

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 30. März 2021 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 15. Jänner 2021 betreffend Umsatzsteuer 2019 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.  
Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeventscheidung v. 12.08.2021 abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabengutschrift sind der Beschwerdeventscheidung zu entnehmen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Ausschließlich strittig ist im gegenständlichen Beschwerdefall die Frage, ob die Regelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmerregelung) bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bfin. abgekürzt) im Beschwerdejahr 2019 zur Anwendung gelangen kann.

In der Jahresumsatzsteuererklärung 2019 wurden von der Bfin. folgende Umsätze erklärt:

|                        |             |
|------------------------|-------------|
| <i>Inlandsumsätze</i>  | € 45.450,95 |
| <i>Auslandsumsätze</i> | € 900,00    |
| <i>Gesamt</i>          | € 46.350,95 |

Im Umsatzsteuerjahresbescheid 2019 v.15.01.2021 wurde Umsatzsteuer im Ausmaß v. € 7.725,16 vorgeschrieben.

|                                                                                                            |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) | 38.625,79 € |
| Davon sind zu versteuern mit:                                                                              |             |
| Bemessungsgrundlage                                                                                        | 38.625,79 € |
| Umsatzsteuer                                                                                               |             |
| 20 % Normalsteuersatz                                                                                      | 7.725,16 €  |
| Summe Umsatzsteuer                                                                                         | 7.725,16 €  |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern                                                                                | 0,00 €      |
| Zahllast                                                                                                   | 7.725,16 €  |

In der Begründung wurde -neben dem Corona-Hinweis auf Ratenzahlung bzw. Stundung - ausgeführt: *„Da die Jahresumsätze der Bfin. die Grenze für Kleinunternehmer überschreiten, sind ihre Umsätze (netto) der Umsatzsteuer zu unterziehen.“*

Mit **Fristverlängerungsansuchen** v. **12.02.2021** wurde rechtzeitig um Fristerstreckung bis **31.03.2021** ersucht.

Mit am 30.03.2021 fristgerecht eingebrachter **Beschwerde** brachte die Bfin. im Wesentlichen vor, dass sie nicht in der Lage sei, eine Umsatzsteuer an das Finanzamt weiterzuleiten, da die gegenständlichen Honorarnoten ohne Umsatzsteuer verrechnet worden seien. Sie sei seit dem Jahre 2011 als Kleinunternehmerin erfasst. Es sei nicht möglich, zu Beginn des Jahres vorzuschauen und im Voraus zu kalkulieren, wie die Auftragslage sein werde. So sei es im Herbst 2019 zu mehr Führungen gekommen, da eine Kollegin verstorben sei und nicht gleich ein Ersatz für diese Kollegin organisiert werden konnte. In den Umsätzen seien außerdem ausländische Umsätze enthalten. Es werde ersucht, die festgesetzte Steuer zu streichen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 12.8.2021** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

*„Gemäß § 6 Abs. 27 UStG ist das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze von 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren unbeachtlich. Die Toleranzgrenze wurde bereits im Jahr 2018 überschritten. Diesbezüglich wird auf die Bescheidbegründung zum Umsatzsteuerbescheid 2018 verwiesen. Im Jahr 2019 wurde die Kleinunternehmergrenze erneut überschritten, weshalb die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften als steuerpflichtig zu behandeln sind. Die an ausländische Reisebüros gelegten Umsätze in Höhe von € 900 wurden*

*aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Da sich bei Überschreitung der Umsatzgrenze der zivilrechtliche Preis aus Nettoentgelt und Umsatzsteuer zusammensetzt (vgl. VwGH 28.10.1998, 98/14/0057 und VwGH 24.6.2003, 2001/14/0181), war die dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegende Bemessungsgrundlage unter Herausrechnung der Umsatzsteuer aus dem Bruttobetrag von 45.450,95 Euro auf 37.875,79 zu korrigieren“.*

Daraus ergab sich im Verhältnis zum Erstbescheid eine Abgabengutschrift von € 150.

Am 13.9.2021 brachte die Beschwerdeführerin ein als Beschwerde gegen den Bescheid vom 12.8.2021 titulierte Anbringen ein, in welchem im Wesentlichen die im Rahmen der Bescheidbeschwerde vorgebrachten Argumente wiederholt wurden. Sämtliche Honorarnoten seien unter Berücksichtigung der Kleinunternehmerregelung gelegt worden, die erhöhten Umsätze aufgrund des unvorhersehbaren Umstandes erzielt worden, dass eine Kollegin verstorben sei und deren Führungen übernommen worden seien. Es sei niemals eine Umsatzsteuer eingehoben worden. Vor dem Jahr 2018 - also in den Jahren 2014 bis 2017 - sei die Kleinunternehmergrenze niemals überschritten worden, das Jahr 2018 sei daher als fünftes Jahr für diesen Zeitraum gewertet worden. Es werde beantragt, das Jahr 2019 als Jahr 1 eines neuen Zeitraums von fünf Jahren zu qualifizieren, diese neue fünfjährige Jahreszyklus sei für die Beurteilung, ob die Kleinunternehmergrenze überschritten worden sei, heranzuziehen. Dem Anbringen wurde eine Bestätigung der Parlamentsdirektion beigelegt und die Stattgabe der Beschwerde beantragt. Das Finanzamt wertete diesen rechtzeitig eingebrachten Antrag als Vorlageantrag.

Am 29.09.2021 wurde der Beschwerdefall dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin ist als Fremdenführerin tätig. Umsatzsteuerlich war sie seit 2011 als Kleinunternehmerin steuerlich eingestuft. Aus der Bestätigung der Parlamentsdirektion v. 07.09.2021 geht hervor, dass die Bfin. im Jahre 2019 in der Parlamentsdirektion als selbständige freie Mitarbeiterin beschäftigt war. Von Jänner bis Dezember 2019 legte sie Honorarnoten ohne Umsatzsteuer. Die Bfin. bezieht daneben eine gesetzliche Alterspension (SVS).

Im Jahre 2018 wurde erstmalig vom Finanzamt die Toleranzgrenze angewandt (siehe BVE v. 22.04.2021 betreffend Umsatzsteuerjahresbescheid 2018-Bejahung der Kleinunternehmerregelung unter Berücksichtigung der Toleranzgrenze –erzielter Umsatz in der Höhe von € 39.252,25).

Im nächsten Jahr, dem hier zu beurteilenden Beschwerdejahr 2019, wurden folgende Umsätze erklärt:

|                        |                    |
|------------------------|--------------------|
| <i>Inlandsumsätze</i>  | € 45.450,95        |
| <i>Auslandsumsätze</i> | € 900,00           |
| <b><i>Gesamt</i></b>   | <b>€ 46.350,95</b> |

Durch die auszuscheidenden im Inland nicht steuerbaren Auslandsumsätze (vgl. BVE UST 2019 v. 12.08.2021 und daher teilweise Stattgabe) wurden in Summe daher im Jahr 2019 steuerbare und steuerpflichtige Nettoumsätze von € 37.875,79 erzielt, womit die Kleinunternehmergrenze erneut überschritten wurde.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus der elektronisch übermittelten Aktenlage sowie dem Parteivorbringen und den Abfragen aus den dem Gericht zur Verfügung stehenden Datenbanken.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)**

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 folgenden Umsätze:

*1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.*

*2. der Eigenverbrauch im Inland.*

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

§ 6 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, normiert in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung:

*Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:*

**Z 27** - *die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im*

**Veranlagungszeitraum 30 000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die**

*nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 9 lit. b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 steuerfrei sind, außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich;*

*Gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.*

Die unionsrechtskonforme Kleinunternehmerbefreiung ist eine unechte Befreiung (keine Umsatzsteuer, aber auch kein Vorsteuerabzug). Für diese Gruppe von Unternehmern gibt es Vereinfachungen. Diese Grenze stellt darauf ab, dass die Umsätze aus im Inland steuerbaren Lieferungen und Leistungen und dem Eigenverbrauch im Inland zusammen 30.000 Euro nicht übersteigen. Letztlich ist Sinn und Zweck der Regelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG insbesondere eine Verwaltungsvereinfachung (so auch Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 6 Rz 660). Die Umsatzgrenze von € 30.000 wurde mit KMU-Förderungsgesetz 2006, BGBl I 2006/101 eingeführt.

## **Erwägungen**

Unstrittig war zwischen den Parteien, dass es sich bei der Tätigkeit als Fremdenführerin um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes § 2 UStG handelte (siehe dazu auch die Bestätigung der Parlamentsdirektion v.07.09.2021). Die Parteien gehen von unstrittigen Umsatzerlösen (Zahlen) aus der Fremdenführertätigkeit der Bfin. in den jeweiligen Zeiträumen aus.

Maßgeblich bei der Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die erzielten Umsätze. Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren kann - unter Beibehaltung der Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 - die relevante Umsatzgrenze für Kleinunternehmer einmal um 15 % überschritten werden. Von der Toleranzgrenze kann neuerlich erst wieder im fünften Jahr nach der vergangenen Anwendung der Toleranzgrenze Gebrauch gemacht werden (zB Anwendung der Toleranzgrenze im Jahr 02, neuerliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der Toleranzgrenze im Jahr 07) [vgl.

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 6 Abs. 1 Z 27, Anm. 34]). Diese Meinung vertreten auch Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG-Kommentar, 1.06 § 6, Rz 662).

*Gaedke/Huber-Wurzing in SWK-Spezial Der Kleinunternehmer im UStG, 2. Aufl. 2018, 3.5.4. führen zur **Toleranzregelung** aus:*

„Von der Toleranzgrenze kann neuerlich erst wieder im fünften Jahr nach Anwendung der Toleranzregel Gebrauch gemacht werden.“

### Beispiel

Ein Kleinunternehmer hat im Jahr X1 von der Toleranzregelung Gebrauch gemacht. Eine neuerliche Überschreitung ohne die Kleinunternehmerbefreiung zu verlieren ist daher erst wieder im Jahr X6 möglich.

Überschreitet der Umsatz innerhalb des 5-jährigen Beobachtungszeitraumes die Umsatzgrenze und kommt es daher zur Regelbesteuerung im betroffenen Kj, ist dies wie eine neuerliche Anwendung der Toleranzregelung zu behandeln. Der UFS argumentierte dies damit, dass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 6 Abs 1 Z 27 UStG nur das einmalige Überschreiten zu tolerieren sei. Überschritten könne eine Grenze jedoch nur dann werden, wenn sie nicht schon vorher überschritten gewesen sei. Dies bedeute, dass die Toleranzregelung ua nur dann greife, wenn die in den Vorjahren erzielten Umsätze innerhalb der Umsatzgrenze von € 30.000 liegen würden. In den der Anwendung der Toleranzregelung folgenden vier Kalenderjahren darf die Umsatzgrenze von € 30.000 daher nicht überschritten werden, um die Toleranzregelung im fünften Jahr neuerlich anwenden zu können.

### Beispiel

Ein Unternehmer erzielt folgende (Netto-)Umsätze ab Betriebsgründung:

|     |   |        |                                                                                                                                                          |
|-----|---|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| X1  | € | 31.000 | Kleinunternehmerregelung mit Anwendung der Toleranzregel                                                                                                 |
| X2  | € | 60.000 | Regelbesteuerung                                                                                                                                         |
| X3  | € | 29.000 | Kleinunternehmerregelung                                                                                                                                 |
| X4  | € | 32.000 | Regelbesteuerung (Toleranzregel nicht möglich wegen 5-Jahreszeitraum)                                                                                    |
| X5  | € | 20.000 | Kleinunternehmerregelung                                                                                                                                 |
| X6  | € | 32.000 | Regelbesteuerung (Toleranzregel nicht möglich wegen 5-Jahreszeitraum)                                                                                    |
| X7  | € | 15.000 | Kleinunternehmerregelung                                                                                                                                 |
| X8  | € | 10.000 | Kleinunternehmerregelung                                                                                                                                 |
| X9  | € | 25.000 | Kleinunternehmerregelung                                                                                                                                 |
| X10 | € | 29.000 | Kleinunternehmerregelung                                                                                                                                 |
| X11 | € | 33.000 | Kleinunternehmerregelung mit Anwendung der Toleranzregel möglich, da in den vorangegangenen 4 Kalenderjahren die Umsatzgrenze nicht überschritten wurde“ |

Übereinstimmung besteht in der Judikatur und Literatur dahingehend, dass die Kleinunternehmergrenze eine Nettogrenze ist. Es ist von der Besteuerung der Leistungen unter Außerachtlassung der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auszugehen und die in den Einnahmen diesfalls enthaltene USt herauszurechnen.

Die Kleinunternehmerbefreiung kann immer nur für ein volles Kalenderjahr in Anspruch genommen werden. Wird eine Maßnahme gesetzt (zB Widerruf) oder treten Umstände ein (zB Über- oder Unterschreiten der Umsatzgrenze), die zu einem Wechsel führen, wirkt dieser Wechsel immer auf den Beginn des Kalenderjahres zurück (Gaedke/Huber-Wurzinger in SWK-Spezial Der Kleinunternehmer im UStG, 2. Aufl. 2018, 6.1.). Geht der Unternehmer zunächst von der Steuerfreiheit aus und überschreitet er im Laufe des Kalenderjahres die Umsatzgrenze (unter Berücksichtigung der Toleranzregelung), so werden sämtliche Umsätze dieses Jahres steuerpflichtig. Auch die in diesem Jahr schon bewirkten Umsätze werden somit nachträglich steuerpflichtig (Gaedke/Huber-Wurzinger in SWK-Spezial Der Kleinunternehmer im UStG, 2. Aufl. 2018, 6.1.4.).

#### **Dies bedeutet für den gegenständlichen Beschwerdefall:**

Im **Jahr 2018** wurden von der Beschwerdeführerin steuerbare und steuerpflichtige Umsätze in Höhe von € 39.252,25 erzielt. Im Veranlagungsjahr 2018 betrug die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer € 30.000, woraus sich bei einer Toleranzgrenze von 15% unschädliche Nettoumsätze bis € 34.500 bzw. bis € 41.400 ergaben. Die Bfin. blieb trotz Überschreitung der Umsatzgrenze von € 30.000 Kleinunternehmerin, weil die Toleranzgrenze angewendet wurde. Dieser Umstand wurde im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2018 berücksichtigt.

Im **Beschwerdejahr 2019** wurden steuerbare und steuerpflichtige Nettoumsätze von € 37.875,79 erzielt, womit die Kleinunternehmergrenze erneut überschritten wurde.

Das Finanzamt hat somit mit dem angefochtenen Bescheid die von der Bfin. im Jahr 2019 erzielten Umsätze zu Recht als steuerpflichtig behandelt. Auf die Darstellung der Umsätze 2015 bis 2017 (Jahre 01 bis 03) konnte daher verzichtet werden.

Im Folgejahr 2020 (Steuerreformgesetz 2020) gibt es eine neue gesetzliche Kleinunternehmergrenze (€ 35.000). Das Jahr 2020 wurde dem Richter nicht zur Entscheidung vorgelegt.

Der Vollständigkeit halber wird erwähnt, dass das Anbringen vom 13.9.2021 als Vorlageantrag gewertet wird, da gegen Beschwerdeentscheidungen ein Vorlageantrag gestellt werden kann und einem Anbringen im Zweifel ein Inhalt beizumessen, der einer Partei nicht die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (z.B. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082). Der Vorlageantrag war auch als rechtzeitig eingebracht anzusehen.

Aus den angeführten Gründen war daher - wie im Erkenntnisspruch ersichtlich- 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.

Soweit ersichtlich ist, gibt es zu dieser Rechtsfrage keine einschlägige VwGH-Judikatur. Die Berechnungsfrage stellt aber nach Meinung des Gerichtes keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar, weswegen die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 4. Oktober 2021