

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde des bf, adr, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstrasse 200, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 21. März 2014, St.Nr. xxxxxxxx, betreffend Umsatzsteuer 2011

### **zu Recht erkannt:**

1. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Umsatzsteuer wird mit 2.451,07 € festgesetzt.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Tz 1 des BP-Berichtes vom 24.10.2011 betreffend Umsatzsteuer 01-08/2011 lautet:

### *Tz. 1 Schätzung*

*Der bf ermittelt Umsätze durch den Lokalbetrieb sowie durch Automaten der Firma a.*

*Die Umsätze aus dem Betrieb den Vereinslokales erreichen nicht die Kleinunternehmengrenze von 30.000,00 € und wurden auch vom Verein als steuerfrei behandelt. Die Umsätze aus Provision durch das Aufstellen und betreiben der Automaten der a. hingegen sind nach § 11 Abs. 12 UStG kraft Rechnungslegung der a. steuerpflichtig. Diese stellt Provisionsabrechnungen an den Verein aus und weist den Provisionsanteil mit 20% USt aus.*

*Am 24.10.2011 fand im Lokal des Vereines eine Umsatzsteuersonderprüfung statt. Es wurde dem Verein der oben genannte Sachverhalt bekannt gegeben sowie eine Frist für das Nachreichen der Provisionsabrechnungen der a. bis zum 31.10.2011 eingeräumt. Bis zum 11.11.2011 ist jedoch dem Finanzamt keine Abrechnung nachgereicht worden.*

*Durch das Ermangeln der Besteuerungsgrundlagen muss das Finanzamt den Umsatz sowie die Steuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 184 BAO im Schätzungswege ermitteln!*

	1. Quartal	2. Quartal	07/08
Steuerbarer Umsatz	3.424,20	5.680,13	3.034,78
Steuerfrei § 6 Abs 1 Z 27 UStG	3.424,20	5.680,13	3.034,78
USt § 11 Abs 12 UStG	1.376,59	1.380,00	920,00

### Schätzung bf

#### UVA

Monat	01	02	03	04	05	06	07	08
Steuerbarer Umsatz	0,00	0,00	3.424,20	0,00	0,00	5.680,13	0,00	0,00
Kleinunternehmer	0,00	0,00	3.424,20	0,00	0,00	5.680,13	0,00	0,00
Zahllast	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

### Schätzung

Monat	01	02	03	04	05	06	07	08
Steuerbarer Umsatz			3.424,20			5.680,13	0,00	0,00
Kleinunternehmer			3.424,20			5.680,13	0,00	0,00
§ 11 Abs 12 UStG	460,00	460,00	456,59	460,00	460,00	460	460,00	460,00
Schätzung			1.376,59			1.380,00		920,00

Die im März angeführten € 456,59 stammen aus einer Kontrollmitteilung – a-Rechnung.

Diese € 456,59 wurden als Ausgangswert angenommen und hiefür pauschal auf alle übrigen Monate aufgerundet angewandt. Daher die 460,00 € in den anderen Monaten.

Die steuerbaren Umsätze, welche unter die Steuerbefreiung als Kleinunternehmer fallen, wurden von den beiden UVA's übernommen. Es wurde für Juli und August der Mittelwert der steuerbaren Umsätze 1. und 2. Quartal übernommen und auf 2 Monate herunter dividiert. Veranlagt werden muss jedoch das gesamte 3. Quartal.“

Mit Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 21. Dezember 2011 hat das Finanzamt Bregenz dem Beschwerdeführer Umsatzsteuer für Zeitraum 01-09/2011 in Höhe von 4.136,59 € vorgeschrieben. Die Festsetzung erfolgte auf Grund des oa Betriebsprüfungsberichtes.

In der Berufung vom 22. Dezember 2011 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass er gegen die Gutschriften der Firma a Widerspruch erhoben habe. Er beantragte daher die Umsatzsteuer mit 0,00 € festzusetzen.

Mit Vorhalt vom 11. Jänner 2012 ersuchte das Finanz Bregenz den Berufungsführer um Vorlage der von der Firma a berichtigten Provisions-Gutschriften.

Mit Bescheid vom 9. Februar hat das Finanzamt Bregenz die Berufung als unbegründet abgewiesen, da der Berufungsführer die berichtigten Provisions-Gutschriften der Firma a nicht vorgelegt habe.

Im Vorlageantrag vom 23. Februar 2012 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass er Widerspruch erhoben habe, dass es aber nicht in seinem Machtbereich liege, dass die Firma a d keine berichtigten Gutschriften ausgestellt habe. Zudem seien Wetterlöse steuerfrei. Des Weiteren sei der Wettautomat von der Finanzpolizei am 14. April 2011 beschlagnahmt bzw plombiert worden, sodass Umsatzschätzungen nach diesem Zeitpunkt generell nicht mehr berechtigt wären. Die Vorsteuerpauschalierung in Höhe von 5,5% sei nicht berücksichtigt worden.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 21. März 2014 hinsichtlich ua Umsatzsteuer 2010 bis 2012 führte der Betriebsprüfer im Wesentlichen aus:

„T2 1 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Mit Verständigung vom 18.2.2014 wurde eine Prüfung gem. § 147 BAO angekündigt. Die Versand erfolgte mittels RSb. Das Schreiben wurde nicht behoben und bis zum 28.2.2014 erfolgte keine Rückmeldung.

Bereits auf der Verständigung wurde mitgeteilt, dass sollte keine Rückmeldung erfolgen, nur auf Grund der Aktenlage entschieden werden kann.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen.

Vorliegend wurden Aufzeichnungen für die zu prüfenden Zeiträume und Abgaben nicht vorgelegt. Die Bemessungsgrundlagen für Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer können weder ermittelt noch berechnet werden.

Erklärt wurden Verluste von € 14 Tsd im Jahr 2010, € 31 Tsd im Jahr 2011 und € 37 Tsd im Jahr 2012. Umsätze als Kleinunternehmer wurden erklärt zwischen € 2 Tsd im Jahr 2010 und € 16 Tsd im Jahr 2011. Bei den erklärten Umsätzen handelt es sich um Getränke und Speisenumsätze.

Grundsätzlich müssen Verluste finanziert werden. Zwar können auch Vereine Fremdmittel bei Banken beschaffen, jedoch werden Sicherheiten (Pfandrechte oder Bürgschaften) erforderlich sein.

Im Prüfungszeitraum wurden Verluste in Höhe von € 82 Tsd für die Jahre 2010 bis 2012 erklärt. Für alle drei Prüfungsjahre steht fest, dass Einnahmen aus der Mitwirkung von Glückspielen mit der a Handelsgesellschaft, der a d I oder der c I durch den bf erzielt wurden.

Entsprechende Umsätze wurden bisher nicht erklärt, bzw im Jahr 2011 wurden anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung keine Abrechnungen — trotz Aufforderung - vorgelegt. Das Finanzamt nimmt an, dass der bf mit den Einnahmen aus der Mitwirkung an Glückspielen Umsätze in erheblicher Höhe erzielt hat.

Die a Handelsgesellschaft mbH rechnete im Wege der Gutschrift ab. Auf den Gutschriften ist 20% USt ausgewiesen. Widersprüche gegen die Richtigkeit der -Gutschrift liegen nicht vor, außer für die Abrechnung vom März 2011 (im Jahr 2011 wird allerdings durch die Zurechnungen — siehe unten - die Grenze für Kleinunternehmer überschritten). Es kommt zur Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung gem. § 11 (12) UStG im Jahr 2010. Auf den Abrechnungen (ab Mitte 2011) der Nachfolgegesellschaften d I und c I ist keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Bei den Glückspielgeräten handelt es sich um Videolotterieterminals, da die Spielentscheidung nicht im Gerät selbst, sondern auf einem Server des Spieldienstleisters stattfindet. Die Lokalinhaber tätigen selber keine Glückspielumsätze. Sie tätigen Umsätze mit dem Spieldienstleister und zwar in Form von Mitwirkungsvergütungen. Mitwirkungsvergütungen sind grundsätzlich steuerpflichtig. Bei den Verträgen mit den Glückspielveranstaltern (a, d, c) handelt es sich um gemischte Verträge, teilweise handelt es sich um Duldungsleistungen (Duldung der Geräte im Geschäftslokal) und teilweise um sonstige Leistungen wie Strom- und Internetversorgung der Geräte, Aufsicht, usw. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist der Ort der sonstigen Leistung der Lokalinhaber an die Spieldienstleister am Ort des Standortes des Glückspielgeräts und nicht entsprechend § 3a Abs 6 UStG am Ort des Empfängers der sonstigen Leistung (in e). Der EuGH hat in seinem Urteil vom 27.6.2013, Rs. 0155/12, RR Donnelley, die Voraussetzungen für die Anwendung der Ortsregelung des Art. 47 MWStSyst-RL für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken präzisiert. (...) Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen Dienstleistungen, sofern sie nicht bereits zu den ausdrücklich aufgezählten Leistungen gehören, zur Anwendbarkeit des Art 47 MWStSystRL für Dienstleistungen einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen. Unter Anwendung der vom EuGH entwickelten Grundsätze sind für einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück folgende zwei Voraussetzungen zu beachten: die Dienstleistung muss mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück in Zusammenhang stehen. Zudem muss das Grundstück selbst Gegenstand der Dienstleistung sein.

Dies ist u. a. dann der Fall, wenn ein ausdrücklich bestimmtes Grundstück als wesentlicher (=zentraler und unverzichtbarer Bestandteil einer Dienstleistung anzusehen ist. Im vorliegenden Fall sind beide Voraussetzungen gegeben. Die entsprechenden Umsätze sind somit in Österreich steuerbar und steuerpflichtig mit 20% USt.

Das Finanzamt Bregenz nimmt Zurechnungen vor, die sich an den erklärten Verlusten orientieren.

#### Zurechnungen

2010 netto € 14.000; USt € 2.800; (vgl. a KM 12/2010 Nettoumsatz ca. € 10.000)

2011 netto € 31.000; USt € 6.200; (vgl. a KM 1-6/2011 € 11.900 netto)

2012 netto € 37.000; USt € 7.400;

Durch die Zurechnungen werden in den Jahren 2011 und 2012 die Umsatzgrenzen für Kleinunternehmer überschritten. Im Jahr 2011 werden Gesamtumsätze von € 46 Tsd und

im Jahr 2012 Gesamtumsätze von € 63 Tsd erzielt. Die maßgeblichen Grenzen werden daher deutlich — um mehr als 15 % — überschritten.

€ 2000 werden in den Jahren 2011 und 2012 den 10 %igen Umsätzen zugeordnet. Als Vorsteuern werden in den Jahren 2011 und 2012 jeweils € 1.000,00 in Ansatz gebracht.

Bemessungsgrundlagen nach Prüfung:

KZ	Text	2010	2011	2012
000	steuerbarer Umsatz	15.572,47	46.088,88	46.666,90
016	Kleinunternehmer	15.572,47	0,00	0,00
022	BMG 20%		44.088,88	44.666,90
029	BMG 10%		2.000,00	2.000,00
056	§ 11 Abs 12	2.800,00		
060	Vorsteuer	0,00	1.000,00	1.000,00
	Zahllast	2.800,00	8.017,78	8.133,38

Mit Bescheid vom 21. März 2014 hat das Finanzamt Bregenz auf Grund der oben Feststellungen der Betriebsprüfung den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2011 erlassen.

Im Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 vom 17. Juli 2014 brachte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers im Wesentlichen vor:

„Sachverhalt

Im Zuge einer Betriebsprüfung durchgeführt durch das Finanzamt Bregenz wurde der Abgabepflichtigen bescheidmäßig Umsatzsteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012 jeweils vom 21. März 2014 vorgeschrieben.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer der Folgejahre basierte auf den geschätzten Bemessungsgrundlagen von 2010, 2011 und 2012. Die zu Grunde gelegte Schätzung basiert auf der Annahme, dass die dem Finanzamt erklärten Verluste zum Großteil mittels der Erzielung von Provisionserlösen in Zusammenhang mit Glücksspielumsätzen kompensiert wurden. Diese wurden mittels Videolotterieterminals erzielt, die einer 20%igen Umsatzsteuer unterliegen würden. Weiters wurde angenommen, dass ein geringer Teil aus 10%igen Umsätzen in Höhe von EUR 2.000 stammt. Als Vorsteuern wurden EUR 1.000 für die Jahre 2011 und 2012 zum Ansatz gebracht.

[...]

Hinsichtlich jener der Schätzung zu Grunde gelegten Bemessungsgrundlagen können nunmehr die Abrechnungsbelege der Firma a. für den Zeitraum Jänner — August 2011 beigebracht werden (Beilagen./1-7), die folgende Umsatzsteuerbeträge ergeben:

Zeitraum	BMG	20% Ust
Jänner	4.018,39	803,68
Februar	2.111,58	422,32
März	2.282,96	456,59
April	1.005,09	201,02
Mai	828,68	165,74
Juni	964,27	192,85
Juli	1.044,38	208,88
August	12.255,35	2.451,07

Zieht man nunmehr diese zuordenbaren Umsätze von der geschätzten Bemessungsgrundlage 20% iHv EUR 44.088,88 ab, so verbleibt eine Bemessungsgrundlage iHv EUR 31.833,33, die den Vermittlungsumsätze seitens der Beschwerdeführerin an die Firma d z im Zeitraum September bis Dezember 2011 zurechenbar wären.

Im Jahr 2012 wären sämtliche geschätzten Umsätze 20% iHv EUR 44.666,90 den von der Beschwerdeführerin erbrachten Vermittlungsumsätze an die Firmen d z bzw. c t zuzurechnen.

Die oben angeführten Bescheide erweisen sich mangels Umsatzsteuerbarkeit dieser Vermittlungsumsätze in Österreich als rechtswidrig, wobei der Rechtsansicht der Behörde aus folgenden Gründen entgegengetreten wird:

#### Begründung

##### a. Würdigung der Beschwerdeführerin

###### 1. Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung 2010

[...]

###### 2. Vermittlungsleistung d z bzw. c t 2011 und 2012

Die Firma d z bzw. c t hat eine zentraleitige elektronische Videolotterie iSd §12a GSpG über einen sich in f befindlichen Server angeboten, wobei die Spielkunden über vom Beschwerdeführer in seinen Geschäftslokalen (von diesem) zur Verfügung gestellten Video Lotterie Terminals (VLTS) an die Firma d z bzw. c t unter den Schreiben vom 21.12.2012 bzw. 31.12.2013 dargelegten Vertragsparameter vermittelt wurden. Darin sind alle Punkte, die für die von der Beschwerdeführerin durchgeführte Vermittlungsleistung wesentlich sind, angeführt. Aus der vertraglichen Vereinbarung geht hervor, dass die Firma d z bzw. c t selbst kein eigenes Equipment für die Vermittlung zur Verfügung stellt, sondern der Vermittler selbst für die Beschaffung Sorge zu tragen hat. Wie die Beschwerdeführerin dies durchführt, bleibt ihr dabei vollkommen selbst überlassen.

Eine vertragliche Vereinbarung, die eine Bindung an einen bestimmten Verkäufer oder Vermieter vorsieht, bestand nicht. Die Beschwerdeführerin war somit in seiner Entscheidung völlig frei.

Weder die in den Geschäftsräumlichkeiten des Beschwerdeführers aufgestellten VLTs, noch ein bestimmter Platz, wo diese aufgestellt waren, sowie das unmittelbar notwendige Equipment wurden weder von der Firma d z bzw. c t von diesem im Rahmen der Vertragsbeziehung zur Verfügung gestellt noch wurden diese von der Firma d z bzw. c t durch den Beschwerdeführer angemietet. Somit ist die Firma d z bzw. c t kein Aufsteller von Glücksspielautomaten noch Mieter der Geschäftsräumlichkeiten. Sämtliches für die Vermittlung erforderliche Equipment wurde von der Beschwerdeführerin Vielmehr auf eigene Kosten anderwärts angemietet, wobei der Beschwerdeführer in seiner Entscheidung völlig frei war, welchem Hersteller/Vermieter er sich bedient und ob er die VLTs käuflich erwirbt oder anmietet.

Weiters ist festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin — wie unterstellt — auch nicht verpflichtet hat, irgendwelche Annehmlichkeiten, welcher Art auch immer, in Form vom Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken sowie Toiletten bereit zu stellen.

[...]“

Mit Bescheid vom 19. April 2017 hat das Finanzamt Bregenz den § 299 BAO-Antrag hinsichtlich Umsatzsteuer 2010 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.“*

*Die mit Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 21.03.2014 festgesetzte Umsatzsteuer wird unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenrechtlichen Betriebsprüfung in der Niederschrift vom 21.3.2014, die einen integrierten Bestandteil des genannten Bescheides darstellt, damit begründet, dass diese kraft Rechnungslegung geschuldet wird.“*

*Im Aufhebungsantrag vom 17.7.2014 wird betreffend das Jahr 2010 vorgebracht, dass wie bereits im Rahmen der Berufung vom 23.2.2012 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 bzw. im Ergänzungsschreiben vom 6.4.2012 in Zusammengang mit den zur Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 1-9/2011 ergangenen Bescheiden dargelegt, seitens der Beschwerdeführerin Widerspruch in Folge des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzung der Kleinunternehmerregelung iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG gegen die von der Firma a. ausgestellten Gutschriften erhoben wurde. Dies sei aktenkundig. Insofern verliere die Gutschrift ihre Wirkung einer Rechnung, wodurch auch keine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG entstehen könne.“*

*Tatsächlich wurde nach Abschluss der Prüfung ein Widerspruch gegen die Gutschrift der a. vorgelegt. Dieser Widerspruch betrifft eine „Rechnung“ bzw. die Gutschrift mit der Nummer 110336 vom 29.3.2011 und lautet:*

*„Sehr geehrte Damen und Herren,*

*zu obiger Rechnung und etwaiger weiterer Rechnungen erheben wir Widerspruch betreffend des enthaltenen ausgewiesenen Steuerbetrages. Schließlich ist unser Verein von der Umsatzsteuer befreit.*

*Mit der Bitte um Kenntnisnahme.*

*Mit vorzüglicher Hochachtung.“*

*Zudem wurde ein Postaufgabeschein vom 25.11.2011 vorgelegt, der den Versand des Widerspruchs belegen soll.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes kann mit diesem vorgelegten Widerspruch die Festsetzung der Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 12 UStG weder für das Jahres 2010 noch für das Jahr 2011 aus nachfolgend genannten Gründen vermieden werden.*

*Der vorgelegte Widerspruch richtet sich gegen die ausgewiesene Umsatzsteuer in einer als „Rechnung“ bezeichneten Gutschrift vom 29.3.2011 und gegen die ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in „etwaigen weiteren Rechnungen“. Demnach wurde den davor ausgestellten Gutschriften des Jahres 2010 bzw. den darin ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen gar nicht widersprochen.*

*Ein weiterer Grund, weshalb der vorgelegte Widerspruch die Festsetzung der Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 12 UStG in gegenständlichem Fall nicht verhindern kann, ist, dass der Widerspruch eine empfangsbedürftige Willenserklärung darstellt. Die Beweislast für den Empfang des Widerspruchs durch den Leistungsempfänger trifft den leistenden Unternehmer (vgl. Ruppe/Achatz. 4.Aufl. § 11 Tz 106). Dies ist der bf. Eine Empfangsbestätigung des Widerspruches wurde jedoch nicht vorgelegt. Ein Postaufgabeschein eines Einschreibens ist kein gleichwertiger Ersatz für eine Empfangsbestätigung.*

*Darüber hinaus wurde mit dem Antrag gem. § 299 BAO auch sieben Gutschriften betreffend die Monate Jänner – August des Jahres 2011 vorgelegt. Jede dieser Gutschriften wurde von einem Vertreter des Vereins unterschrieben.*

*Ein Widerspruch ist nach Auffassung des VwGH jedoch dann nicht mehr zu beachten, wenn der Empfänger der Gutschrift durch Unterschrift auf der Abrechnung der Erteilung einer Gutschrift ausdrücklich zugestimmt hat (VwGH 19.7.2000, 98/13/0212).*

*Bereits aus diesem Grund ist der Widerspruch nicht zu beachten.*

*Solange der Widerspruch nicht erfolgt bzw. wenn ein Widerspruch nicht mehr möglich bzw. nicht mehr beachtlich ist, kommt der Gutschrift auch hinsichtlich unrichtiger Steuerbeträge die Wirkung einer Rechnung zu. Die in den Gutschriften gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer wird daher gem. § 11 Abs. 12 UStG geschuldet.*

*Da somit keine Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2010 vorliegt, war der Antrag gem. § 299 BAO betreffend das Jahr 2010 abzuweisen.“*

Mit Telefax vom 9. Mai 2017 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin folgenden Vorhalt:

*„ Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056 hat das Finanzamt Bregenz folgenden Vorschlag für die Ermittlung der Umsatzsteuer für das Jahr 2012 übermittelt:*

KZ 000 Gesamtbetrag steuerpflichtiger Umsätze	46.088,89
KZ 020 unecht befreite Umsätze	12.255,36
KZ 021 § 19 UStG	31.833,53
KZ 029 Bemessungsgrundlage 10%	2.000,00
KZ 056 Steuerschuld § 11 Abs 12 UStG	2.451,07
KZ 060 Vorsteuer	1.000,00
Zahllast	1.651,07

*Sie werden ersucht binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens zum Vorschlag des Finanzamtes Stellung zu nehmen, insbesondere ob Sie mit einer teilweisen Stattgabe in der vom Finanzamt vorgeschlagenen Höhe einverstanden sind.“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Juni 2017 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Bezugnehmend auf unser heutiges Telefonat darf ich betreffend des Faxes und dem darin dargelegten Vorschlag des Finanzamtes Bregenz in obig vor dem BFG anhängigen Rechtsmittelverfahren folgende Punkte anmerken:*

- 1. Unter Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht vom 21.3.2014 ist der Verein mit Umsätzen vom EUR 15.572,47 in 2010 als Kleinunternehmer anzusehen.*
- 2. Gemäß unseren Recherchen gilt die Kleinunternehmengrenze nur für die österreichischen Umsätze des Kleinunternehmers. Erbringt der Verein daher partiell Leistungen an einen ausländischen Leistungsempfänger, wäre die KU-Regelung durch derartige Provisionsumsätze des Vereins mit dem f-er Leistungsempfänger nicht beeinträchtigt, weil diese Provisionsumsätze aus österreichischer umsatzsteuerlicher Sicht in f steuerbar sind. Demnach wären auch nur die Umsätze von EUR 31.833,53 (Monate 1-7/2011) in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Im Gegensatz zur Darstellung stellen diese keine § 19 UStG Umsätze dar, da keine Steuerschuld übergeht, sondern die Umsätze als Inlandsumsätze mit 20% zu besteuern wären. Insofern wäre jedoch die 15% Grenze der Kleinunternehmerregelung in 2011 nicht überschritten, weshalb der Verein noch immer Kleinunternehmer wäre. Bei den auf den Zeitraum 8-12/2011 entfallenden*

*Teil der Umsätze, welcher mit EUR 12.2255,36 angenommen wurde, handelt es sich in Folge der Judikatur des VwGH (23.11.2016, Ra 2014/15/0056) um in Österreich nicht steuerbare Umsätze und nicht um unecht befreite Umsätze.*

*3. Im Jahr 2011 liegt keine Steuerschuld aufgrund Rechnungslegung vor, weshalb unklar ist, warum ein Betrag von EUR 2.451,07 als Steuerschuld kraft Rechnungslegung angenommen wird. Vielmehr besteht eine Rechnung in Höhe von EUR 2.800 im Jahr 2010, hinsichtlich welcher sich die Frage der Steuerschuld kraft Rechnungslegung iSd § 11 Abs. 12 UStG gestellt hatte, da der Verein einen entsprechenden Widerspruch gegen die zu Grunde liegende Gutschrift gegenüber dem Vertragspartner ausgesprochen hatte. Eine entsprechende Erläuterung dazu findet sich im Antrag § 299 BAO vom 17.7.2014. Insofern ist - sofern auf diese Rechnung in 2011 Bezug genommen wird (?) - eine Periodenverschiebung von 2010 auf 2011 nicht nachvollziehbar, wobei die diesbezügliche Rechtsfrage gemäß des Vorbringens des Vereins noch immer offen bleibt.*

*Ich ersuche um entsprechende Abstimmung mit dem Finanzamt Bregenz sowie um Würdigung der vorgebrachten Punkte.“*

Das Finanzamt Bregenz teilte mit dass es die Ansicht hinsichtlich der Kleinunternehmerregelung teilt, dass aber im Jahr 2011 sieben Gutschriften der a Umsatzsteuer ausgewiesen haben und diese Gutschriften von einem Vertreter der Beschwerdeführerin unterfertigt worden seien.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Die gegenständliche Berufung ist daher als eine Beschwerde zu behandeln.

§ 253 BAO lautet:

*„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“*

Der Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2011 ist an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für den Zeitraum 01-09/2011 getreten. Die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für den Zeitraum 01-09/2011 gerichtete Beschwerde gilt daher als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2011 gerichtet.

Da auf Grund der anhängigen Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 gemäß § 300 BAO eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO nicht in Betracht kommt, war der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO als Beschwerdeergänzung zu werten.

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Umsätze der Beschwerdeführerin haben im Jahr die Umsatzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht erreicht.

Die Firma a Umsatzsteuer hat mit sieben Gutschriften über Leistungen der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 abgerechnet. In diesen Gutschriften war Umsatzsteuer ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin hat diese Gutschriften unterfertigt.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Da die Umsatzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht überschritten wurde und auch kein Verzicht iSd § 6 Abs 3 UStG vorliegt sind die Umsätze der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 grundsätzlich steuerfrei.

Allerdings gelten gemäß § 11 Abs 7 UStG Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, als Rechnung des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt.

Die Abrechnung per Gutschrift kann nicht einseitig vom Leistungsempfänger vorgenommen werden, sondern setzt Einverständnis zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger voraus (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0145, ÖStZB 2010, 119). Auf Grund der Unterfertigung der Gutschrift durch die Beschwerdeführerin ist von ihrem Einverständnis zur Abrechnung mittels Gutschrift auszugehen.

Die Gutschrift verliert ihre Eigenschaft als Rechnung, soweit der Empfänger dem in ihr ausgewiesenen Steuerbetrag (bei Kleinbetragsrechnungen wohl dem Steuersatz) widerspricht. Der Widerspruch bedeutet nicht, dass nachträglich das Einverständnis zur Abrechnung per Gutschrift widerrufen wird, sondern dass die konkrete Gutschrift hinsichtlich des Steuerbetrages beanstandet wird. Die Gutschrift verliert den Rechnungscharakter daher auch nicht zur Gänze, sondern nur hinsichtlich des beanstandeten Betrages (arg „soweit“). Diese Wirkung tritt in dem Zeitpunkt ein, in dem der Widerspruch dem Aussteller der Gutschrift zugeht („ex nunc“-Wirkung; s a BFH 19.5.1993, BStBl II 779 sowie VwGH 19.7.2000, 98/13/0212, ÖStZB 2001, 15).

Der Widerspruch kann in beliebiger Form erfolgen, ist aber eine empfangsbedürftige Willenserklärung. Die Beweislast trifft den leistenden Unternehmer. Schriftlichkeit ist aus Beweisgründen daher empfehlenswert. Eine besondere Fristsetzung für die Vornahme eines solchen Widerspruches ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (VwGH 19.7.2000, 98/13/0212, ÖStZB 2001, 15). Ein Widerspruch ist nach Auffassung des VwGH nicht mehr zu beachten, wenn der Empfänger der Gutschrift durch Unterschrift auf der Abrechnung der Erteilung einer Gutschrift ausdrücklich zugestimmt hat (VwGH 19.7.2000, 98/13/0212, ÖStZB 2001, 15 unter Verweis auf 23.6.1983, 82/15/0026, ÖStZB 1984, 248; vgl a 30.9.1999, 98/15/0117, ÖStZB 2000, 63). Solange der Widerspruch nicht erfolgt bzw wenn ein Widerspruch nicht mehr möglich bzw nicht mehr beachtlich ist, kommt der Gutschrift auch hinsichtlich unrichtiger Steuerbeträge die Wirkung einer Rechnung zu.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem Umsatzsteuergesetz nicht schuldet, gesondert

ausgewiesen, so schuldet er gemäß § 11 Abs 12 UStG diesen Steuerbetrag auf Grund der Rechnung, wenn er sich nicht dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung gegenüber berichtet. Da eine Berichtigung der Gutschriften durch Widerspruch nicht mehr in Betracht kommt, schuldet die Beschwerdeführerin die in den Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung (Gutschrift). Die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 ist daher mit 2.451,07 € festzusetzen.

### **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. Im gegenständlichen Fall gibt es zu allen zu lösenden Rechtsfragen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 10. Juli 2017