

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch ECA Schmidt und Hertwich Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 2, 5280 Braunau am Inn, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärading vom 05.01.2017, betreffend Umsatzsteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

Aus der am 19.7.2016 elektronisch (über Finanzonline) eingelangten Umsatzsteuer-erklärung 2015 geht folgendes hervor:

Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des	
Veranlagungszeitraumes 2015	
für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend	
angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen	0,00
(jeweils ohne Umsatzsteuer)	
- (Kennzahl 000) in €	
 Vorsteuer	
Gesamtbetrag der Vorsteuern [einschließlich der pauschal	2.082,15

ermittelten Vorsteuern (Kennzahlen 084, 085, 086, 078, 068, 079) aber ohne die übrigen gesondert anzuführenden Vorsteuerbeträge (Kennzahlen 061, 083, 065, 066, 082, 087, 089, 064, 063, 067)] - (Kennzahl 060) in €

Pauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 (Basispauschalierung)
- (Kennzahl 084) in €

2.082,15

Der Umsatzsteuerbescheid vom 5. Jänner 2017 mit dem die Umsatzsteuer für 2015 mit Null festgesetzt wurde bzw. der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) und der Gesamtbetrag der Vorsteuern mit Null berücksichtigt ist, enthält folgende Begründung:

"Die pauschale Vorsteuer kann gem. § 14 Abs 1 Z 1 UStG mit einem Durchschnittsteuersatz des Gesamtumsatzes festgesetzt werden. Der Gesamtumsatz ist im § 17 Abs 5 UStG 1994 definiert. Darunter sind die steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen und der Eigenverbrauch zu verstehen.

In ihrem Fall sind die erbrachten Leistungen im Inland nicht steuerbar und daher kann die pauschale Vorsteuer nicht gewährt werden".

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde vom 31.1.2017 eingebracht, mit folgenden Ausführungen:

"Die pauschale Vorsteuer gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG mit einem Durchschnittssatz des Gesamtumsatzes wurde in dem Bescheid abgelehnt....Ein vergleichbares Einzelunternehmen mit gleicher Struktur ansässig in HAÖ, dessen Kunde nicht wie bei mir zufällig im benachbarten Ausland sondern auf dem Staatsgebiet der Republik Österreich ansässig ist, ist berechtigt von der Regelung der pauschalen Vorsteuer Gebrauch zu machen. Einzig und allein die Tatsache, dass mein Kunde nicht in Österreich sondern im benachbarten Deutschland ansässig ist, würde mir, sofern dieser Bescheid bestand hat, die Möglichkeit nehmen, von dieser Regelung Gebrauch zu machen. Dies verstößt gegen das Gebot der Gleichbehandlung und ist keinesfalls konform mit den Regelungen, welche die Rechtsprechung der europäischen Union vorsieht. Ich beantrage daher die Festsetzung der Umsatzsteuer auf den ursprünglichen von mir angegebenen Wert in Höhe von -2.082,15 €.

*Nur für den Fall, dass dieser Beschwerde nicht stattgegeben wird, bitte ich zumindest um Berücksichtigung folgender tatsächlicher Beträge:
Umsatzsteuer für Steuerberatung 88 €*

Umsatzsteuer für Telefon/Internet 50,00 €

Umsatzsteuer für sonstige Anschaffungen 19,97 €."

Mit Beschwerde vom 31.7.2017 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

"Gemäß § 14 UStG kann ein Unternehmer die abziehbare Vorsteuer wahlweise mittels Durchschnittssatz in Höhe von 1,8% des Gesamtumsatzes oder gem. § 12 UStG mit dem tatsächlichen Vorsteuerbetrag ermitteln.

Gesamtumsatz gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Bei den von Ihnen ausgeführten Umsätzen handelt es sich um Auslandsumsätze, die nicht unter das UStG § 1 Abs 1 Z 1 fallen. Als Bemessungsgrundlage für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen gemäß § 14 UStG gilt daher lediglich die Summe der Inlandsumsätze. Diese beträgt in ihrem Fall 0 €. Eine Ungleichbehandlung zu einem Unternehmer mit Inlandsumsätzen liegt daher nicht vor. Es besteht jedenfalls die Geltendmachung der tatsächlichen Vorsteuern."

Der Bf. begehrte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte folgendes vor:

".... die Frage der Berechnung von pauschalen Vorsteuern gemäß § 14 Abs 1 Z 1 UStG ist strittig.

Während die Finanzbehörde durch den Verweis auf § 1 UStG lediglich im Inland steuerbare Umsätze zur Berechnung heranzieht, vertritt der Antragsteller die Auffassung, dass eine derartig enge Auslegung gegen den Sinn der Bestimmung ebenso verstößt wie gegen EU rechtliche Vorgaben. Der Bf. war im gegenständlichen Fall ausschließlich in Österreich ansässiger Unternehmer. Sämtliche Umsätze aus seiner gewerblichen Tätigkeit § 23 EStG waren seinem österreichischen Unternehmen zuzurechnen. Weitere unternehmerische Tätigkeiten wurden nicht ausgeübt. Da allerdings der Bf. ausschließlich an deutsche Unternehmer Leistungen erbrachte, waren die Umsätze aus dieser Tätigkeit in Österreich nicht steuerbar (§ 3a Abs 6 UStG).

Bei Auslegung der Bestimmung im Sinne der Finanzbehörde ergeben sich folgende Konstellationen:

- Österr. Unternehmer erbringt Dienstleistungen an österr. Unternehmer: pauschale Vorsteuern werden gewährt*
- Österr. Unternehmer erbringt Dienstleistungen an deutschen Unternehmer: keine pauschale Vorsteuern;*
- deutscher Unternehmer erbringt Dienstleistungen an österr. Unternehmer keine pauschale Vorsteuern*

Art 281 der MwSt- Systemrichtlinie als unionsrechtliche Grundlage des § 14 Abs. 1 UStG normiert, dass Pauschalierungs- bzw. Vereinfachungsregeln keine Steuerermäßigung (zB für inländische Unternehmer) bewirken dürfen.

Nach der Auffassung der Finanzbehörde stünden .- vereinfacht formuliert - pauschale Vorsteuern lediglich in Österreich ansässigen Unternehmern mit in Österreich ansässigen Kunden zu. Eine derartige Auslegung verstößt in ihren oben dargestellten Auswirkungen offensichtlich gegen das Verbot der Steuerermäßigung und diskriminiert darüber hinaus in unsachlicher Weise Unternehmer, die ihre Dienstleistungen exportieren.

Bei EU rechtskonformer Auslegung des § 14 Abs 1 hat die Bemessung der pauschalen Vorsteuern von im inländischen Unternehmen erzielten Umsatz zu erfolgen - gleich, wo nach dem Konzept der §§ 3 und 3a des UStG der Ort der Leistung liegt. Die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Auslegung ist ein klarer Verstoß gegen EU Recht".

Im Vorlagebericht wurde vom Finanzamt sachverhaltsmäßig festgehalten, dass der Bf. an deutsche Unternehmen Leistungen erbracht habe. Die Umsätze aus dieser Tätigkeit seien im Inland nicht steuerbar. In der Stellungnahme wurde weiters festgehalten, dass als Bemessungsgrundlage für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen gemäß § 14 UStG gelte lediglich die Summe der Inlandsumsätze. Im gegenständlichen Fall betrage diese Summe 0 €. Die pauschale Vorsteuer stehe deshalb nicht zu.

Das Finanzamt teilte mit E-Mail vom 13.12.2019 mit, dass keine Rechnungen vorliegen würden. Es handle sich um eine Rechtsfrage. Der Durchschnittssatz der abziehbaren Vorsteuern beziehe sich auf den (betriebsbezogenen) Gesamtumsatz aus Tätigkeiten iSd §§ 22 und 23 EStG, ausgenommen Umsätze aus Hilfgeschäften. Die Größe „Gesamtumsatz“ ist in § 17 Abs. 5 definiert und umfasst im Wesentlichen die Entgelte für steuerbare Leistungen (einschließlich Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 bzw § 3a Abs Ia) sowie den Eigenverbrauch nach § 1. Unecht steuerfreie Umsätze sowie durchlaufende Posten bleiben außer Betracht. Gleiches gilt für die Geschäftsveräußerung im Ganzen (Einzelheiten s § 17 Tz 57). Nicht steuerbare Umsätze (zB Auslandsumsätze) zählen nicht zur Berechnungsgrundlage, obwohl mit ihnen Vorsteuern verbunden sein können, die prinzipiell nach § 12 abzugsfähig sind. (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz, Kommentar⁵ (2017) zu § 14 UStG Rz 19).

Folgender Vorhalt vom 16.1.2020 wurde dem Bf. zur Beantwortung übermittelt:

"Laut § 14 UStG 1994 ist Grundvoraussetzung für die Anwendung einer Vorsteuerpauschalierung das Vorliegen der Unternehmereigenschaft gem. § 2 und einer Vorsteuerabzugsberechtigung gem § 12. Bei Kleinunternehmern iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 bedarf es daher eines Regelbesteuerungsantrages gem. § 6 Abs 3 UStG.

Die gesetzliche Vorsteuerpauschalierung des § 14 Abs 1 steht all jenen Unternehmen offen, die die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs 2 Z 2 EStG der gesetzlichen Pauschalierung der Betriebsausgaben (**Basispauschalierung**) erfüllen. Damit kann sie nur bei Unternehmen angewendet werden, deren Umsätze iSd. § 125 Abs. 1 BAO im vorangegangenen Wirtschaftsjahr nicht mehr als 220.000 € betragen haben.

1. In diesem Zusammenhang Bedarf es vorweg der Klärung des konkreten Sachverhalts:

Bekanntgabe, welche Tätigkeit üben sie aus (§ 22, § 23 EStG?). Seit wann?

Bitte Bekanntgabe - welche Leistungen werden von ihnen erbracht, bzw. wer sind die Leistungsempfänger und wo werden ihre Leistungen erbracht.

Zum Nachweis sind geeignete Unterlagen (Verträge, Vereinbarungen, Zusammenfassende Meldungen etc.) vorzulegen.

2. Bekanntgabe der Umsätze gem. § 125 Abs. 1 BAO im vorangegangenen Jahr samt Berechnung.

3. Bekanntgabe der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der pauschalen Vorsteuer Von welchen Gesamtumsatz wurde die Vorsteuer von -2.082,15 € berechnet? Bitte Aufgliederung samt Berechnung.

4. Die in der Beschwerde vom 31.1.2017 beantragten Vorsteuerbeträge sind an Hand von Unterlagen (Belege, Rechnungen, etc.) nachzuweisen.

5. Bekanntgabe, ob Soll oder Istbesteuerung vorliegt".

Aus der vom Bf. übermittelten Stellungnahme vom 23.1.2020 geht im wesentlichen folgendes hervor:

"Zu 1) Ich übte im Zeitraum vom 1.6.2012 bis 31.5.2016 im Rahmen eines Gewerbes eine selbstständige Tätigkeit im IT Sektor aus. Im für diese Beschwerdesache maßgeblichen Jahr bestand ein Vertragsverhältnis zwischen mir und einem Kunden in Deutschland (Fa. E.) im Rahmen dessen ich Dienstleistungen im Bereich Softwareentwicklung sowie IT Beratung für dessen Endkunden erbrachte. Diese Dienstleistungen wurden hauptsächlich sowohl an meinem Wohnort an o.a. Adresse als auch am Sitz des Endkunden im benachbarten Ort B (Deutschland) erbracht. Bei der Wahl des Ortes war ich jedoch frei. Hierzu lege ich als Anlage einen Rahmenvertrag vor, der zwischen der Fa. E. als Auftraggeber und mir als Auftragnehmer geschlossen wurde. Zudem lege ich Zusammenfassende Meldungen des Jahres 2015 als Anlage diesem Schreiben bei.

Zu 2) Die vereinnahmten Umsätze im vorangegangenen Jahr 2014 beliefen sich auf 115.542,55 €. Auf die Aufgliederung in der Stellungnahme wird hingewiesen.

Zu 3) Die vereinnahmten Umsätze im Jahr 2015 beliefen sich auf 115.675,25 €. Hiervon wurden 1,8% also 2.082,15 € als pauschale Vorsteuer berechnet. Auf die Aufgliederung in der Stellungnahme wird hingewiesen

Zu 4) Leider kann ich für die in der Beschwerde vom 31.1.2017 beantragten Vorsteuerbeträge nur mehr den Teil der Steuerberatungskosten mittels Unterlagen nachweisen. Die Rechnungskopien zur Steuerberatung lege ich als Anlage diesem Schreiben bei.

Zu 5) Es liegt Istbesteuerung vor...".

Die Stellungnahme des Bf wurde dem Finanzamt zur Kenntnis übermittelt. Das Finanzamt gab mit E-Mail vom 7.2.2020 dazu im wesentlichen an, dass der Beschwerdeführer an deutsche Unternehmer Leistungen erbracht habe. Die Umsätze aus dieser Tätigkeit seien im Inland nicht steuerbar. Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Telefonisch wurde dem Bf. - festgehalten im Aktenvermerk vom 13.2.2017 - das Erkenntnis des BFG vom 11.4.2019, RV/1100452/2017 zur Kenntnis gebracht, zumal es sich um einen ähnlich gelagerten Fall handeln würde.

Mit Schreiben vom 18.2.2020 übermittelte der Bf. eine Kopie der Beschwerde vom 10.8.2017 gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 zur Kenntnis.

II. Festgestellter Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist ein in Österreich ansässiger Kleinunternehmer, der eine selbstständige Tätigkeit im IT Sektor ausübt. Er erbringt Dienstleistungen im Bereich der Softwareentwicklung und IT Beratungen.

In der Umsatzsteuererklärung 2015 beantragte der Bf. die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs 1 Z 1 UStG 1994. Lieferungen und sonstige Leistungen wurden mit Null erklärt.

Im gegenständlichen Jahr bestand ein Vertragsverhältnis mit der Firma E. in Deutschland, dem einzigen Kunden. Der Bf. hat an das deutsche Unternehmen mit Sitz in Deutschland (und an dessen deutschen Kunden) sonstige Leistungen erbracht.

Die Umsätze aus dieser Tätigkeit sind in Österreich gemäß § 3a Abs 6 UStG nicht steuerbar. Bei der geschäftlichen Tätigkeit handelte es sich um ein B2B Reverse Charge Business.

Rechnungskopien für die Steuerberatung wurden übermittelt.

III. Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der über Finanzonline übermittelten Umsatzsteuererklärung 2015, dem vom Finanzamt übermittelten Aktenteile sowie dem vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren (Vorhalt, Vorhaltebeantwortung etc.) und den übermittelten Vertrag vom 11/12.5.2012 und der Zusammenfassenden Meldungen für 1-12/2015.

IV. Rechtsgrundlagen:

EU Recht:

MwStSystRL 2006/112/EG

Artikel 167

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

Artikel 168

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;
- b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;
- c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;
- d) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;
- e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.

Artikel 169

Über den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 hinaus hat der Steuerpflichtige das Recht, die in jenem Artikel genannte Mehrwertsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke folgender Umsätze verwendet werden:

- a) für seine Umsätze, die sich aus den in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären;
- b) für seine Umsätze, die gemäß den Artikeln 138, 142, 144, 146 bis 149, 151, 152, 153, 156, dem Artikel 157 Absatz 1 Buchstabe b, den Artikeln 158 bis 161 und Artikel 164 befreit sind;
- c) für seine gemäß Artikel 135 Absatz 1 Buchstaben a bis f befreiten Umsätze, wenn der Dienstleistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind.

Nach Art 272 Abs. 1 Buchst d der MwStSystRL können die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige, die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen nach den Art 282 bis 292 in Anspruch nehmen, von bestimmten oder allen Pflichten nach den Kapiteln 2 bis 6 befreien.

TITEL XII

SONDERREGELUNGEN

KAPITEL 1

Sonderregelung für Kleinunternehmen

Abschnitt 1

Vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung

Artikel 281

Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, können unter den von ihnen festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung, insbesondere Pauschalregelungen, anwenden, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürfen.

Abschnitt 2

Steuerbefreiungen und degressive Steuerermäßigungen

Artikel 282

Die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen nach diesem Abschnitt gelten für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmen bewirkt werden.

Artikel 283

(1) Dieser Abschnitt gilt nicht für folgende Umsätze:

- a) die in Artikel 12 genannten gelegentlichen Umsätze;
- b) die Lieferungen neuer Fahrzeuge unter den Voraussetzungen des Artikels 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe a;
- c) die Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird.

2) Die Mitgliedstaaten können von der Anwendung dieses Abschnitts auch andere als die in Absatz 1 genannten Umsätze ausschließen.

Artikel 287

Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in der Landeswährung ausgedrückten Gegenwert folgende Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist. Für die Republik Österreich wurde dieser Betrag auf 35.000 ECU festgesetzt.

Artikel 289

Steuerpflichtige, die eine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, haben kein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 und 173 bis 177 und dürfen die Mehrwertsteuer in ihren Rechnungen nicht ausweisen.

UStG 1994

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994: Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 2 UStG 1994: Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 idF den Streitzeitraum geltenden Fassung:

Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 € nicht

übersteigen. Ab der Rechtslage 1.1.2017 stellt der Gesetzestext hinsichtlich des Inlandsbezuges darauf ab, dass der Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1 Die vom anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs 3 Z 3 UStG 1994 ist vom Vorsteuerabzug u.a. ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang stehen, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden.

[§ 14 Abs 1 UStG 1994](#) lautet:

Unternehmer können die abziehbaren Vorsteuerbeträge wahlweise nach folgenden Durchschnittssätzen ermitteln:

1. Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, können die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960 Euro, berechnen. Eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge mit dem Durchschnittssatz ist gesondert für jeden Betrieb möglich. Mit diesem Durchschnittssatz werden sämtliche Vorsteuern abgegolten, ausgenommen....

[§ 17 Abs. 5 UStG 1994](#) lautet:

(5) Hängt die Anwendung einer Besteuerungsvorschrift vom Gesamtumsatz ab, so ist bei der Sollbesteuerung von den steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen, bei der Istbesteuerung von den vereinnahmten Entgelten und den Umsätzen gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a auszugehen. Außer Betracht bleiben die steuerfreien Umsätze mit Ausnahme der nach § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 befreiten Umsätze sowie die Geschäftsveräußerungen nach § 4 Abs. 7. Ist die Besteuerung von der Summe der Umsätze eines Kalenderjahres abhängig und ist der Veranlagungszeitraum kürzer als ein Kalenderjahr, so ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

§ 3a Abs. 6 UStG 1994: Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3 a an dem Ort

ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

[§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) legt als Generalklausel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich (B2B-Leistung) das Empfängerortprinzip fest. Unionsrechtskonform interpretiert handelt es sich dabei um den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder, falls der Unternehmer weder einen solchen Sitz noch eine feste Niederlassung hat, der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort des Leistungsempfängers.

Nach Art 44 MwStSyst-RL idF RL 2008/8/EG richtet sich – soweit keine Sonderregelung zur Anwendung gelangt –, der Leistungsort danach, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat oder wo sich eine feste Niederlassung befindet, an die diese Dienstleistung erbracht wurde, wenn dieser Unternehmer ist (Empfängerortprinzip als Grundregel).

Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld

§ 19. (1) UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012: Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung.

Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

– der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und

– der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

V. Rechtliche Ausführungen:

Artikel 281 MwStSyst-RL eröffnet Mitgliedstaaten die Möglichkeit, in jenen Fälle, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung unter den vom jeweiligen Mitgliedstaat festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen anzuwenden. Damit sind insbesondere Pauschalregelungen gemeint, die jedoch weder zu einer Steuerermäßigung noch zu einer Steuerbefreiung führen dürfen. Die

Pauschalierungsbestimmungen des § 14 finden durch diese Regelung ihre unionsrechtliche Deckung.

Grundvoraussetzung für die Anwendung einer Vorsteuerpauschalierung ist das Vorliegen der Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG 1994 und einer Vorsteuerabzugsberechtigung gemäß § 12 UStG 1994. Dem Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steht kein Vorsteuerabzug zu.

Die pauschale Vorsteuer ist mit 1,8% des Gesamtumsatzes, höchstens mit 3.960 € zu berechnen.

Die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 knüpft an den Gesamtumsatzbegriff gemäß § 17 Abs. 5 UStG 1994 an (BFG vom 11.4.2019, RV/110045272017).

Der Durchschnittssatz der abziehbaren Vorsteuern bezieht sich auf den Gesamtumsatz aus Tätigkeiten iSd §§ 22 und 23 EStG ausgenommen Umsätze aus Hilfsgeschäften (Eberle in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON 3, § 14, RZ 22; sowie Ruppe/Achatz, UStG5, § 14, Tz 19).

Die Größe „Gesamtumsatz“ ist in § 17 Abs. 5 UStG 1994 definiert und umfasst im Wesentlichen die Entgelte für steuerbare Leistungen (einschließlich Eigenverbrauch nach § 3 Abs 2 bzw. § 3a Abs. 1a) sowie den Eigenverbrauch nach § 1. Unecht steuerfreie Umsätze sowie durchlaufende Posten bleiben außer Ansatz. Nicht steuerbare Umsätze (z.B. Auslandsumsätze) zählen nicht zur Berechnungsgrundlage, obwohl mit ihnen Vorsteuern verbunden sein können, die prinzipiell nach § 12 abzugsfähig sind."

Der Gesamtumsatz nach § 17 ist nicht ident mit dem Begriff der Umsätze iSd § 1 Abs 1 und 2 UStG 1994. Er unterscheidet sich von diesem vor allem durch die Ausklammerung der (unecht) steuerfreien Umsätze und der Geschäftsveräußerung.

Nach herrschender Lehre bezieht sich die Gesamtumsatzdefinition gemäß § 17 Abs. 5 UStG 1994 einerseits auf die Istbesteuerung nach § 17 Abs. 2, andererseits auf die gesetzliche Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 UStG 1994 (Ruppe/Achatz, UStG5, § 17, Tz 56; BFG vom 11.4.2019, RV/1100452/2017).

Beide oben genannten Kommentarstellen – sie decken die *Vorsteuerpauschalierung* auch für den Geltungszeitraum des § 14 UStG 31.12.2003 bis 31.12.2015, in dem das Streitjahr fällt, ab – führen im Weiteren zu § 17 Abs. 5 UStG 1994 übereinstimmend aus:

...“Die Formulierung des Abs. 5 mit der Differenzierung zwischen Soll- und Istbesteuerung ist nicht geglückt; sie vermengt Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage.

In beiden Fällen sind vom Steuergegenstand her maßgebend die steuerbaren Lieferungen (inkl der ig Lieferungen) und sonstigen Leistungen sowie der Eigenverbrauch nach § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a nicht hingegen der Eigenverbrauch nach § 1 Abs 1 Z 2, die Einfuhr und die ig Erwerbe.....

Von der Bemessungsgrundlage her ist zu unterscheiden zwischen Soll- und Istbesteuerung. Ist der Gesamtumsatz für ein Jahr zu ermitteln, in dem nach Soll-Prinzip zu versteuern war, sind hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen die vereinbarten Entgelte (zuzüglich freiwilliger Entgelte und Entgelte von dritter Seite) maßgebend, im Fall der Istbesteuerung die vereinnahmten Entgelte.“(Ruppe/Achatz aaO, § 17, Tz 57).

Die UStR 2000 weisen in der Rz 2233 auf den Gesamtumsatz gemäß § 17 Abs. 5 UStG 1994 hin: *"Die pauschale Vorsteuer beträgt 1,8 % oder einen nach den Verordnungen festgesetzten Prozentsatz des Gesamtumsatzes mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften Der Gesamtumsatz ist in § 17 Abs. 5 UStG 1994 definiert. Darunter sind die steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen zu verstehen“.*

Aus der herrschenden Lehre und Praxis lässt sich somit unzweifelhaft ableiten, von welcher Bemessungsgrundlage die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 UStG 1994 ausgeht.

Betreibt der leistende Unternehmer sein Unternehmen im Inland, der leistungsempfangende Unternehmer das seine im Ausland, so liegt der Leistungsort aus österreichischer Sicht im Ausland; Steuerbarkeit ist in Österreich nicht gegeben, unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland hat (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 3a, Tz 54, 55).

Sonstige Leistungen an einem ausländischen Unternehmer sind daher idR in Österreich nicht steuerbar. Befindet sich der Ort der sonstigen Leistung in einem anderen Mitgliedstaat sieht Art 196 MwSt-SystRI die Anwendung des Reverse Charge Systems, dh den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vor (Bürgler/Stifter in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON 3, § 3a, Rz 102).

Die Neufassung des § 14 UStG 1994 mit Wirkung ab 1.1.2016, BGBl. I Nr. 118/2015, unterscheidet sich von der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 134/2003 nur insofern, als der Verweis in Abs. 1 auf § 17 Abs. 2 EStG, der bisher nur die Z 2 betraf (allein Umsatzgrenze für die Anwendung des Durchschnittssatzes relevant), auf die Z 1 ausgedehnt wurde. Die *Vorsteuerpauschalierung* ist somit ab 1.1.2016 nicht nur dann ausgeschlossen, wenn die Umsatzgrenze (Abs. 2 Z 2 leg. cit.) überschritten wird, sondern auch schon dann, wenn Buchführungspflicht besteht oder freiwillig Bücher geführt werden (Abs. 2 Z 1 leg. cit.).

Keine Änderung beinhaltet die Novellierung hinsichtlich des Gesamtumsatzverständnisses als Pauschalierungsgrundlage, wie auch aus den oben zitierten Kommentarstellen ablesbar ist.

VI. Erwägungen:

Der Bf. ist ein in Österreich ansässiger Kleinunternehmer, der ausschließlich sonstige Leistungen an einen deutschen Unternehmer (und dessen Kunden) erbracht hat.

Gegenständlich kommt die Generalklausel gemäß § 3a Abs 6 UStG zur Anwendung, die besagt, dass eine von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer ausgeführte sonstige Leistung (B2B-Leistung) grundsätzlich als an jenem Ort ausgeführt gilt, von dem aus der Empfänger der Leistung sein Unternehmen betreibt (Empfängerortprinzip).

Aufgrund des eindeutigen Vorbringens in der Beschwerde und der vorliegenden Rahmenvereinbarung ist der Leistungsort für die sonstigen Leistungen in Deutschland. Der Bf. hat selbst in der Umsatzsteuererklärung keine sonstigen Leistungen und Lieferungen erklärt ("Lieferungen und sonstige Leistungen 0,00"). Diese sonstigen Leistungen sind in Österreich nicht steuerbar. Die Steuerschuld liegt beim Leistungsempfänger. Dies wird vom Bf. auch nicht bestritten.

Hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung wird auf das EuGH-Urteil vom 15.11.2017, C-507/16 Entertainment Bulgaria verwiesen. Daraus ergibt sich, dass kein inländischer Vorsteuerabzug des Kleinunternehmers für inländische Vorleistungen zu im Ausland umsatzsteuerpflichtigen erbrachten Leistungen zusteht.

Ist nämlich der Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat als Kleinunternehmer steuerbefreit (Art 282 ff MwStSystRL), steht ihm gemäß Art 289 MwStSystRL kein Vorsteuerabzug zu. Dies gilt auch in Bezug auf jene im Ansässigkeitsstaat angefallenen Umsatzsteuerbeträge, die mit Leistungen des Kleinunternehmers zusammenhängen, die er in einem anderen Mitgliedstaat umsatzsteuerpflichtig erbringt (zumal die Kleinunternehmerbefreiung nur im Ansässigkeitsstaat anwendbar ist).

Der Kleinunternehmer ist somit im Ansässigkeitsstaat auch vom Vorsteuerabzug aus jenen Vorleistungen ausgeschlossen, die seine in anderen Mitgliedstaaten erbrachten (und damit steuerpflichtigen) Ausgangsleistungen betreffen (EuGH 15.11.2017, [C-507/16 Entertainment Bulgaria](#); ÖStZB 2019, 214).

Dass der Bf. als Kleinunternehmer steuerbefreit ist und er unter die Kleinunternehmerregelung gemäß [§ 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994](#) fällt und diese Steuerbefreiung auch anwendet, ist aufgrund des Akteninhalts unstrittig. Gegenteiliges wurde vom Bf. auch nicht vorgebracht.

Wenn der Bf. nun *"um Berücksichtigung der tatsächlichen Umsatzsteuern für Steuerberatung 88 €, für Telefon/Internet 50,00 € und für sonstige Anschaffungen 19,97 €" ersucht* so sind diese aufgrund der Ausführungen bzw. aufgrund des genannten EuGH-Urteils nicht anzuerkennen. Abgesehen davon, sind die beantragten Umsatzsteuer (Vorsteuer) beträge auch deshalb nicht anzuerkennen, weil der Zusammenhang mit den Auslandsumsätzen nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde. Laut Schreiben vom 23.2.2020 konnte der Bf. die Kosten samt Umsatzsteuer (iHv 69,97 €) für das Telefon/Internet und für die sonstigen Anschaffungen nicht einmal anhand von Rechnungen belegen. Und hinsichtlich der Steuerberatungskosten in Höhe von 528 € (inkl 20% USt 88 €) wurde der unmittelbare Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. Auslandsumsätzen vom Bf. auch nicht weiter ausgeführt. Offensichtlich im Hinblick darauf, weil die Steuerberatungskosten als Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988](#) behandelt wurden und somit der "privaten Sphäre" zugeordnet wurden. Dass diese Umsatzsteuern im "Interesse des Betriebes" getätigt wurden, wurde vom Bf. zuletzt auch gar nicht mehr behauptet.

Hinsichtlich der Vorsteuerpauschalierung gemäß [§ 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) wird folgendes ausgeführt und festgehalten:

Neben der Unternehmereigenschaft muss auch die Vorsteuerabzugsberechtigung des Bf. gegeben sein.

Die Unternehmereigenschaft des Bf. wird nicht bestritten, zumal gemäß § 2 Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Der Bf. ist als Kleinunternehmer - wie oben schon näher beleuchtet - steuerbefreit. Da er diese Steuerbefreiung für sich auch in Anspruch nimmt, fehlt für die Anwendung der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs 1 Z 1 die notwendige Voraussetzung der Vorsteuerabzugsberechtigung gemäß [§ 12 UStG 1994](#).

Somit kann die Vorsteuerpauschalierung hier nicht angewendet werden.

Soweit der Bf. in der Beschwerde und dem Vorlageantrag im wesentlichen vorbringt *"...Bei EU rechtskonformer Auslegung des § 14 Abs 1 hat die Bemessung der pauschalen Vorsteuern von im inländischen Unternehmen erzielten Umsatz zu erfolgen - gleich, wo nach dem Konzept der §§ 3 und 3a des UStG der Ort der Leistung liegt. Die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Auslegung ist ein klarer Verstoß gegen EU Recht"* ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Da der Leistungsort in Deutschland liegt, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den ausländischen Leistungsempfänger.

Das Reverse Charge System kommt zur Anwendung, weil der Bf. als Leistungserbringer keinen Sitz oder Wohnsitz im Deutschland hat und der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist. Demnach gelten sonstige Leistungen an Unternehmer an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Da der Leistungsort in Deutschland ist, ist die Steuerbarkeit in Österreich nicht gegeben.

Das Vorbringen des Bf. "*.. gleich, wo nach dem Konzept der §§ 3 und 3a des UStG der Ort der Leistung liegt*" ist somit nicht nachvollziehbar und verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg. Geht doch das Reverse Charge System Hand in Hand mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Dass [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung nicht mit der Vorsteuerpauschalierungsregelung gemäß [§ 14 UStG 1994](#) idgF in Einklang steht, wurde vom Bf. bzw. dem steuerlichen Vertreter nicht substantiiert dargetan. Auch der behauptete Verstoß gegen EU Recht wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. nicht weiter erläutert bzw. ausgeführt.

Wie oben dargelegt, bezieht sich der Durchschnittssatz der abziehbaren Vorsteuern auf den Gesamtumsatz und der „Gesamtumsatz“ ist in [§ 17 Abs. 5 UStG 1994](#) definiert und umfasst im Wesentlichen die Entgelte für steuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen. Nicht steuerbare Umsätze (z.B. Auslandsumsätze) zählen nicht zur Berechnungsgrundlage.

Tatsache ist, dass die hier zu beurteilenden sonstigen Leistungen in Österreich nicht steuerbar sind. Daher sind diese Auslandsumsätze nicht in der Berechnungsgrundlage (Bemessungsgrundlage) für die pauschale Vorsteuer zu berücksichtigen.

Zusammengefasst wird festgehalten, dass aufgrund der obigen Ausführungen die Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs 1 Z 1 UStG hier nicht angewendet werden kann, weil der Bf. als Kleinunternehmer nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Auch wenn die Vorsteuerpauschalierung anzuwenden wäre, wäre die Beschwerde nicht erfolgreich, weil die Auslandsumsätze nicht zur Berechnungsgrundlage zählen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die zu beurteilende Rechtsfrage ist im Gesetz und in der Rechtsprechung eindeutig gelöst, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen ist und daran keine Zweifel bestehen können.

Linz, am 7. Mai 2020