

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache XY, vertreten durch Gattringer, Schiller & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG, Pulvermühlstraße 23, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 16.01.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 10.01.2018, betreffend Umsatzsteuer 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist selbständiger Frauenfacharzt und erklärte im Jahr 2016 insgesamt steuerbare Umsätze iHv € 45.945,52. Davon unterliegen Umsätze iHv € 43.987,70 der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG ("Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin"). Die restlichen Umsätze iHv € 1.957,82, die der Bf neben den medizinischen Heilbehandlungen aus der Vermietung von Möbeln bzw. der Weiterverrechnung von Betriebs- und Telefonkosten an Frau Dr. Z., die die Ordination gemeinsam mit dem Bf nutzt, erzielt hat, wurden gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung) als unecht steuerfrei erklärt.

Strittig ist nun im gegenständlichen Fall, wie die für die Beurteilung der Kleinunternehmereigenschaft gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG relevante Umsatzgröße zu ermitteln ist.

Das Finanz hat in Anwendung der bis einschließlich 2016 geltenden Bestimmung ("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 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.") auch die unecht steuerfreien

Umsätze aus den ärztlichen Heilbehandlungen in die Ermittlung der Umsatzgrenze von 30.000 € einbezogen; dies hatte zur Folge, dass die Umsätze aus der Vermietung der Möbel bzw. der Weiterverrechnung von Betriebs- und Telefonkosten als steuerpflichtig behandelt worden sind (Umsatzsteuer iHv 391,40 €).

In seiner Beschwerde wendet sich der Bf gegen diese "*Klassifizierung als umsatzsteuerpflichtige Umsätze*", da die "grundsätzlich unionsrechtskonforme Anpassung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG" (AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117 ab 1.1.2017, wonach nunmehr bei Berechnung der 30.000- Euro-Grenze ua. auch solche Umsätze auszuscheiden sind, die nach § 6 Abs. Z 17 bis 26 steuerfrei sind) keine Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Befreiung auf Basis des Unionsrechts hat".

Gemäß Artikel 287 Z 4 MwStSyst-RL der Europäischen Union belaufe sich die österreichische Kleinunternehmergrenze auf € 35.000 Jahresumsatz. Art. 288 MwStSyst-RL definiere nun den Umsatz, der bei Anwendung der Regelung zugrunde zulegen ist, wie folgt:

"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 Umsätzen*;
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."

Die ärztlichen Heilbehandlungen sind gemäß Artikel 132 Abs. 1 lit. c MwStSyst-RL von der Umsatzsteuer zu befreien und seien daher aufgrund der taxativen Aufzählung von Artikel 288 MwStSyst-RL **nicht in die Kleinunternehmergrenze** mit einzubeziehen.

Steuerpflichtige könnten sich nun - so die weiteren Beschwerdeausführungen -, soweit eine richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Bestimmungen nicht möglich ist, unmittelbar auf die Anwendung von Artikel 288 MwStSyst-RL berufen, da es sich um eine *unbedingte und ausreichend bestimmte* Regelung handle.

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie würde nämlich den Mitgliedstaaten lediglich freistellen, ob die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen werde oder nicht. Entschließe sich der Mitgliedstaat zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung, seien die Bestimmungen von Artikel 288 zwingend anzuwenden. Dies lasse sich aus der

klaren Formulierung ableiten: „ Der Umsatz, der bei der Anwendung der Regelung dieses Abschnitts zugrunde zu legen **IST**,....“.

Aus diesem Grund werde unter Berufung auf Artikel 287 und 288 der MwStSyst-RL eine Abänderung des angeführten Bescheides und eine erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer des Jahres 2016 beantragt:

Abänderung KZ 016: € 1.957,82

Abgabennachforderung: € 0,-

Die daraufhin abweislich ergangene Beschwerdeentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Umsätze von Kleinunternehmern sind umsatzsteuerbefreit. Kleinunternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind Unternehmer, deren Umsätze im betreffenden Veranlagungszeitraum € 30.000,00 nicht übersteigen. Bisher hat die Regelung bis einschließlich 2016 vorgesehen, dass mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften und aus Geschäftsveräußerung alle Umsätze in die Umsatzgrenze von € 30.000,00 einzurechnen sind, somit auch Umsätze, die gemäß dem Umsatzsteuergesetz steuerfrei sind.

Erst mit AbgÄG 2016, mit Wirkung ab 01.01.2017 wurde die Berechnung der Umsatzgrenze insoweit geändert, als neben den Umsätzen aus Hilfsgeschäften und Geschäftsveräußerungen nunmehr auch Umsätze im Zusammenhang mit gewissen umsatzsteuerfreien Lieferungen und Leistungen bei der Berechnung der Umsatzgrenze ausgenommen sind. Dies betrifft auch steuerbefreite Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin.

Da für die Umsätze aus dem Kalenderjahr für 2016 noch die alte Rechtslage gilt, waren die Umsätze i.H.v. € 1.957,82 im Sinne obiger Ausführung mit 20% zu besteuern."

Im dagegen gerichteten Vorlageantrag wiederholte der Bf seine schon in der Beschwerde dargelegte Rechtsansicht und wies ergänzend darauf hin, dass die *"Säumigkeit des Mitgliedsstaates hinsichtlich der unionsrechtskonformen Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht zu einer steuerlichen Benachteiligung des steuerpflichtigen Unionsbürgers führen"* könne.

Dem wiederum hält das Finanzamt im Vorlagebericht ua. entgegen, dass es unterschiedliche Literaturmeinungen hinsichtlich der Ermittlung der Umsatzgrenze gäbe; so werde in der vom Bf für seinen Standpunkt ins Treffen geführten Literaturmeinung (*Kanduth-Kristen/Heidenbauer* in taxlex 2014, 420 ff), wonach der einschränkende Halbsatz des Art. 288 Nr 1 MwStSyst-RL nur zum Ausschluss "steuerfreier" (und nicht bereits "nicht steuerbarer") Beträge führen könne, darauf verwiesen, dass in der Literatur auch von "steuerbaren" Lieferungen und Dienstleistungen gesprochen werde (*Berger/Wakounig/Toifl* in Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994 - MwStSyst-RL Art 281, 593 erachten "steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen" als iSd Art. 288 Nr 1 MwStSyst-RL maßgebliche Umsätze).

Aufgrund dieser unklaren Interpretation der Art. 288 MwStSyst-RL beziehe sich das Finanzamt daher auf die innerstaatliche Regelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG idF vor dem AbgÄG 2016 mit den daran anknüpfenden steuerlichen Folgen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 28 Abs. 44 Z 1 UStG normiert, dass § 6 Abs. 1 Z 27 UStG idF AbgÄG 2016 mit 1.1.2017 in Kraft tritt und erstmals auf Umsätze und Sachverhalte anwendbar ist, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden.

Dies bedeutet (vorerst) für den gegenständlichen Fall, dass für die Umsätze aus der Vermietungstätigkeit, auch wenn sie (netto) unter 30.000 € waren, nach dem Wortlaut des UStG *erst ab dem Jahr 2017* keine Umsatzsteuer mehr anfällt, weil bis zu dieser Gesetzesänderung auch die unecht steuerfreien Umsätze aus der Heilbehandlung für die Frage, ob die Grenze von 30.000 Euro überschritten ist, einzubeziehen waren.

Nach Art. 132 Abs. 1 lit c MwStSyst-RL befreien nun die Mitgliedstaaten Umsätze aus dem Bereich der Humanmedizin.

Der im Sachverhalt zitierte Art. 288 MwStSyst-RL führt nun konkret an, welche Umsätze für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze heranzuziehen sind - wobei die Einschränkung im zweiten Halbsatz des Art. 288 Nr. 1 MwStSyst-RL ("*soweit diese besteuert werden*") nach Auffassung des BFG nur so verstanden werden kann, dass für die Ermittlung der Umsatzgrenze auf jene Beträge der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen abzustellen ist, die auch tatsächlich *steuerpflichtig sind*; dies deshalb, da - wären nämlich sämtliche steuerbaren Beträge bereits gemäß Art. 288 Nr. 1 MwStSyst-RL Teil der für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung maßgeblichen Umsätze - der (zusätzliche) Einbezug bestimmter steuerfreier Umsätze in Art 288 Nr 2-4 MwStSyst-RL nicht nur redundant, sondern auch missverständlich wäre (siehe *Kanduth-Kristen/Heidenbauer* in taxlex 2014, 420 ff).

Art. 132 MwStSyst-RL ist darin jedenfalls nicht angeführt und ist somit klar erkennbar, dass die Umsätze aus der ärztlichen Heilbehandlung nach Art. 288 MwStSyst-RL *nicht* für die Umsatzgrenze von 30.000 Euro maßgeblich sind.

Diese Darlegung macht deutlich, dass sich zumindest bis Ende 2016 iZm der Ermittlung der Umsatzgrenze insbesondere hinsichtlich der Behandlung steuerfreier Umsätze eine Abweichung der innerstaatlichen Regelung von den unionsrechtlichen Bestimmungen zeigt. Unionsrechtlich sind nur *bestimmte* steuerfreie Umsätze bei der Ermittlung der Umsatzgrenze für Kleinunternehmer zu berücksichtigen, nach der im Streitjahr geltenden nationalen Bestimmung sind jedoch sämtliche steuerbefreiten Umsätze anzusetzen.

Die MwStSyst-RL wendet sich zwar an den Mitgliedstaat, jedoch kann sich ein Steuerpflichtiger in jenen Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend klar erscheinen, gegenüber dem Staat auf diese

Bestimmung berufen, wenn dieser die Richtlinien nicht fristgerecht oder nur unzulänglich in innerstaatliches Recht umsetzt (Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien, *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Einführung, Tz 25 f).

Aus dieser unmittelbaren Wirkung der Richtlinie ergibt sich ein Anwendungsvorrang gegenüber nationalen Bestimmungen, vorausgesetzt, dass die Bestimmung der Richtlinie günstiger ist als die nationale Vorschrift (*Knecht* in SWK 12/2017, 617 und die dort zitierte Literatur).

Da im gegenständlichen Fall nach Auffassung des BFG diese zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinie führenden Voraussetzungen vorliegen - aus der Textierung des Art. 288 MwStSyst-RL ist klar erkennbar, aus welchen Beträgen sich der Umsatz der Kleinunternehmer zusammensetzen hat und dass die Umsätze aus der ärztlichen Heilbehandlung nach Art. 288 MwStSyst-RL jedenfalls *nicht* für die Umsatzgrenze von 30.000 Euro maßgeblich sind -, war diese Richtlinie auch schon auf Sachverhalte für Zeiträume vor 2017 und somit auch das Streitjahr 2016 anzuwenden (vgl. nochmals *Knecht* in SWK 12/2017, 617).

Dazu kommt weiters - worauf im Vorlageantrag zu Recht ergänzend hingewiesen worden ist -, dass eine *Säumigkeit des Mitgliedsstaates hinsichtlich der unionsrechtskonformen Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht zu einer steuerlichen Benachteiligung des steuerpflichtigen Unionsbürgers führen kann*.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich 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.

Zur gegenständlichenfalls zu klärenden Rechtsfrage gibt es keine höchstgerichtliche Judikatur; eine Revision ist daher zulässig.

Graz, am 3. Mai 2018

