

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, ***2***, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer 2021 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird mit einem Betrag von 11.681,00 Euro festgesetzt

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. ESt-Bescheid 2021 vom 20.12.2022

Mit Bescheid vom 20.12.2022 setzte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin gegenüber die Einkommensteuer 2021 mit 13.760,00 Euro fest, nachdem der Einkommensteuerbescheid 2021 vom 4.11.2022 gemäß § 299 BAO bescheidmäßig aufgehoben worden war.

2. Beschwerde vom 19.1.2023

Mit Schreiben vom 19.1.2023 bekämpfte die Beschwerdeführerin den Einkommensteuerbescheid vom 20.12.2023.

3. Beschwerdeverentscheidung vom 31.1.2023

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.1.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

4. Vorlageantrag vom

Mit Schreiben vom 31.3.2023 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

5. Vorlagebericht vom

Mit Schreiben vom 31.7.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erzielte im Jahr 2021 insgesamt 57.498,90 Euro an Einnahmen aus ihrer Tätigkeit als Dolmetscherin und Übersetzerin und traf die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung ihres Unternehmens im Inland.

Die von der Beschwerdeführerin im Jahr 2021 erzielten Einnahmen resultierten ausschließlich aus sonstige Leistungen an unternehmerische Kunden in anderen EU-Mitgliedstaaten sowie an Kunden im Drittlandsgebiet.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den seitens der belangten Behörde und der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und den von der Beschwerdeführerin erteilten Auskünften. Dieser Sachverhalt ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Im Beschwerdefall ist strittig, ob im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2021 neben der betragsmäßigen Höhe von Umsätzen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG auch die betragsmäßige Höhe von Umsätzen, die bei Ausführung im Inland steuerbar wären, deren umsatzsteuerlicher Leistungsort aber im Ausland gelegen ist (in der Folge: Auslandsumsätze), für die Frage der

Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung iSd des § 17 Abs. 3a EStG 1988 von Bedeutung ist.

§ 17 Abs. 3a EStG 1988 in der für die Veranlagung des Jahres 2021 maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 3/2021 lautet:

Im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann der Gewinn nach Maßgabe der Z 1 bis Z 9 pauschal ermittelt werden.

1. Die pauschale Gewinnermittlung betrifft Einkünfte gemäß § 22 oder § 23 mit Ausnahme von Einkünften aus einer Tätigkeit eines Gesellschafters gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, als Aufsichtsratsmitglied oder als Stiftungsvorstand.

2. Die Pauschalierung kann angewendet werden, wenn im Veranlagungsjahr die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil

– auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht betroffen sind oder

– weil auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet wurde.

3. Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) und den gemäß Z 4 pauschal ermittelten Betriebsausgaben. Bei der Ermittlung des Gewinnes gilt:

a) Neben den pauschalen Betriebsausgaben sind Beiträge gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 und Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht, zu berücksichtigen; diese Reise- und Fahrtkosten vermindern die Bemessungsgrundlage für die pauschalen Betriebsausgaben.

b) Weitere Betriebsausgaben und Entnahmen sind nicht zu berücksichtigen.

4. Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 45% der Betriebseinnahmen gemäß Z 3, höchstens aber 18 900 Euro. Abweichend davon betragen die pauschalen Betriebsausgaben bei einem Dienstleistungsbetrieb 20% der Betriebseinnahmen gemäß Z 3, höchstens aber 8 400 Euro.

5. Der Bundesminister für Finanzen wird für die Anwendung der Z 4 ermächtigt, im Wege einer Verordnung eine branchenbezogene Einordnung eines Betriebes als Dienstleistungsbetrieb vorzunehmen. Bei einem Betrieb, der nicht ausschließlich Dienstleistungen erbringt, ist für die Anwendung des Pauschalsatzes die Tätigkeit maßgeblich, aus der die höheren Betriebseinnahmen stammen.

6. Wird ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens entnommen, ist § 6 Z 4 nicht anzuwenden.

7. Bei einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 22 Z 3 oder § 23 Z 2 gilt Folgendes:

a) Für die Anwendung der Z 2 sind die Umsätze maßgeblich, die von der Mitunternehmerschaft insgesamt erzielt werden.

b) Die pauschale Gewinnermittlung ist von der Mitunternehmerschaft einheitlich vorzunehmen; der so ermittelte Gewinn ist auf die Beteiligten aufzuteilen. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben sind beim jeweiligen Mitunternehmer in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen.

c) Keiner der Mitunternehmer darf die Pauschalierung außerhalb der Gewinnermittlung für die betreffende Mitunternehmerschaft in Anspruch nehmen.

8. Bei Inanspruchnahme der Pauschalierung besteht keine Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches und einer Anlagenkartei (§ 7 Abs. 3).

9. Wird von der Ermittlung des Gewinnes gemäß Z 1 bis Z 8 freiwillig auf eine andere Form der Gewinnermittlung übergegangen, ist eine erneute Ermittlung des Gewinnes gemäß Z 1 bis Z 8 frühestens nach Ablauf von drei Wirtschaftsjahren zulässig.

Die genannte Bestimmung ermöglicht eine pauschale Gewinnermittlung betreffend Einkünften gemäß § 22 oder § 23 EStG 1988 mit Ausnahme von Einkünften aus einer Tätigkeit eines Gesellschafters gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, als Aufsichtsratsmitglied oder als Stiftungsvorstand (§ 17 Abs. 3a Z 1 EStG 1988).

Diese Voraussetzung ist bei der Beschwerdeführerin, die Einkünfte im Sinne des § 22 Z 1 EStG 1988 erzielt, jedenfalls erfüllt.

Zusätzlich erfordert § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988, dass im Veranlagungsjahr die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil

- auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 leg. cit. von der Pauschalierung nicht betroffen sind oder
- weil auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet wurde.

Der Gesetzestext knüpft somit an das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 an. Diese umsatzsteuerliche Bestimmung erfordert ihrerseits, dass bei einem Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt, die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum 35.000 Euro nicht übersteigen, wobei es sich dabei um eine Nettogrenze handelt.

Ein Unternehmer betreibt – iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 - sein Unternehmen im Inland, wenn der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, mithin der Ort, an dem der Unternehmer die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vornimmt (Art. 10 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011), im Bundesgebiet gelegen ist (vgl. VwGH 7.5.2021, Ra 2020/15/0115 mHa VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0034). Art. 10 Abs. 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 führt zum Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit näher aus, dass zur Bestimmung des Ortes jener Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort seines satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, herangezogen werden und falls anhand dieser Kriterien der Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens nicht mit Sicherheit bestimmt werden kann, der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, das vorrangige Kriterium bildet.

Da die Beschwerdeführerin die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung ihres Unternehmens im Inland trifft, ist die Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auf sie anwendbar.

Bei der Beschwerdeführerin liegen gar keine Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 vor, sodass diesbezüglich keine weiteren Überlegungen geboten sind.

Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind solche, die im Inland ausgeführt werden, mithin Umsätze deren Leistungsort im Bundesgebiet gelegen ist.

Solche Umsätze wurden von der Beschwerdeführerin im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht ausgeführt, da den von der Beschwerdeführerin erhaltenen Entgelten sonstige Leistungen, deren Leistungsort sich gemäß § 3a UStG 1994 außerhalb des Bundesgebietes befindet, zu Grunde lagen. Somit sind letztlich alle Voraussetzung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerbefreiung und mithin auch die daran anknüpfende Anforderung des § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 erfüllt.

Dass die belangte Behörde zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass in die Umsatzgrenze des § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 auch Umsätze, die – wenn im Inland ausgeführt – nach den umsatzsteuerlichen Leistungsortregeln steuerbar wären, einzubeziehen seien, scheint aus dem Abstellen auf die frühere Rechtslage hinsichtlich der Kleinunternehmerpauschalierung zurückzuführen sein.

§ 17 Abs. 3a Z 2 idF vor BGBl. I Nr. 3/2021 erforderte für die Anwendung der Pauschalierung, dass *die im Veranlagungsjahr insgesamt erzielten Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die zu Einkünften im Sinne der Z 1 führen, nicht mehr als 35.000 Euro betragen.*

In diese Grenze waren *auch Umsätze einzubeziehen, die im Ausland ausgeführte Lieferungen und Leistungen betreffen.*

Mit BGBl. I Nr. 3/2021 ging der Gesetzgeber aber von der Einbeziehung der genannten Auslandsumsätze ab, verankerte aber als betragsmäßiges Korrektiv einen Höchstbetrag hinsichtlich der pauschalen Ausgaben bzw. Aufwendungen.

In den erläuternden Bemerkungen im Initiativantrag zum COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG) wird entsprechend ausgeführt, dass mit der Neuregelung in § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 im Interesse einer Vereinfachung der Anwendungsbereich der Pauschalierung mit der umsatzsteuerrechtlichen Kleinunternehmerbefreiung (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) möglichst harmonisiert werden sollte (vgl. IA 1109 BlgNR 27. GP, 16 f). Nach bisheriger Rechtslage sei die Pauschalierung anwendbar, wenn die Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 einschließlich der Auslandsumsätze den Betrag von 35.000 Euro nicht übersteigen würden. Da der Begriff „Umsätze“ nach dem Umsatzsteuergesetz die darauf entfallende Umsatzsteuer nicht umfasse, sei der Anwendungsbereich enger als der für die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerpauschalierung (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994), da diese Grenze auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abstelle (VwGH 28.10.1998, 98/14/0057). Die unmittelbare Anknüpfung an die umsatzsteuerrechtliche Kleinunternehmerbefreiung verbreitere daher im Allgemeinen den Anwendungsbereich in betraglicher Hinsicht und ermöglicht auch eine Angleichung in Bezug auf den sachlichen Anwendungsbereich der beiden Pauschalierungen.

Dementsprechend solle die Pauschalierung dann möglich sein, wenn auch nach den Regelungen des UStG 1994 die umsatzsteuerrechtliche Kleinunternehmerregelung anwendbar wäre (*„Maßgebend ist die Grenze von 35.000 Euro gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994. Da diese Grenze auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abstellt (VwGH 28.10.1998, 98/14/0057; Rz 996 UStR 2000) ist für die Frage der Ausschöpfung der Grenze von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen des UStG 1994 auszugehen“*).

Somit ergibt sich aus dem Initiativantrag, dass eine Neuregelung unter Anknüpfung an § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unter Abstellen auf die *„allgemeinen Regelungen des UStG 1994“* erfolgen sollte.

Weiters hat der Gesetzgeber klargestellt (vgl. IA 1109 BlgNR 27. GP, 18): *„Während für die Frage der Anwendbarkeit der Pauschalierung in Z 2 auf Umsätze abgestellt wird, sollen in Z 3 für die Ausgabenpauschalierung – den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen entsprechend – Betriebseinnahmen maßgebend sein“*. Auch *„Betriebseinnahmen, die keine Umsätze darstellen“*, im Beschwerdefall sind dies die Auslandsumsätze, sollen – wohlgerneht für die Zwecke des § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 – und *„den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen entsprechend“* in die Pauschalierung einbezogen werden. Aus diesen Ausführungen in den Gesetzesmaterialien erschließt sich klar, dass aber umgekehrt für die

Frage der Anwendbarkeit der Pauschalierung iSd § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 auf „Umsätze“ iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, sprich solche die nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 in Inland ausgeführt werden, abzustellen ist.

Diese Auffassung wird noch insoweit bekräftigt als den Erläuterungen zum Initiativantrag zu entnehmen ist, dass die Deckelung der pauschalierten Betriebsausgaben mit der Anknüpfung an die Grenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in Zusammenhang steht und es ermöglichen soll, die Pauschalierung auch in Fällen anzuwenden, in denen die für die Regelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 relevanten Umsätze nicht sämtliche Betriebseinnahmen betreffen würden. Diesbezüglich nehmen die Gesetzesmaterialien dann auch explizit auf Betriebseinnahmen, die umsatzsteuerlich nicht steuerbar, sind Bezug und nennen als Beispiel solche, die aus Umsätzen resultieren, die im Ausland erzielt worden sind, also im Inland nicht steuerbar sind.

Wenn der Gesetzgeber in der Folge erläutert, das Abstellen auf die umsatzsteuerliche Kleinunternehmergrenze solle bewirken, dass die Pauschalierung nur für Kleinbetriebe wirksam würde, ist er sich offensichtlich bewusst, dass dieses Ziel im Hinblick auf die Nichteinbeziehung unter Umständen beträchtlicher Betriebseinnahmen (seien sie zB als Auslandsumsätze im Inland nicht steuerbar oder auf Grund diverser Befreiungen trotz umsatzsteuerlicher Steuerbarkeit nicht in die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 einzubeziehen) gefährdet wäre. Dies könnte zu einer *„Ausweitung der Pauschalierung auf Betriebe führen, die der Größe nach nicht erfasst werden sollen“*. Genau dieser Gefahr begegnet die Neuregelung in Gestalt der Deckelung (*„Die vorgesehene Deckelung stellt das sicher“*).

Damit ergibt sich die Klärung der im Beschwerdefall strittigen Rechtsfrage nicht nur aus dem eindeutigen Gesetzestext, sondern aus den Materialien ist auch ersichtlich, dass die gesetzliche Formulierung auch mit der Intention des Gesetzgebers in Einklang steht.

Folglich ist im Ergebnis festzuhalten, dass Umsätze, die bei Ausführung im Inland steuerbar wären, deren umsatzsteuerlicher Leistungsort aber nicht im Bundesgebiet gelegen ist, bei der Kleinunternehmerpauschalierung nur im Rahmen der Ermittlung der Höhe des Gewinns (§ 17 Abs. 3a Z 3 EStG 1988) nicht aber – auf Grund der diesbezüglichen Anknüpfung an die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 – für die Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 maßgeblich sind.

Somit stand die Höhe der Auslandsumsätze der Beschwerdeführerin im Beschwerdefall der Anwendung der Pauschalierung des § 17 Abs. 3a EStG 1988 nicht entgegen und es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 vorliegenden Fall ergibt sich die Entscheidung unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, sodass es an einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung fehlt.

Berechnung der Einkommensteuer

Es ergibt sich folgende Berechnung für die Einkommensteuer des Jahres 2021
(Beträge in Euro):

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	43.323,06
Gesamtbetrag der Einkünfte	43.323,06
Einkommen	43.323,06
0 % für die ersten 11.000,00	0,00
20 % für die weiteren 7.000,00	1.400,00
35 % für die weiteren 13.000,00	4.550,00
42 % für die restlichen 12.323,06	12.323,06
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	11.125,69
Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen	554,86
Einkommensteuer	11.680,55
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,45
Festgesetzte Einkommensteuer	11.681,00

Wien, am 29. August 2023