

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Maria-Luise Wohlmayr, den beisitzenden Richter Mag. Erich Schwaiger und die Laienrichter Dr. Walter Zisler und Dr. Otmar Sommerauer über die Beschwerde des Bf., Adr.Bf., vertreten durch ergon und friedl steuerberatungs gmbh, Hellbrunner Straße 15, 5020 Salzburg, vom 18. Juli 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg – Stadt, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 14. Juni 2016 betreffend Umsatzsteuer 2014 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Umsatzsteuerbescheid 2014 wird aufgehoben.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang und Sachverhalt

A/1. Der Beschwerdeführer (Bf.) bezieht neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus Vermietung und Verpachtung zweier im Inland gelegener Wohnobjekte. Im Jahr 2014 hatte der Bf. seinen Wohnsitz bis zum 30. September in Deutschland inne. Mit 1. Oktober 2014 trat der Bf. ein Dienstverhältnis in Österreich an, erwarb eine (weitere) Liegenschaft in M-Stadt und verlegte seinen Wohnsitz dorthin. Seither ist er im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.

Für 2014 reichte der Bf. je eine Einkommensteuererklärung für die beschränkte und für die unbeschränkte Steuerpflicht ein und erklärte darin Mieteinnahmen in der Höhe von insgesamt EUR 28.689,96. Für die Umsatzsteuer erklärte er, für 2014 die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen zu wollen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Kleinunternehmerbefreiung erst ab 1. Oktober 2014 greifen könne. Für den Zeitraum bis Ende September 2014, in dem der Bf. noch keinen Wohnsitz im Inland hatte, seien die Mieteinkünfte der Umsatzsteuer zu unterziehen. Das Finanzamt erließ daher für 2014 einen Umsatzsteuerbescheid, in dem

die im Zeitraum Jänner bis September vereinnahmten Mieterlöse als umsatzsteuerpflichtig beurteilt wurden, während die Mieterlöse der Monate Oktober bis Dezember als unecht steuerfrei behandelt wurden.

A/2. Gegen diesen Bescheid er hob der Bf. Beschwerde mit folgender Begründung:

Der Bf. habe nach einigen Jahren im Ausland im Oktober 2014 seinen Haupt- bzw. Familienwohnsitz wieder nach M-Stadt verlegt und unterliege seit diesem Zeitpunkt der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich. Aufgrund seiner österreichischen Umsätze aus Vermietung und Verpachtung sei er in den Vorjahren durchgehend Unternehmer gemäß § 2 Abs 1 UStG gewesen.

Anders als das Einkommensteuerrecht kenne das Umsatzsteuerrecht keine zwei Perioden in einem Veranlagungszeitraum, und auch der Begriff der „beschränkten Steuerpflicht“ sei dem UStG fremd. In einem Veranlagungszeitraum seien sämtliche Umsätze des Unternehmers in einem Umsatzsteuerbescheid zusammenzufassen. Veranlagungszeitraum sei grundsätzlich das gesamte Kalenderjahr. Das Unternehmen umfasse gemäß § 2 Abs 1 UStG jeweils die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers unabhängig von einer etwaigen (beschränkten oder unbeschränkten) Einkommensteuerpflicht.

Bei der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer handle es sich um eine persönliche Steuerbefreiung des Unternehmers für den gesamten Veranlagungszeitraum. Die Person des Unternehmers könne also im gesamten Veranlagungszeitraum nur den Status als Kleinunternehmer haben oder eben für die Umsätze des gesamten Kalenderjahres nicht die Kriterien erfüllen. Ein Umsatzsteuerbescheid, in dem steuerpflichtige Umsätze mit Vorsteuerabzug für bestimmte Monate und steuerbefreite Umsätze aufgrund einer persönlichen Steuerbefreiung wie der Kleinunternehmerbefreiung, die für einen Unternehmer für sein gesamtes Unternehmen gelte, nebeneinander angeführt werden, widerspreche dem Umsatzsteuerrecht.

Dies werde auch dadurch untermauert, dass eine Umsatzsteuerjahreserklärung, die dem erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2014 entspricht, weder im Programm BMD NTCS erstellt noch online via Finanzonline eingegeben werden könne (siehe Fehlermeldungen in der Anlage). Bei der Inanspruchnahme der Kleinunternehmerbefreiung dürfen nämlich gleichzeitig keine Vorsteuern geltend gemacht werden. Damit könne es neben der Kleinunternehmerbefreiung auch keine steuerpflichtigen Umsätze geben, da hier ein Vorsteuerabzug zweifelsohne zusteht.

Weder § 26 BAO, der den Wohnsitz regle, noch die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG sehen einen bestimmten Zeitraum des Bestehens des Wohnsitzes oder einer tatsächlichen Mindestnutzung der inländischen Wohnung vor. Im Jahr 2014 sei ein inländischer Wohnsitz unstrittig gegeben, damit seien die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerbefreiung erfüllt.

Weiters stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat.

A/3 . Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Vorlageantrag des Bf. vom 2. November 2016.

B. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob dem Bf. die Kleinunternehmerbefreiung für das gesamte Jahr 2014 zusteht, wenn er erst ab Oktober 2014 seinen Wohnsitz im Inland innehat.

B/1. Gemäß § 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Unternehmer ist nach § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer unecht steuerfrei. 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.

B/2 . Diese innerstaatlichen Regelungen basieren auf unionsrechtlichen Vorgaben, die in den Art 281 ff der MwStSyst-RL geregelt sind. Nach Art 283 Abs 1 lit c MwStSyst-RL gilt die Kleinunternehmerregelung nicht für die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der **nicht** in dem Mitgliedstaat **ansässig** ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird. Art. 287 MwStSyst-RL erlaubt den Mitgliedstaaten, jenen Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung zu gewähren, deren **Jahresumsatz** einen bestimmten Betrag nicht übersteigt (für Österreich gilt als Grenze der in Landeswährung ausgedrückte Gegenwert von 35.000 ECU).

Ziel der Sonderregelung für Kleinunternehmen ist eine Erleichterung der Steuererhebung für Kleinunternehmer (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur MwSt, Art. 281-369, S 588). Daher sind Kleinunternehmen auch von den Steuerverwaltungsformalitäten im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer befreit (Art 272 Abs 1 lit d MwStSySt-RL).

B/3. Der EuGH hatte sich in der Rechtssache C-97/09 „*Schmelz*“ aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des Unabhängigen Finanzsenates mit der Kleinunternehmerbefreiung zu befassen, insbesondere mit den Fragen der „Ansässigkeit“ und des „Jahresumsatzes“.

Dazu erklärte der EuGH, dass der Begriff „Jahresumsatz“ den Jahresumsatz meint, den ein Unternehmen in einem Jahr in dem Mitgliedstaat erzielt, in dem es ansässig ist. Zum Begriff der „Ansässigkeit“ stellte die Generalanwältin in ihrem Schlussantrag fest, dass es sich dabei um einen unionsrechtlichen Begriff handle, der autonom auszulegen sei und eine weitergehende Auslegung zulasse als den Begriffen „Wohnsitz“ und „Sitz“ innewohne. Da im gegenständlichen Fall ein Wohnsitz unstrittig vorliegt, erübrigte es sich aber, auf diese Überlegungen näher einzugehen (siehe dazu *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 446).

Der EuGH legte dar, dass der Ausschluss der außerhalb Österreichs ansässigen Kleinunternehmen von der Mehrwertsteuerbefreiung eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, deren Rechtfertigung zu prüfen ist. Er führte weiter aus, dass das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, ein zwingender Grund des Allgemeininteresses und somit ein Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung von Verkehrsfreiheiten ist. Da die Ansässigkeitsstaaten hinsichtlich ihrer Kleinunternehmer in der Regel über keine Angaben zu deren Umsätzen verfügen, ist ein Datenaustausch im Wege der Amtshilfe nicht zielführend. Unternehmen bewahren die Unterlagen über ihre sämtlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten grundsätzlich am Ort ihrer Niederlassung auf. Eine wirksame Steuerkontrolle kann daher nur der Mitgliedstaat durchführen, in dem der Kleinunternehmer ansässig ist. Insofern liegt eine Rechtfertigung der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit vor (EuGH 26.10.2010, C-97/09 „Schmelz“).

Aus dem zitierten Urteil erhellt somit, dass die Kleinunternehmerregelung den Verwaltungsaufwand verringern soll, der mit steuerpflichtigen Umsätzen verbunden ist (Rn 62) und dass der Zweck der Beschränkung der Kleinunternehmerbefreiung auf im Inland ansässige Unternehmer in der Gewährleistung wirksamer Steuerkontrollen besteht (Rn 59). Klargestellt ist auch, dass der Begriff „Jahresumsatz“ den Umsatz meint, den ein Unternehmen in einem Jahr in dem Mitgliedstaat erzielt, in dem es ansässig ist (Rn 77).

B/4 . Die unionsrechtskonforme Regelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 sieht für die Kleinunternehmerbefreiung zwei Tatbestandsmerkmale vor, nämlich:

- der Unternehmer muss seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland haben und
- seine Umsätze dürfen im Kalenderjahr EUR 30.000 nicht übersteigen.

Weitere Angaben zum Thema der Ansässigkeit sind weder der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie noch dem Umsatzsteuergesetz zu entnehmen. Insbesondere beinhalten diese Rechtsgrundlagen keine Aussagen über eine bestimmte Dauer der Ansässigkeit.

Die Begriffe des Wohnsitzes bzw. Sitzes sind in den §§ 26 und 27 BAO geregelt und für die Auslegung der Z 27 des § 6 Abs 1 UStG maßgeblich (in diesem Sinne auch UStR 2000, Rz 994). Nach § 26 Abs 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehält unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Auch hier ist die Dauer eines Wohnsitzes kein Tatbestandselement, im Unterschied zu Abs 2 leg.cit., der den gewöhnlichen Aufenthalt definiert. Dafür ist eine Mindestaufenthaltsdauer von sechs Monaten im Inland erforderlich.

B/5. Nach § 20 Abs 1 UStG 1994 ist Veranlagungszeitraum – abgesehen von einer im gegenständlichen Fall nicht zutreffenden Ausnahme - das Kalenderjahr. Bei Berechnung der Steuer ist von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Kalenderjahrs entstanden ist. Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahrs ausgeübt, so tritt dieser Teil an die Stelle des Kalenderjahres (Abs 3 leg.cit.).

Der Bf. tätigte das gesamte Kalenderjahr 2014 hindurch Umsätze, die gemäß der Bestimmung des § 3a Abs 9 UStG 1994 in Österreich steuerbar sind. Ohne Zweifel umfasst daher der Veranlagungszeitraum das ganze Kalenderjahr 2014.

Unstrittig ist, dass der Bf. ab Oktober 2014 seinen Wohnsitz im Inland unterhält. Auch das Finanzamt bezweifelt nicht, dass die vom Bf. angeschaffte Liegenschaft den Voraussetzungen des § 26 BAO entspricht. Unstrittig ist weiters, dass die Vermietungsumsätze des Bf. im Jahr 2014 unter der Grenze von EUR 30.000 blieben.

Nach § 21 Abs 4 UStG 1994 wird ein Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume (etwa im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres) in einem Kalenderjahr, so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Ein Kleinunternehmer, der für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten hat, ist von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit. Die Durchführung einer Veranlagung ist nicht erforderlich (§ 21 Abs 6 UStG 1994).

Fest steht, dass es für ein Kalenderjahr immer nur einen Umsatzsteuerbescheid geben kann, auch dann, wenn mehrere Veranlagungszeiträume in diesem Kalenderjahr enden. Im Einkommensteuerverfahren ist dies grundsätzlich anders. Nach dem EStG knüpft sich die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und beginnt erst mit Begründung desselben. Beim (unterjährigen) Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht entstehen zwei getrennte Steuerabschnitte, die getrennt veranlagt werden (VwGH 26.9.1990, 86/13/0104). Demgemäß erließ das Finanzamt im gegenständlichen Fall auch zwei getrennte Einkommensteuerbescheide, einen für den Zeitraum 1.1. – 30.9.2014 (beschränkte Steuerpflicht) und einen weiteren für den Zeitraum 1.10. – 31.12.2014 (unbeschränkte Steuerpflicht).

Für eine vergleichbare Vorgangsweise bei der Umsatzsteuer bietet das Umsatzsteuergesetz nicht nur keine Handhabe, sondern regelt ausdrücklich das Gegenteil. Die Befreiung der Z 27 ist eine persönliche Steuerbefreiung, weil sie lediglich an die Umsatzhöhe anknüpft (siehe *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 448). Da jeder Unternehmer nur ein Unternehmen hat, das alle seine steuerbaren Umsätze erfasst (siehe § 2 Abs 1 UStG), muss sich eine persönliche Steuerbefreiung auch auf das gesamte Unternehmen erstrecken. Die Beurteilung, ob jemand Kleinunternehmer ist oder nicht, erfordert daher die Betrachtung des gesamten Unternehmens im ganzen Kalenderjahr, weil die Umsatzgrenze, die nicht überschritten werden darf, auf das Kalenderjahr abstellt.

B/6 . Aus den angeführten Grundsätzen zieht das Bundesfinanzgericht den Schluss, dass sich die Beurteilung der Kleinunternehmereigenschaft nur auf den gesamten Veranlagungszeitraum, also das Kalenderjahr, beziehen kann. Wenn die Tatbestandsmerkmale der Z 27 leg.cit. erfüllt sind (Wohnsitz im Inland und Umsätze

bis zu EUR 30.000 im Kalenderjahr), dann besteht die Kleinunternehmerbefreiung für das ganze Jahr. Ein Splitting der Umsätze in steuerpflichtige und steuerfreie, wie es im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid vom Finanzamt veranlagt wurde, widerspricht dem Prinzip einer persönlichen Steuerbefreiung und ginge in Richtung einer sachlichen Steuerbefreiung.

Diese Auffassung des Bundesfinanzgerichts wird weiters durch folgende Überlegungen gestützt:

Wenn ein Unternehmer auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung verzichtet, so ist er für mindestens fünf Kalenderjahre an diese Erklärung gebunden und kann sie nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 6 Abs 3 UStG 1994). Diese Regelung bestätigt die Auffassung, dass die Kleinunternehmerbefreiung nur für das gesamte Kalenderjahr gegeben ist oder eben nicht.

Das unterjährige Überschreiten der Umsatzgrenze von EUR 30.000 führt dazu, dass sämtliche Umsätze des Jahres steuerpflichtig werden und die Vorsteuern des laufenden Jahres rückwirkend geltend gemacht werden können (SWK-Spezial, Der Kleinunternehmer im UStG, S 35). Bei unerwartetem Unterschreiten der Umsatzgrenze kann der Unternehmer die Rechnungen nachträglich berichtigen und so die Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen. Bei unterjähriger Begründung eines (Wohn)sitzes im Inland muss wohl analog vorzugehen sein.

Schließlich erfordert auch der Gesetzeszweck der Beschränkung der Kleinunternehmerbefreiung auf im Inland ansässige Unternehmer keine andere Betrachtung. Bei der Bestimmung der Bedeutung einer Vorschrift des Unionsrechts sind nämlich sowohl deren Wortlaut als auch ihr Ziel und ihr Kontext zu berücksichtigen (EuGH 18.1.2017, C-471/15, „*Sjelle Autogenbrug*“, unter Hinweis auf EuGH 3.3.2011, C 203/10, „*Auto Nikolovi*“, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung). Demnach besteht wie bereits ausgeführt - der Zweck der Beschränkung der Kleinunternehmerbefreiung auf im Inland ansässige Unternehmer in der Gewährleistung wirksamer Steuerkontrollen (EuGH 26.10.2010, C-97/09 „*Schmelz*“).

Die Kleinunternehmerbefreiung ändert grundsätzlich nichts an der Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen gemäß § 18 UStG (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 465). Für Zwecke der Steuerkontrolle erscheint es jedoch nicht erforderlich, dass das Merkmal der Ansässigkeit während des gesamten Veranlagungszeitraumes gegeben ist. Wenn – wie im vorliegenden Fall – im Laufe des Kalenderjahres der inländische Wohnsitz begründet und beibehalten wird, hat die Abgabenbehörde auch dann die Möglichkeit der Steuerkontrolle, wenn der Steuerpflichtige keine Umsatzsteuererklärung abgibt.

Aus den angeführten Gründen gelangte das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass dem Bf. im Jahr 2014 die Kleinunternehmerbefreiung zusteht, sodass keine Veranlagung der Umsatzsteuer durchzuführen ist. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

C. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen). Sofern die Auslegung des Gesetzes unstrittig ist, weil dies etwa durch EuGH-Rechtsprechung ausreichend geklärt ist, ist die Revision auch dann ausgeschlossen, wenn noch keine direkt einschlägige Rechtsprechung des österreichischen Höchstgerichtes existiert (*Pinetz*, ecolex 2014/470, unter Verweis auf *Thienel*, Die Kontrolle der Verwaltungsgerichte erster Instanz durch den Verwaltungsgerichtshof, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz 2013, 331).

Da die hier anzuwendenden Normen klar und eindeutig sind und ihre Auslegung, soweit sie im gegenständlichen Fall erforderlich ist, durch die zitierte EuGH-Rechtsprechung geklärt ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 21. März 2017