

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Harald Dorner, 6830 Rankweil, Hadelsdorferstraße 9, vom 3. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 3. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sowie für die Kalendermonate Jänner bis Juli 2006 nach der am 24. Juli 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert. **Begründung**

Bisheriges Verfahren, Sachverhalt

Die Berufungswerberin, eine offene Erwerbsgesellschaft iSd Erwerbsgesellschaftengesetzes BGBl. Nr. 257/1990, betreibt den An- und Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen. Da für die Voranmeldungszeiträume 06-12/05 und 01-06/06 keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht wurden, führte das Finanzamt bei der Berufungswerberin eine Umsatzsteuerprüfung gemäß § 149 Abs. 1 BAO für den Zeitraum Juni 2005 bis Juli 2006 durch. Dabei war unstrittig, dass die Berufungswerberin auf ihre Umsätze die sog. Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 anzuwenden hatte. Unstrittig war weiters, dass die Summe der Bemessungsgrundlagen für die Differenzbesteuerung in den Streitzeiträumen unter der Grenze für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG iHv 22.000 € lag. Strittig war aber, ob die Steuerfreiheit für Kleinunternehmer auch im Falle der Anwendung der Differenzbesteuerung zur Anwendung kam. Die Prüferin lehnte die Anwendung der

Kleinunternehmerregelung in diesem Falle mit der Begründung ab, § 24 UStG sehe nur die Steuerfreiheit gemäß § 7 UStG vor. Die Umsätze gemäß § 24 UStG seien daher auch von Kleinunternehmern stets mit dem Normalsteuersatz zu versteuern. Aufgrund dieser Feststellungen setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 3. Oktober 2006 die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 und den Zeitraum Jänner bis Juli 2006 aufgrund der gemäß § 24 UStG ermittelten Bemessungsgrundlagen (18.916,67 € für 2005 und 18.800 € für 2006) fest.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2006 erhob die Berufungswerberin gegen diese Bescheide Berufung, die ihre steuerliche Vertretung wie folgt begründete:

Die differenzbesteuerten Umsätze stünden außer Streit, sie betrügen:

Zeitraum	Einkauf	Verkauf	Marge brutto	Marge netto
2005	60.100,00	82.800,00	22.700,00	18.916,67
01-07/2006	98.390,00	120.950,00	22.560,00	18.800,00
01-09/2006	119.490,00	149.050,00	29.560,00	24.633,33

Unstrittig sei auch, dass alle weiteren Voraussetzungen des § 24 UStG erfüllt seien. Da die differenzbesteuerten Umsätze des Jahres 2005 den Betrag von 22.000 € nicht überstiegen hätten, sei das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum iSd § 22 Abs. 2 UStG. Da weiterhin das einmalige Überschreiten der Kleinunternehmergrenzen um nicht mehr als 15 %, unbeachtlich bleibe, sei das 4. Quartal 2006 der erste relevante Voranmeldungszeitraum. Da sich für die bisherigen Voranmeldungszeiträume keine Vorauszahlung ergeben habe, habe die Einreichung von Voranmeldungen nach § 1 der VO BGBl 1998/206 entfallen können.

Entscheidend sei daher, ob die Kleinunternehmergrenze auf differenzbesteuerte Umsätze anzuwenden sei. Da Gegenstand der Umsatzsteuer in der Ausformung als Mehrwertsteuer der private Letztverbrauch bei Kostenneutralität durch den Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette sei, führe letztlich nur der durch den Unternehmer geschaffene Wertzuwachs zu einer Zahllast. Systemkonform werde bei eingeschränktem Vorsteuerabzug auch nur dieser Mehrwert besteuert, das sei der Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteige. Mehrwerte bis zur Kleinunternehmergrenze seien - bei vollem Vorsteuerauschluss - aber durch den Gesetzgeber steuerfrei gestellt. Dieses Ergebnis entspreche auch dem Umsatzsteuerprotokoll 2002, wonach für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze bei differenzbesteuerten Umsätzen von der Differenz auszugehen sei (so SWK 2005, 896). Die gegenteilige Ansicht in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 29 ff. zu § 6 Abs. 1 Z 27, wonach § 24 Abs. 6 UStG die Kleinunternehmerregelung ausschließe, finde weder bei anderen Kommentatoren noch in den

Umsatzsteuerrichtlinien Deckung. Die von Kolacny/Caganek vertretene Meinung sei zudem widersprüchlich, weil sich Rz 29 und Rz 30 wechselseitig ausschließen. Denn entweder sei bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze von der gemäß § 24 Abs. 4 UStG ermittelten Bemessungsgrundlage auszugehen (Rz 29) oder es sei im Rahmen der Differenzbesteuerung nur die Befreiung der Ausfuhrlieferungen anzuwenden (Rz 30). Auch nach Ruppe, Rz 31/1 zu § 24, spreche die teleologische Interpretation für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung: wenn schon bei Vermittlern lediglich die Provision (somit im Wesentlichen die Marge) als maßgeblicher Umsatz herangezogen werde, sei kein Grund zu sehen, bei den Sonderfällen des § 24 UStG nur deswegen anders vorzugehen, weil die Geschäfte im eigenen Namen abgeschlossen würden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2006 als unbegründet ab. Im Wesentlichen begründete es diese wie folgt: In § 24 Abs. 6 UStG 1994 sei nur die Steuerbefreiung des § 7 UStG 1994 erwähnt. Daraus folge, dass die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht zur Anwendung gelange. Im Übrigen spreche auch das von der Steuervertretung der Berufungswerberin angesprochene Umsatzsteuerprotokoll 2002 für diese Rechtsauslegung.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2006 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bezugnehmend auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung führte sie darin aus, auch die zitierte Aussage im Umsatzsteuerprotokoll 2002 ändere nichts am Vorbringen in der Berufung, da der Ausschluss der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nicht unmittelbar aus dem Gesetzestext abzuleiten sei. Zudem sei diese Rechtsansicht rechtswidrig (so auch Gaedke, SWK 2003, 245) und nach Ruppe, Umsatzsteuergesetz³, Rz 21 und § 31/1 zu § 24 auch nicht sachgerecht. Es werde daher das Berufsbegehren aufrechterhalten und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der am 24. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Berufsverhandlung wiederholten die anwesenden Parteienvertreter im Wesentlichen ihre oben dargestellten Rechtsansichten. Der Vertreter der Berufungswerberin gab auf Frage des Referenten zudem an, dass im Kalenderjahr 2006 die Margen mit einer Gesamtsumme von über 30.0000 € netto die Kleinunternehmergrenze iHv 22.000 € überschritten hätten und dies auch wieder vorkommen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 24 UStG sieht für die Lieferungen bestimmter Gegenstände durch Wiederverkäufer die Besteuerung nach der Differenz vor. Bemessungsgrundlage ist in diesen Fällen nicht das volle Entgelt, sondern die Marge, d.h., die Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. Damit soll eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung vermieden werden, die eintreten würde, wenn Unternehmer mit Umsatzsteuer belastete Gegenstände von Nichtunternehmern an- und steuerpflichtig weiterverkaufen.

Gemeinschaftrechtliche Grundlage für die Differenzbesteuerung ist Artikel 26a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG.

Die Umsetzung in innerstaatliches Recht erfolgte mit § 24 UStG 1994 (UStG).

§ 24 Abs. 1 UStG lautet:

Für die Lieferungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (Nummern 44 bis 46 der Anlage) oder anderen beweglichen körperlichen Gegenständen, ausgenommen Edelsteine (aus Positionen 7102 und 7103 der Kombinierten Nomenklatur) oder Edelmetalle (aus Positionen 7106, 7108, 7110 und 7112 der Kombinierten Nomenklatur), gilt die Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Vorschriften (Differenzbesteuerung), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1. Der Unternehmer ist ein Händler, der gewerbsmäßig mit diesen Gegenständen handelt oder solche Gegenstände im eigenen Namen öffentlich versteigert (Wiederverkäufer).*
- 2. Die Lieferung der Gegenstände an den Unternehmer wurde im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt. Für diese Lieferung wurde*
 - a) Umsatzsteuer nicht geschuldet oder*
 - b) die Differenzbesteuerung vorgenommen.*

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung liegen im vorliegenden Fall - An- und Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen - ohne Zweifel vor. Zu klären ist aber, ob die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer auch im Falle der Anwendung der Differenzbesteuerung zum Tragen kommt. Zur Frage der Steuerbefreiung im Falle der Differenzbesteuerung trifft § 24 Abs. 6 UStG eine Aussage. Er lautet:

(6) Die Lieferungen unterliegen dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4. Die Steuerbefreiung gemäß § 7 ist anzuwenden.

Das Finanzamt schließt nun aus dem Umstand, dass nur die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen in Drittländer gemäß § 7 ausdrücklich erwähnt wird, im Falle der Differenzbesteuerung auch nur diese Steuerbefreiung zur Anwendung gelangt.

Hiezu ist zu sagen:

Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften der §§ 6 und 7 ABGB anzuwenden.

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, maßgebend. Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich (vgl. Ritz, BAO³, § 21 Tz 1 und 2 mit den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Auslegung von Verwaltungsgesetzen in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Nur wenn sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte ergeben, also der Wortlaut des Gesetzes unklar bleibt, kann zur Auslegung der gesetzlichen Bestimmung auf die Materialien zurückgegriffen werden (VwGH 23.3.2001, 98/06/0240).

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates führt bereits eine systematische Interpretation der in Frage stehenden Vorschrift des § 24 Abs. 6 UStG zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer im Falle der Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung kommt. Denn es wäre nicht verständlich, warum der Gesetzgeber nur die Befreiung des § 7 erwähnt, die anderen Steuerbefreiungen aber nicht. Es kann ja nicht unterstellt werden, der Gesetzgeber habe auf die Erwähnung der übrigen Steuerbefreiungen schlicht vergessen und es liege deshalb eine Gesetzeslücke vor. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit dieser Textierung zum Ausdruck bringen wollte, dass nur die Steuerbefreiung des § 7 zur Anwendung gelangen soll. Für diese Auslegung sprechen auch die Erläuterungen der Regierungsvorlage betreffend das Umsatzsteuergesetz 1994, 1715 BlgNr 18. GP, Erläuterungen zu § 24 Abs. 6, wonach von den Steuerbefreiungen nur die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen anzuwenden ist (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner, Umsatzsteuer 1994: Gesetzestext einschließlich Binnenmarktregelung; Erläuterungen zur Regierungsvorlage; Bericht des Finanzausschusses, Wien 1994, S 119). Die Kleinunternehmerregelung kommt daher bei der Differenzbesteuerung nicht zur Anwendung.

Die von der Berufungswerberin in der Berufung eingewandten anderslautenden Meinungen in der Literatur vermögen demgegenüber nicht zu überzeugen. Die von Ruppe, UStG³, § 24 Rz 31/1, vertretene teleologische Interpretation, nach welcher die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer auch bei der Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen soll, tritt gegenüber der systematischen und historischen Interpretation, die diese Anwendung ausschließt, in den Hintergrund. Wie bereits weiter oben ausgeführt, ist der Auslegung einer Vorschrift nach dem Willen des Gesetzgebers der Vorrang einzuräumen.

Auch die Auffassung von Gaedke, SWK 2003, S 245, überzeugt nicht. Dass gemäß § 25 a Abs. 5 des deutschen Umsatzsteuergesetzes ausdrücklich die Steuerbefreiungen, ausgenommen die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen, bei Anwendung der Differenzbesteuerung unberührt bleiben, bedeutet nicht, dass deshalb auch nach österreichischem Recht sämtliche Steuerbefreiungen, und damit auch jene für Kleinunternehmer, zur Anwendung gelangen. Mag es auch viele Übereinstimmungen zwischen den deutschen und der österreichischen Umsatzsteuergesetzgebung geben, in diesem Falle besteht ein Unterschied in der Normierung selbst und sind im Anwendungsbereich des österreichischen Umsatzsteuergesetzes eben die österreichischen Bestimmungen zu beachten und nicht die deutschen. Auch ist das Argument, es würde die „ins Auge gefasste Verwaltungsmeinung die Differenzbesteuerung im Zusammenhang mit der Kleinunternehmerregelung ad absurdum führen, da jeder betroffene Unternehmer natürlich auf die Steuerfreiheit verzichten würde, um in den Genuss der Betriebsausgaben-Vorsteuern zu gelangen“ in keiner Weise geeignet, die in gegenständlicher Entscheidung vertretene Auslegung des § 24 Abs. 6 leg. cit. zu widerlegen, da die Option zur Regelbesteuerung selbstverständlich jedem Unternehmer überlassen bleibt und diese immer von den Vorsteuern abhängen wird und abgesehen davon auch nicht verständlich ist, in welcher Weise die angesprochene Meinung zu einem „absurden“ Ergebnis führen würde, bleibt doch in dem im zitierten Artikel von Gaedke angeführten Beispiel auch bei Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung eine Umsatzsteuer 833,00 € gegenüber 0,00 € ohne Verzicht auf diese.

Die Berufung war daher bereits aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen.

Ihr wäre allerdings auch dann nicht stattzugeben gewesen, wenn der Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin gefolgt und die Anwendung der Kleinunternehmerregelung bei der Differenzbesteuerung grundsätzlich bejaht worden wäre. Denn der unabhängige Finanzsenat teilt die von der Finanzverwaltung vertretene Meinung, bei der Berechnung der maßgeblichen Umsatzgrenze nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG sei hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze vom Umsatz nach § 24 UStG auszugehen (vgl. Umsatzsteuerprotokoll 2002 in Berger/Bürgler/Kanduh-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar 2006, Seite 1682), nicht.

Die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ist in § 6 Abs. 1 Z 1 iVm 27 UStG geregelt. Diese lautet:

§ 6. (1) Von der unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

.....

27. die Umsätze der Kleinunternehmer. 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 22.000 € nicht übersteigen. Bei dieser Untergrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden.

Maßgeblich für die Ermittlung der Umsatzgrenze sind somit die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG, das sind

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG) und
2. der Eigenverbrauch im Inland (§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG).

Es ist somit für die Ermittlung der Umsatzgrenze an die Umsätze und nicht an die Wertschöpfung/Differenz anzuknüpfen (vgl. dazu auch Stadie in Rau-Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 19 Anm 54.1.). Dann aber hat die Berufungswerberin in den streitgegenständlichen Zeiträumen die Grenze für Kleinunternehmer iHv 22.000 € mit Lieferungen mit einem Gesamtverkaufspreis iHv 82.800,00 € (2005) sowie 120.950,00 € (1-7/2006) klar überschritten.

Nur der Vollständigkeit halber sei noch angemerkt, dass die Berufungswerberin im Jahre 2006 die Umsatzgrenze gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG auch bei einer Ermittlung nach der Differenz überschritten hätte, da die Gesamtsumme der Differenzen in diesem Jahr laut Aussage des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung am 24. Juli 2007 über 30.000 € betragen hat (und somit die Umsatzgrenze um mehr als die tolerierten von 15% überschritten wurde).

Aus diesen Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen

Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Feldkirch, am 31. Juli 2007