemäß Artikel 110, Artikel 111 und Artikel 125 Absatz 1 sowie Artikel 127 und Artikel 128 Absatz 1 mit Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer befreiten Umsätze;

3. Betrag der gemäß den Artikeln 146 bis 149 sowie den Artikeln 151, 152 und 153 von der Steuer befreiten Umsätze;

4. Betrag der Umsätze mit Immobilien, der in Artikel 135 Absatz 1 Buchstaben b bis g genannten Finanzgeschäfte sowie der Versicherungsdienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht den Charakter von Nebenumsätzen haben.

Veräußerungen von körperlichen oder nicht körperlichen Investitionsgütern des Unternehmens bleiben bei der Ermittlung dieses Umsatzes jedoch außer Ansatz.“

7. Darüber hinaus findet sich im Zusammenhang mit der Aufteilung des Vorsteuerabzugs folgende Regelung in Art. 174 Abs. 2:

„Abweichend von Absatz 1 bleiben bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs folgende Beträge außer Ansatz: …

2 ABl. 2006, L 347, S. 1, in der für 2012 geltenden Fassung.

3 Durchführungsbeschluss des Rates zur Ermächtigung Rumäniens, eine von Artikel 287 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (2012/181/EU) – ABl. 2012, L 92, S. 26.

b) der Betrag, der auf Hilfsumsätze mit Grundstücks- und Finanzgeschäften entfällt;

c) der Betrag, der auf Umsätze im Sinne des Artikels 135 Absatz 1 Buchstaben b bis g entfällt, sofern es sich dabei um Hilfsumsätze handelt."

B. Rumänisches Recht

8. Im rumänischen Recht sind die entsprechenden Vorschriften im Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571 vom 22. Dezember 2003 über das Steuergesetzbuch) mit späteren Änderungen und Ergänzungen (im Folgenden: Steuergesetzbuch) enthalten. Art. 152 des Steuergesetzbuches bestimmt insofern:

„(1) Ein in Rumänien gemäß Art. 125^1 Abs. 2 Buchst. a ansässiger Steuerpflichtiger, dessen angemeldeter oder tatsächlicher Jahresumsatz unter der Grenze von 65 000 Euro … bzw. 220 000 RON liegt, kann die Befreiung von der Steuer … für Umsätze gemäß Art. 126 Abs. 1 beantragen …

(2) Der Umsatz, der als Bezugsgröße für die Anwendung von Abs. 1 dient, besteht im Fall von Steuerpflichtigen, die die Löschung im Verzeichnis der zu mehrwertsteuerlichen Zwecken registrierten Personen beantragen, im Nettogesamtbetrag der Lieferungen von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen im Lauf eines Kalenderjahres, die steuerpflichtig sind oder, je nach Fall, die steuerpflichtig wären, wenn sie nicht durch ein Kleinunternehmen erfolgt wären, der Umsätze aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, bezüglich deren der Ort der Lieferung/Leistung als im Ausland gelegen anzusehen ist, soweit die Steuer abziehbar wäre, wenn diese Umsätze gemäß Art. 145 Abs. 2 Buchst. b in Rumänien bewirkt worden wären, der zum Vorsteuerabzug berechtigenden steuerbefreiten Umsätze und der gemäß Art. 141 Abs. 2 Buchst. a, b, e und f nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden steuerbefreiten Umsätze, soweit diese keine Nebenumsätze zur Haupttätigkeit sind …"

9. In Nr. 47 Abs. 3 des Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Erlass Nr. 44 der rumänischen Regierung vom 22. Januar 2004 über die Annahme von Durchführungsbestimmungen für die Anwendung des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) in der durch den Erlass Nr. 670 vom 4. Juli 2012 geänderten und ergänzten Fassung findet sich folgende Aussage:

„Ein Umsatz ist ein Nebenumsatz zur Haupttätigkeit, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

a. Die Bewirkung des Umsatzes erfordert beschränkte technische Ressourcen im Hinblick auf Ausrüstung und Personal,

b. der Umsatz steht nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen, und

c. der Betrag der zum Zweck des Umsatzes getätigten Erwerbe und der Betrag der abziehbaren Vorsteuer bezüglich des Umsatzes sind unbedeutend."

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

10. Wie schon erwähnt, übt der Kläger im Ausgangsverfahren (im Folgenden: der Kläger) neben der Tätigkeit als Universitätsprofessor mehrere freie Berufe aus, namentlich den des Wirtschaftsprüfers, den des Steuerberaters, den des Insolvenzverwalters und den des Rechtsanwalts. Ferner bezieht er gelegentlich Einkünfte aus Urheberrechten.

11. Gemäß den rumänischen Rechtsvorschriften erhielt der Kläger eine einzige Steuerregisternummer für „Buchführung und Rechnungsprüfung, Steuerberater“ entsprechend den Berufen des Steuerberaters und des Wirtschaftsprüfers. Im Hinblick auf die Ausübung dieser Berufe hat der Kläger mehrere Geschäftssitze angegeben. Als Sitz der Einzelkanzlei als Insolvenzverwalter ist eine im Eigentum des Klägers stehende Immobilie registriert.

12. Seit dem Jahr 2007 erzielt der Kläger auch Einkünfte aus der Vermietung der genannten Immobilie. Die Immobilie wurde an eine Gesellschaft vermietet, bei der der Kläger Anteilseigner und Geschäftsführer ist. Diese Gesellschaft hat ihren Sitz in der angemieteten Immobilie und übt darin u. a. Beratungs-, Buchhaltungs-, Rechnungsprüfungs- und Steuerberatungstätigkeiten aus. Der erklärte Hauptgeschäftsgegenstand ist die „Unternehmens- und Managementberatung“.

13. Im Jahr 2016 fand beim Kläger eine Steuerprüfung hinsichtlich der für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 30. Juni 2016 geschuldeten Mehrwertsteuer statt. Im Anschluss an diese Prüfung stellte die Finanzverwaltung (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, im Folgenden: AJFP) fest, dass der Kläger im Jahr 2012 die für die Anwendung der besonderen Befreiungsregelung für Kleinunternehmen eingeführte Umsatzhöchstgrenze von 220 000 rumänischen Leu (RON) (65 000 Euro) überschritten habe, so dass er verpflichtet gewesen sei, sich als Mehrwertsteuerpflichtiger registrieren zu lassen. Infolgedessen setzte die AJFP die vom Kläger zu zahlende Mehrwertsteuer auf 95 184 RON fest.

14. Bei der Ermittlung des genannten Umsatzes berücksichtigte die AJFP sowohl die vom Kläger erzielten Einkünfte aus den freien Berufen Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Insolvenzverwalter sowie aus Urheberrechten als auch die Einkünfte aus der Vermietung der im Miteigentum stehenden Immobilie. In die Berechnung wurden weder Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Professor noch Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt einbezogen, die einer besonderen Besteuerung unterliegen.

15. Die AJFP stellte fest, dass im Jahr 2012 69 % der Gesamteinkünfte des Klägers aus der Tätigkeit als Insolvenzverwalter, 17 % aus der Vermietung der Immobilie und 14 % aus der Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater erzielt worden seien. Die AJFP folgerte daraus, dass die Haupttätigkeit des Klägers in dem betreffenden Jahr – in Anbetracht des Gewichts der aus der Tätigkeit als Insolvenzverwalter erzielten Einkünfte im Vergleich zu den Gesamteinkünften – die Tätigkeit als Insolvenzverwalter gewesen sei und dass die Vermietung der Immobilie nicht als „Nebenumsatz“ zu dieser Tätigkeit angesehen werden könne, um von der Berechnung des Umsatzes des genannten Jahres ausgenommen werden zu können.

16. Der gegen den Steuerbescheid eingelegte Einspruch wurde mit Entscheidung vom 22. August 2017 zurückgewiesen. Die Verwaltungsklage gegen die letztgenannte Entscheidung wurde vom Tribunalul Timiș (Landgericht Timiș, Rumänien) mit Urteil vom 26. März 2018 abgewiesen. Gegen dieses Urteil hat der Kläger beim vorlegenden Gericht ein Rechtsmittel eingelegt. Das Curtea de Apel Timişoara (Berufungsgericht Timişoara, Rumänien) setzte das Verfahren aus und legte dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV folgende drei Fragen vor:

1. Gebietet Art. 288 [Abs. 1] Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Umständen wie denen des gegebenen Rechtsstreits, in dem eine natürliche Person eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, indem sie mehrere freie Berufe ausübt und eine Immobilie vermietet und auf diese Weise nachhaltig Einnahmen erzielt, die Ermittlung einer bestimmten beruflichen Tätigkeit als Haupttätigkeit, um prüfen zu können, ob die Vermietung als Nebenumsatz zu dieser Haupttätigkeit eingestuft werden kann – und anhand welcher Kriterien kann diese Haupttätigkeit bejahendenfalls ermittelt werden –, oder ist diese Vorschrift dahin auszulegen, dass alle beruflichen Tätigkeiten, mit denen diese natürliche Person die wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die „Haupttätigkeit“ darstellen?

2. Gestattet Art. 288 [Abs. 1] Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie dann, wenn eine von einer natürlichen Person an einen Dritten vermietete Immobilie nicht zur Ausübung der übrigen wirtschaftlichen Tätigkeit dieser natürlichen Person bestimmt ist und auch nicht dazu verwendet wird, so dass kein Zusammenhang zwischen der Vermietung und der Ausübung der verschiedenen Berufe dieser Person festgestellt werden kann, die Einstufung des Vermietungsumsatzes als „Nebenumsatz" mit der Folge, dass dieser von der Berechnung des Umsatzes ausgenommen ist, der als Bezugspunkt für die Zwecke der Anwendung der besonderen Befreiungsregelung für Kleinunternehmen dient?

3. Kommt in dem in der zweiten Frage geschilderten Fall für die Einstufung des Vermietungsumsatzes als „Nebenumsatz" dem Umstand Bedeutung zu, dass dieser Umsatz zugunsten eines Dritten bewirkt worden ist, nämlich einer juristischen Person, bei der die natürliche Person Anteilseigner und Geschäftsführer ist und die ihren Sitz in dieser Immobilie hat und berufliche Tätigkeiten derselben Art ausübt wie die betreffende natürliche Person?

17. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben der Kläger, Rumänien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen.

IV. Rechtliche Würdigung

18. Mit den drei Fragen, die – wie Rumänien zu Recht vorschlägt – zusammen beantwortet werden können, möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, wie Art. 288 Satz 1 Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen ist. Konkret möchte es erfahren, wie zu beurteilen ist, ob „Umsätze mit Immobilien" vorliegen, die „nicht den Charakter von Nebenumsätzen" haben.

19. Dies hängt entscheidend vom Sinn und Zweck der Steuerbefreiung des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie ab (dazu unter A). Dabei ist zu klären, ob die Vermietung eines Gebäudes ein „Umsatz mit Immobilien" ist (dazu unter B) und nach welchen Kriterien dieser als „Nebenumsatz" im Sinne des Art. 288 Satz 1 Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu beurteilen ist (dazu unter C). Wenn bei Anwendung dieser Kriterien die Vermietung im konkreten Fall als ein solcher Nebenumsatz anzusehen ist (dazu unter D), dann würde der Kläger nach Auffassung des vorlegenden Gerichts die Umsatzgrenzen der Befreiung des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht überschreiten.

20. Da der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht jedoch auch eine nützliche Antwort für die Lösung des zugrunde liegenden Rechtsstreits geben soll, ist mit der Kommission auf Folgendes hinzuweisen: Laut Vorlagebeschluss wurden in die Berechnung der Freigrenze für ein Kleinunternehmen weder Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Professor noch Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt einbezogen. Der Grund dafür ist offenbar, dass diese einer besonderen Besteuerung unterliegen.

21. Die Nichteinbeziehung von Einkünften aus einer nichtselbständigen Tätigkeit (hier des Professors) ist mehrwertsteuerrechtlich nachvollziehbar, da es insoweit an steuerbaren Umsätzen fehlt. Da aber die Tätigkeit eines selbständigen Rechtsanwalts unstreitig eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, sind dies steuerbare Umsätze, die grundsätzlich in die Berechnung einfließen. Ob diese Umsätze einer anderen Besteuerung unterliegen oder nicht, ist dafür irrelevant. Etwas anderes würde gelten, wenn der Kläger Einkünfte als angestellter (d. h. nichtselbständiger) Rechtsanwalt gehabt hätte bzw. die Umsätze nicht von ihm, sondern von der Gesellschaft erzielt wurden. Da das Vorabentscheidungsersuchen in dieser Hinsicht nicht eindeutig ist, obliegt es dem nationalen Gericht, dies zu überprüfen.

A. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie

22. Um beurteilen zu können, ob der Kläger trotz der Vermietungsumsätze noch unter die Steuerbefreiung eines sogenannten Kleinunternehmens[4] nach Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen kann, ist zunächst der Sinn und Zweck dieser besonderen Steuerbefreiung zu ermitteln. Da sie nicht objektiv an die Art der Tätigkeit, sondern nur an das persönliche Nichterreichen einer Umsatzgrenze durch den Steuerpflichtigen anknüpft, sieht Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine subjektive Steuerbefreiung vor.

23. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat[5] und ich an anderer Stelle ausgeführt habe,[6] liegt der Sinn dieser subjektiven Steuerbefreiung primär in einer Verwaltungsvereinfachung.

24. Ohne eine solche Grenze müsste die Finanzverwaltung jede Person, die eine noch so geringe wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausübt, ab dem ersten Euro als Steuerpflichtigen behandeln. Dies würde Verwaltungskosten nicht nur auf Seiten des Steuerpflichtigen, sondern auch auf Seiten der Finanzverwaltung auslösen, denen kein entsprechendes Steueraufkommen gegenüberstünde.[7] Dieser Überwachungsaufwand und die damit verbundenen Finanzverwaltungskosten ohne entsprechendes Steueraufkommen sollen mittels einer Bagatellgrenze vermieden werden. Deutlich wird dies auch im Vorschlag der Kommission zur sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern aus dem Jahre 1973. Schon dort wurde ausdrücklich auf die Schwierigkeiten der Mitgliedstaaten abgestellt, die normalen Mehrwertsteuerregelungen auf Kleinunternehmen anzuwenden.[8]

25. Die damit verbundene Begünstigung von kleineren Unternehmen, etwa im Sinne einer Förderung von Existenzgründern,[9] ist dabei eher ein Reflex als der Sinn und Zweck dieser Regelung. Deutlich wird dies gerade durch den hier relevanten Art. 288 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser stellt nämlich klar, dass die Bagatellgrenze des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie (welche die Mitgliedstaaten bestimmen können) nicht die Größe des Unternehmens oder dessen bisherige Dauer der Präsenz am Markt betrifft, sondern lediglich die Größe des zu erwartenden Steueraufkommens.

26. In den maßgeblichen Umsatz zur Bestimmung, ob ein sogenanntes Kleinunternehmen vorliegt, fallen nämlich nur die steuerpflichtigen Umsätze (Art. 288 Satz 1 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und einige steuerfreie Umsätze (Nrn. 2 bis 4) des Unternehmens. Die übrigen steuerfreien Umsätze können noch so hoch ausfallen, sie würden einer Steuerbefreiung der übrigen steuerpflichtigen Umsätze nicht entgegenstehen. Damit werden z. B. auch große Krankenhäuser erfasst, sofern diese nur geringe steuerpflichtige Umsätze ausführen. Diese Steuerpflichtigen können dann auch diese Umsätze als steuerfrei behandeln, selbst wenn sie aufgrund ihrer Größe im allgemeinen Sprachgebrauch kaum als Kleinunternehmer oder aufgrund ihrer langjährigen Markttätigkeit nicht als Existenzgründer bezeichnet werden können.

27. Dass mit dieser Steuerbefreiung keine Förderung von Existenzgründern bezweckt wird, zeigt auch der Inlandsbezug der Vorschrift. Diese befreit nur die im Inland steuerpflichtigen Umsätze. Damit fallen große inländische Unternehmen mit hohen steuerpflichtigen Umsätzen im Ausland und nur geringfügigen steuerpflichtigen Umsätzen im Inland dennoch in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung. Darüber hinaus sieht die Regelung des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen

4 Vgl. die Überschrift des Kapitels 1 im Titel XII (Sonderregelungen für Kleinunternehmen).

5 Urteile vom 2. Mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, Rn. 37 a. E.), und vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 63).

6 Schlussanträge in der Rechtssache Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, Nr. 33 a. E.).

7 So auch ausdrücklich Urteil vom 2. Mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, Rn. 38).

8 Vgl. die Begründung zu Art. 25 (Kleinunternehmen) auf S. 27 in dem Vorschlag der Kommission vom 20. Juni 1973, KOM(73) 950 endg.

9 Siehe dazu Urteile vom 29. Juli 2019, B (Umsatz eines Gebrauchtwagenverkäufers) (C-388/18, EU:C:2019:642, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 63 und Rn. 70), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, Nrn. 33 und 54).

Freibetrag, sondern eine Freigrenze vor. Mit dem Überschreiten des Grenzwertes werden alle Umsätze ab dem ersten Euro steuerpflichtig, während ein Freibetrag bestehen bliebe. Dieses Alles-oder-nichts-Prinzip ist eher ungeeignet, um Existenzgründer zu fördern, da es die besonders erfolgreichen Existenzgründer im Vergleich zu weniger erfolgreichen Existenzgründern benachteiligt.

28. Im Ergebnis dient Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie primär einer Verwaltungserleichterung zugunsten der Mitgliedstaaten.

B. Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Umsätze mit Immobilien“

29. Wenn Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Bagatellvorschrift darstellt, die kleinere steuerpflichtige Umsätze aus Verwaltungsvereinfachungsgründen befreit, dann muss sie eng ausgelegt werden. Eine weite Auslegung verträgt sich nicht mit dem Charakter einer Bagatellvorschrift.[10]

30. Darüber hinaus fließt nach Art. 288 Satz 1 Nr. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Anwendung der Bagatellgrenze der Betrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, soweit diese besteuert werden, in die Berechnung des Umsatzes ein. Diese Bestimmung stellt folglich ausdrücklich klar, dass *alle* steuerpflichtigen Umsätze in die Berechnung einzubeziehen sind.

31. Folglich können die weiteren in den Nrn. 2 bis 4 genannten einzuberechnenden Beträge sich nur auf steuerfreie Umsätze beziehen. Andernfalls würde ihre gesonderte Nennung keinen Sinn ergeben. Art. 288 Satz 1 Nrn. 2 und 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie halten den steuerfreien Charakter der fraglichen Umsätze auch ausdrücklich fest.

32. Auch mit der Formulierung in Nr. 4 als „Umsätze mit Immobilien“ können nur die unter die Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. j, k und l der Mehrwertsteuerrichtlinie fallenden Umsätze mit Immobilien gemeint sein. Dass der Unionsgesetzgeber – anders als bei den ebenfalls in Nr. 4 genannten Finanzgeschäften – diese Vorschriften nicht ausdrücklich erwähnt, ist daher unschädlich.

33. Nicht ganz eindeutig ist jedoch, ob unter den Begriff „Umsatz mit Immobilien“ nur der steuerfreie Grundstückshandel (Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Mehrwertsteuerrichtlinie) fällt oder auch die steuerfreie Grundstücksvermietung (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie). Der Wortlaut deutet eher auf Ersteres hin, denn die anderen Sprachfassungen sind eher transaktionsbezogen ausgerichtet (im Französischen „opérations immobilières“; im Englischen „real estate transactions“). Dennoch schließen auch diese Sprachfassungen nicht aus, dass auch die Vermietung eines Grundstücks im allgemeinen Sprachgebrauch darunter gefasst werden kann.

34. Angesichts dieses offenen Wortlauts ist der Sinn und Zweck von Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie, also der Bagatellcharakter der Kleinunternehmerregelung, maßgeblich. Daher halte ich es für geboten, den Begriff der einzubeziehenden steuerfreien Umsätze mit Immobilien weit auszulegen und – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission – auch steuerfreie Vermietungsumsätze einzuschließen, um den Anwendungsbereich des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie einzugrenzen.

35. Folglich muss es sich um einen *steuerfreien* Vermietungsumsatz durch den Kläger gehandelt haben, damit sich die Frage nach dem Charakter als Nebenumsatz überhaupt stellt. Ob dies der Fall war, ergibt sich nicht aus dem Vorabentscheidungsersuchen und ist daher vom nationalen Gericht zu prüfen.

10 Urteil vom 2. Mai 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, Rn. 27), ähnlich der Gerichtshof, wenn er meint, dass eine Abweichung oder Ausnahme von einer allgemeinen Regel eng auszulegen sei – vgl. statt vieler: Urteil vom 28. September 2006, Kommission/Österreich (C-128/05, EU:C:2006:612, Rn. 22).

C. Voraussetzungen eines „Nebenumsatzes“

36. Zu klären sind des Weiteren die Voraussetzungen eines „Nebenumsatzes“ im Sinne des Art. 288 Satz 1 Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Die dort erfassten steuerfreien Umsätze sind nur dann in die Berechnung der Freigrenze einzubeziehen, wenn sie keine Nebenumsätze sind.

37. Damit stellt der Richtliniengeber sicher, dass die dort erfassten grundsätzlich steuerfrei agierenden Branchen (Banken, Versicherungen und die Immobilienbranche) für ihre steuerpflichtigen Umsätze, die die Freigrenze nicht überschreiten, nicht die sogenannte Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen können. Bei ihnen sind die befreiten Umsätze nämlich keine Nebenumsätze, sondern Hauptumsätze.

38. Was die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Nebenumsatzes sind, hat der Gerichtshof bislang noch nicht entschieden.

39. Allerdings verwendet die Mehrwertsteuerrichtlinie bei der Frage der Berechnung des *Pro-rata* -Satzes des Vorsteuerabzugs in Art. 174 Abs. 2 Buchst. b und c den ähnlichen Begriff des „Hilfsumsatzes“.[11] Dabei geht es um den Umfang des Vorsteuerabzugs, wenn steuerpflichtige Eingangsumsätze sowohl für steuerpflichtige als auch für steuerbefreite Ausgangsumsätze verwendet werden.

40. Dazu hat der Gerichtshof bereits entschieden,[12] dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht als Hilfsumsatz eingestuft werden kann, wenn sie die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Unternehmens darstellt oder wenn sie eine umfangreiche Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist.

41. Diese Negativabgrenzung lässt sich auf den Bereich der Steuerbefreiung des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragen. Denn wenn eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Unternehmens vorliegt, dann teilt diese Tätigkeit das Schicksal der „Haupttätigkeit“ und kann nicht mehr als Hilfsumsatz und auch nicht als Nebenumsatz betrachtet werden. Es besteht schlicht kein sachlicher Grund für eine gesonderte Behandlung dieser Umsätze.

42. In einer Entscheidung zu Art. 174 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Gerichtshof darüber hinaus auch entschieden, dass der Umfang der erzielten Umsätze ein Indiz dafür sein kann, dass diese Umsätze nicht als Hilfsumsätze anzusehen sind. Jedoch reiche der Umstand, dass die Einkünfte aus diesen Umsätzen höher sind als die Einkünfte aus der Tätigkeit, die nach Angabe des betreffenden Unternehmens seine Haupttätigkeit darstellt, allein nicht aus, um ihre Einordnung als Hilfsumsätze im Sinne dieser Bestimmung auszuschließen.[13]

11 In der französischen Sprachfassung sind beide Begriffe sogar identisch (charactère d’opérations accessoires). Gleiches gilt für die rumänische Sprachfassung (operaţiuni accesorii). Dies gilt jedoch nicht für die deutsche (Nebenumsatz vs. Hilfsumsatz) und englische (ancillary transactions vs. incidental transactions) Sprachfassungen.

12 Urteil vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, Rn. 31), unter Zitierung von Urteil vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, Rn. 76), und Urteil vom 11. Juli 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, Rn. 22).

13 Urteil vom 29. April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, Rn. 77).

43. Diese Aussage mag für Art. 174 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den *Pro-rata*-Satz des Vorsteuerabzugs zutreffend sein, nicht jedoch für eine Steuerbefreiung aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung (Bagatellregelung). Ersterer betrifft nämlich die Aufteilung der gezahlten Vorsteuer der Eingangsleistungen nach Maßgabe der Ausgangsleistungen (dafür ist ein *Pro-rata*-Satz nötig). Bei Letzterer geht es aber um die Frage, wann eine Steuerbefreiung wegen Überschreiten einer Umsatzgrenze wegfallen soll, die eine bloße Bagatellgrenze (zum Sinn und Zweck siehe oben, Nrn. 22 ff.) darstellt.

44. Für eine solche Steuerbefreiung kommt der Höhe der vermeintlichen Nebenumsätze eine maßgebende Bedeutung zu. Steuerbefreite Umsätze mit Immobilien, die z. B. ihrerseits der Höhe nach bereits die Freigrenze des Art. 287 überschreiten, können aufgrund ihrer fehlenden Geringfügigkeit meines Erachtens daher niemals Nebenumsätze eines sogenannten Kleinunternehmens sein.

45. Der hinter Art. 288 Satz 1 Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie stehende Gedanke scheint mir der folgende zu sein: Die Steuerbefreiung eines aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung befreiten Unternehmens soll nicht durch mehr oder minder zufällige, insbesondere einmalige steuerfreie Umsätze mit Immobilien jenseits des eigentlichen Unternehmensgegenstandes wegfallen, die keinen Einfluss auf die Höhe des Steueraufkommens haben.

46. In dem Vorschlag der Kommission aus dem Jahre 1973 findet sich die Formulierung, dass die „mehr oder minder nur gelegentlich anfallenden Umsätze, durch die das Umsatzvolumen von einem Jahr zum anderen künstlich aufgebläht wird“, und solche Umsätze, die „kein wirklichkeitsgetreues Bild von der Größe des Unternehmens geben“, außer Ansatz bleiben sollen.[14] Dies wird durch Art. 288 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt. Dieser nimmt ausdrücklich die Veräußerung von Investitionsgütern des Unternehmens aus der Berechnung der Umsatzgrenze aus.

47. Hintergrund ist vermutlich, zu verhindern, dass im Verhältnis der steuerbefreiten Steuerpflichtigen (d. h. der sogenannten Kleinunternehmen) untereinander eine mehrwertsteuerrechtliche Ungleichbehandlung (der eine bleibt steuerbefreiter Kleinunternehmer, der andere verliert diesen Status) durch solche „außergewöhnlichen“ Umsätze entsteht.

48. Ein Beispiel dürfte die nachhaltige Vermietung von Privatvermögen sein. Würde Art. 288 Satz 1 Nr. 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie diesen Umsatz nicht wieder aus der Berechnung herausnehmen, müsste das eine Unternehmen sämtliche Jahresumsätze aus seiner sonstigen aktiven Tätigkeit versteuern. Ein vergleichbares Unternehmen, welches solches Privatvermögen nicht vermietet, könnte hingegen weiterhin von der Steuerbefreiung profitieren. Der mehr oder minder zufällige Umstand der Nutzung von weiteren Vermögensgegenständen hat aber auf den grundsätzlichen Status als „Kleinunternehmen“ im Wettbewerb untereinander keinen Einfluss. Es fehlt der hinreichende Bezug zur eigentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit des sogenannten Kleinunternehmens. Im Ergebnis ist die Annahme von Nebenumsätzen jedoch eine Frage einer wertenden Zuordnung.[15]

49. Meines Erachtens fallen unter den Begriff des Nebenumsatzes also nur solche Umsätze, die keinen näheren Bezug zur (eigentlich) steuerpflichtigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen aufweisen. Dieser Bezug fehlt, wenn sie entweder (1) einmalige, außergewöhnliche Akte jenseits des eigentlichen Unternehmensgegenstandes darstellen oder (2) keine umfangreiche Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen im Rahmen des Unternehmens erfordern, sondern losgelöst davon zu betrachten sind und insoweit nur einen Bagatellcharakter (denkbar wäre z. B. die geringfügige – vgl. Nr. 44 – Vermietung von Privatvermögen) aufweisen.

14 Begründung zu Art. 25 (Kleinunternehmen) auf S. 29 in dem Vorschlag der Kommission vom 20. Juni 1973, KOM(73) 950 endg.

15 So schon Stadie, H., in Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 19 Anm. 112 (Stand: 183. Lfg. – Juli 2019).

D. Zur Anwendung auf den konkreten Fall

50. Im konkreten Fall ist daher zu klären, ob die Vermietung des Grundstücks, auf dem der Kläger als Insolvenzverwalter wirtschaftlich tätig ist, keinen näheren Bezug zur eigentlich steuerpflichtigen Tätigkeit des Klägers aufweist.

51. Dies erscheint mir zweifelhaft. Im vorliegenden Fall ist die Vermietung des Grundstücks weder zufällig noch losgelöst von der eigentlich steuerpflichtigen (beratenden) Tätigkeit des Klägers. Zum einen nutzt er das Grundstück selbst als Sitz für seine steuerbare Tätigkeit als Insolvenzverwalter. Mithin liegt keine von der Unternehmenstätigkeit unabhängige Vermietung vor.

52. Zum anderen vermietet der Kläger das Grundstück laut dem vorlegenden Gericht an eine Gesellschaft, in der er selbst Gesellschafter und Geschäftsführer ist und bei der er auch selbst beratend tätig ist. Dies ist kein einmaliger Akt, der die Berechnung der Jahresumsätze nicht verfälschen soll (dazu oben, Nr. 45). Vielmehr liegt ein starker Bezug (dazu oben, Nr. 48) zur eigentlich steuerpflichtigen (Beratungs-)Tätigkeit des Klägers vor.

53. Von einer Bagatelltätigkeit jenseits der eigentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit des Klägers (Beratung) kann hier somit – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission und Rumäniens – aufgrund der engen sachlichen und personellen Verknüpfung wohl nicht mehr gesprochen werden.

54. Jedoch ist der Gerichtshof primär für die Interpretation des Unionsrechts zuständig. Die Anwendung der oben genannten Interpretationsgrundsätze und die damit verbundene wertende Zuordnung ist eine Aufgabe, die das vorlegende Gericht wahrzunehmen hat.

V. Ergebnis

55. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen der Curtea de Apel Timişoara (Berufungsgericht Timişoara, Rumänien) zu antworten:

Unter den Begriff der Umsätze mit Immobilien, die den Charakter von Nebenumsätzen haben, fallen alle steuerfreien Umsätze im Sinne des Art. 135 Abs. 1 Buchst. j, k und l der Richtlinie 2006/112/EG, die keinen näheren Bezug zur (eigentlich) steuerpflichtigen Tätigkeit des Unternehmens haben und geringfügig sind, d. h. nicht selbst die Freigrenze überschreiten. Der nähere Bezug fehlt, wenn sie entweder einmalige Akte jenseits des eigentlichen Unternehmensgegenstands darstellen oder keine umfangreiche Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen des Unternehmens erfordern.