

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina den Richter Dr. Sebastian Pfeiffer LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Ing. KomzIR. Hans Eisenkölbl und Thomas Albrecht in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. Februar 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. Jänner 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 und Umsatzsteuer 2019 nach Durchführung mündlicher Verhandlungen in Anwesenheit der Schriftführerin SF

A. beschlossen:

Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2019 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

B. zu Recht erkannt:

Der Umsatzsteuerbescheid 2019 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Partei (in der Folge die Bf.) unterzog die von ihr erbrachten Dienstleistungen dem Normalsteuersatz, obwohl im Lichte der VwGH-Rechtsprechung der ermäßigte Steuersatz von 13% angewendet hätte werden können.

Strittig ist einerseits, ob eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung besteht und wenn ja, wie die Rechnungen (in Form von Registrierkassenbelegen als Kleinbetragsrechnungen) korrigiert werden können, wenn die tatsächlichen Leistungsempfänger (Konsumenten) von der Bf. nicht mehr eruiert werden können.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. betreibt einen Indoor-Freizeitpark.

Im Streitjahr 2019 unterzog die Bf. die Eintrittsgelder dem Normalsteuersatz von 20%.

Die Bf. korrigierte ihre Umsatzsteuererklärung, weil auf die Eintrittsgelder der ermäßigte Steuersatz von 13% anzuwenden ist.

Die von der Bf. ausgestellten Registrierkassenbelege sind Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994.

Es liegt abseits einer Schätzung in Höhe von 0,5% des auf den Indoor-Freizeitpark entfallenden Umsatzes keine Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens vor.

Die Bf. hat sich unmittelbar auf Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG berufen.

Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2019 wurde zurückgenommen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt und folgender Beweiswürdigung:

Dass die von der Bf. ausgestellten Belege Kleinbetragsrechnungen sind, ergibt sich aus den von der Bf. zur Verfügung gestellten beispielhaften Belegen. Diese Belege, deren Gesamtbetrag 400 Euro unterschreiten, führen an:

- das Ausstellungsdatum;
- den Namen und die Anschrift der Bf. als leistendes Unternehmen;
- die Art und den Umfang der erbrachten Leistung;
- der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
- das Entgelt und der Steuerbetrag für die sonstige Leistung in einer Summe
- den Steuersatz.

Dass grundsätzlich keine Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens vorliegt, ergibt sich aus der Erklärung des Geschäftsführers der Bf., wonach im Jahr 2019 die Abnehmer der Leistungen der Bf. lediglich nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Endverbraucher sind. Es gab weder Reise- noch Besorgungsleistungen. Dies wurde von den Parteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung erörtert und außer Streit gestellt (vgl. Niederschrift mündliche Verhandlung vom 21.06.2021). Die Gefährdung des Steueraufkommens entsteht lediglich durch das Recht auf Vorsteuerabzug der Leistungsempfänger (vgl. EuGH 11.04.2013, Rs C-138/12, *Rusedespred OOD*, Rn 24; 18.03.2021, Rs C-48/20, *UAB*, Rn 27).

Da aber nicht vollkommen ausgeschlossen ist, dass Kunden der Bf. (zu Recht oder Unrecht) einen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen vorgenommen haben, ist eine Schätzung vorzunehmen (vgl. hierzu die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott*, 08.09.2022, Rs C-378/21, *P GmbH*, Rn 43). Aufgrund der überragenden Wahrscheinlichkeit, dass die Leistungen der Bf. für den privaten Gebrauch der Kunden erbracht werden, schätzt das Bundesfinanzgericht 0,5% des Umsatzes, für die eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung besteht. Das betrage, bezogen auf die ausgestellten Belege, in etwa 112 Rechnungen (insgesamt 22.557 Rechnungen), aus denen (zu Recht oder zu Unrecht) ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde.

Die unmittelbare Berufung auf das Unionsrecht ergibt sich aus dem protokollierten Antrag im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Dass die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2019 zurückgenommen wurde, ergibt sich aus dem protokollierten Antrag der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt A. (Gegenstandsloserklärung Körperschaftsteuer 2019)

§ 256 Abs. 3 BAO normiert auszugsweise, dass Beschwerden mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären sind, wenn sie zurückgenommen wurden.

Da die Bf. die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2019 im Rahmen der mündlichen Verhandlung zurückgenommen hat, ist diese daher für gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt B. (Abänderung Umsatzsteuer 2019)

Strittig ist lediglich, ob die Bf. die zu viel verrechnete und abgeführte Umsatzsteuer im Rahmen einer nachträglichen Erklärungskorrektur berichtigen kann. Unstrittig – und im Rahmen der VwGH-Rechtsprechung geklärt – unterliegt die Tätigkeit der Bf. gemäß § 10 Abs. 3 Z 8 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 13% (vgl. VwGH 27.11.2014, 2011/15/0079). Zwar scheint die Subsumtion der Leistungen der Bf. unter den Normalsteuersatz im Lichte der Rs

Phantasialand (vgl. EuGH 09.09.2021, Rs C-406/20, *Phantasialand*) ebenso möglich. Dies ist aber nicht zwingend (vgl. *M. Mayr*, Umsatzsteuer-Update Oktober 2021: Aktuelles auf einen Blick, SWK 28/2021, 1280 (1282)). Das Bundesfinanzgericht folgt daher der VwGH-Rechtsprechung, wonach die von der Bf. ausgeführten Leistungen gemäß § 10 Abs. 3 Z 8 UStG 1994 mit 13% steuersatzermäßigt sind.

Fest steht, dass die von der Bf. ausgestellten Belege Kleinbetragsrechnungen gemäß § 11 Abs. 6 UStG 1994 sind. Nach traditionell österreichischer Auffassung schuldet der Unternehmer die Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 auch bei Kleinbetragsrechnungen (vgl. hierzu die Auffassung der Finanzverwaltung in UStR Rz 1733; vgl. auch *Kollmann in Melhardt/Tumpel* (Hrsg) UStG³ (2021) § 11 Rn 191; zum UStG 1972 auch VwGH 18.02.1976, 0067/75).

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 basiert unionsrechtlich auf Art. 203 Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge MwSt-RL). Art. 203 MwSt-RL normiert, dass *[d]ie Mehrwertsteuer [...] von jeder Person geschuldet [wird], die diese Steuer in einer Rechnung ausweist*“. Nach der Rechtsprechung des EuGH soll durch Art. 203 MwSt-RL der Gefährdung des Steueraufkommens entgegengewirkt werden, die sich aus dem Recht auf Vorsteuerabzug ergeben kann (vgl. EuGH 11.04.2013, Rs C-138/12, *Rusedespred OOD*, Rn 24; 18.03.2021, Rs C-48/20, *UAB*, Rn 27).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Leistungen der Bf. (fast) ausschließlich von Kunden in Anspruch genommen werden, die als Endverbraucher keinen Vorsteuerabzug geltend machen können. Damit liegt nach der Rechtsprechung des EuGH, die im Zusammenhang mit diesem Ausgangsfall ergangen ist, auch kein Anwendungsfall des Art. 203 MwSt-RL vor (vgl. EuGH 08.12.2022, Rs C-378/21, *P GmbH*, Rn 24).

Damit ist abschließend fraglich, wie ein unionsrechtskonformer Zustand hergestellt werden kann. Denn § 11 Abs. 12 UStG 1994 sieht hinsichtlich der Steuerschuld kraft Rechnungslegung keine Einschränkung auf Fälle vor, in denen es zu einer Gefährdung des Steueraufkommens kommt.

Das innerstaatliche Recht ist so weit wie möglich in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Unionsrechts auszulegen, um im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Unionsrechts sicherzustellen. Hierbei ist gegebenenfalls das gesamte nationale Recht zu berücksichtigen, um zu beurteilen, inwieweit es so angewandt werden kann, sodass kein dem Unionsrecht widersprechendes Ergebnis erzielt wird (vgl. bspw. EuGH 12.05.2021, Rs C-844/19, *technoRent International*, Rn 53). Allerdings darf eine richtlinienkonforme Interpretation nicht als Grundlage einer Interpretation *contra legem* des nationalen Rechts führen (für viele vgl. EuGH 12.05.2021, Rs C-844/19, *technoRent International*, Rn 54).

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 müsste damit einschränkend interpretiert werden. Hierzu erkennt der VwGH: Ebenso wie im Zweifel anzunehmen ist, dass das Unterbleiben einer gesetzlichen Regelung beabsichtigt war und insofern keine durch Analogie zu schließende Rechtslücke vorliegt, ist - jedenfalls im Zweifel - auch nicht davon auszugehen, dass die Anwendung einer ausdrücklich getroffenen Regelung vom Gesetzgeber nicht auf alle davon erfassten Fälle - objektiv (insbesondere durch den systematischen Zusammenhang mit der gesamten Regelung des betreffenden Sachbereiches) erkennbar - beabsichtigt war (vgl. VwGH 21.05.2019, Ro 2019/19/0006, Rn 35). Dies würde eine richtlinienkonforme Interpretation grundsätzlich ausschließen.

Andererseits spricht die VwGH-Rechtsprechung, die zu § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ergangen ist, für eine derartig einschränkende Interpretation: „[...] In diesem Sinn kann bis zu einem gewissen Grad auch der bis zum AbgÄG 2012 nicht umgesetzten Voraussetzung der Befreiungsbestimmung - Vorliegen einer „Heilbehandlung“ - durch ein enges Verständnis der Voraussetzung „Tätigkeit als Arzt“ Rechnung getragen werden. Die Ausklammerung etwa der schon erwähnten anthropologisch-erbbiologischen Untersuchungen und von Gutachtenserstellungen scheint auf diese Weise möglich, auch wenn der Gesetzgeber des UStG 1994 sie noch nicht beabsichtigt haben sollte. [...]“ (vgl. VwGH 13.09.2017, Ro 2017/13/0015, Rn 33). Auch im Zusammenhang mit § 11 Abs. 12 UStG 1994 ist argumentierbar, dass der Anwendungsbereich der Norm sich lediglich auf die Fälle erstrecken soll, bei denen es zur Gefährdung des Steueraufkommens kommt, auch wenn der Gesetzgeber des UStG 1994 dies noch nicht beabsichtigt haben sollte. Dies scheint auch in der Ansicht der Finanzverwaltung in den UStR (vgl. UStR 2000 Rz 1771, wenn auch zur Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994) Deckung zu finden.

Das Bundesfinanzgericht folgt damit der zum UStG 1994 ergangenen Rechtsprechung des VwGH zur einschränkenden Interpretation des nationalen Rechts: § 11 Abs. 12 UStG 1994 ist im Lichte der Rechtsprechung des EuGH dahingehend eingeschränkt richtlinienkonform interpretierbar, dass er nur im Falle der Gefährdung des Steueraufkommens anwendbar sein soll.

Selbst wenn § 11 Abs. 12 UStG 1994 nicht richtlinienkonform interpretierbar sein sollte, wäre für den vorliegenden Fall die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 203 MwSt-RL möglich: Nach der Rechtsprechung des EuGH kann der Abgabepflichtige nämlich den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in seiner durch die Rechtsprechung zu Art. 203 MwSt-RL konkretisierten Form, der den Mitgliedstaaten eine unbedingte und hinreichend genaue Verpflichtung auferlegt, gegen eine diesen Grundsatz verletzende Bestimmung des nationalen Rechts geltend machen (vgl. EuGH 11.04.2013, Rs C-138/12, *Rusedespred*, Rn 40). Fest steht, dass sich die Bf. (vorsichtshalber) unmittelbar auf Art. 203 MwSt-RL berufen hat.

Damit ist der Umsatzsteuerbescheid 2019 im Ergebnis zu Gunsten der Bf. abzuändern. Im Lichte der Feststellungen sind 0,5% der Umsätze, die auf den Indoor-Freizeitpark entfallen, im Schätzungswege als Grundlage für eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung anzusetzen.

Rechnerische Auswirkungen

Insgesamt entfallen brutto Umsatz-Brutto Euro auf den Indoor-Spielplatz. Unter Zugrundelegung des anwendbaren Steuersatzes von 13% betragen die Nettoumsätze für den Indoor-Spielplatz daher Umsatz-Netto Euro. Die Differenz zum Erstbescheid beträgt damit Differenz Euro (weil dort vom Bruttobetrag der Normalsteuersatz herausgerechnet wurde). Um diese Differenz ist der steuerbare Gesamtumsatz zu erhöhen. Daraus ergibt sich folgendes Bild:

	Ist	Soll	Differenz
Bmgl Lfg/so Leistungen (KZ 000)	Bmgl-Ist	Bmgl-Soll	Differenz
KZ 021	-87,5	-87,5	0
KZ 011	-35	-35	0
Gesamtbetrag steuerpfl Leistungen	Gesamtbetrag-Ist	Gesamtbetrag-Soll	Differenz

Aufgrund der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes von 13%, sind entsprechend die Bemessungsgrundlage für den Normalsteuersatz zu kürzen. Daneben schuldet die Bf. die Steuer für den Anteil der Umsätze (0,5%), der im Schätzungswege herangezogen wurden, weil daraus (richtiger- oder fälschlicherweise) ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde. Dies entspricht (KZ 056) insgesamt 105,84 Euro aus folgender Berechnung:

Bruttoumsätze	Umsatz-Brutto Euro
Davon 0,5%	0,5%-Umsatz Euro
Daraus	
20% Umsatzsteuer	Betrag 20% USt Euro
13% Umsatzsteuer	Betrag 14% USt Euro
Steuerschuld kraft Rechnungslegung	105,84 Euro

Insgesamt ergibt sich damit folgendes Bild:

[...]

Beilage: Berechnungsblatt 2019

3.3. Zu Spruchpunkt C. (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.

Da die Rechtsprechung zum UStG 1994 des VwGH fehlt, ob eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung entsteht, selbst wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens ausgeschlossen ist, ist die Revision zulässig. Ebenso ist die Revision deswegen zulässig, weil unklar ist, ob § 11 Abs. 12 UStG 1994 eingeschränkt richtlinienkonform interpretierbar ist (vgl. die uneinheitliche Rechtsprechung VwGH 21.05.2019, Ro 2019/19/0006 gegen eine einschränkende richtlinienkonforme Interpretation; VwGH 13.09.2017, Ro 2017/13/0015 für eine einschränkende richtlinienkonforme Interpretation).

Wien, am 27. Jänner 2023