



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch STB, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA betreffend Umsatzsteuer 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2010 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. bezeichnet) erhielt im Jahr 2010 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Großteil Notstandshilfe. Daneben erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KFZ-Handel) in Höhe von Euro 762,22. In seiner Umsatzsteuererklärung 2010 erklärte der Bw. einen Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von Euro 9.800,00 sowie Vorsteuern von Euro 2.042,62.

Mangels Abgabe einer Verzichtserklärung auf die Kleinunternehmerbefreiung ("Regelbesteuerungsantrag") wurden im Umsatzsteuerbescheid 2010 seitens des Finanzamtes (FA) jeweils Euro 0,00 als Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und als Gesamtbetrag der Vorsteuern sowie Euro 1.960,00 als Steuerschuld für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 12 UStG festgesetzt.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Festgehalten wird, dass der Bw. nie Rechnungen gemäß § 11 UStG ausgestellt habe.

Vorgebracht wird, dass der Bw. lediglich Rechnungen unter dem Hinweis auf eine etwaige Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG ausgestellt habe. Es bestehe somit keine Umsatzsteuerpflicht kraft Rechnungslegung. Es wird auf ein Fax vom März 2011 der steuerlichen Vertretung verwiesen mit dem Inhalt, dass der Bw. der Differenzbesteuerung unterliege und Einnahmen von Euro 39.970,00 bei einem Wareneinsatz von Euro 28.210,00 erzielt habe ("alles brutto", Differenzbesteuerung: Euro 39.970,00 minus Euro 28.100,00 /1,2 = Euro 9.800,00 Bemessungsgrundlage = Euro 1.960,00 USt). Weiters habe der Bw. die Kleinunternehmerregelung im Jahr 2010 bereits zum zweiten Mal überschritten.

Daraufhin wurde mit Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt die Umsatzsteuer mit Euro 0,00 festgesetzt und festgehalten, dass die Vorsteuern mangels Regelbesteuerungsantrag (im Sinne des § 6 Abs. 1 Zif. 27 UStG) nicht berücksichtigt werden konnten.

Im Vorlageantrag vom August 2011 führt die steuerliche Vertretung aus, dass ein steuerlicher Kleinunternehmer vorliege, wenn er nicht mehr als Euro 30.000,00 Umsatz erziele. Einmal innerhalb von 5 Jahren dürfe er bis zu 15 % mehr einnehmen, ohne seinen Status zu verlieren. Der Bw. habe 2009 einen Umsatz von Euro 37.600,00 (Anmerkung: Laut Umsatzsteuerbescheid 2009 Euro 37.800,00) und im Jahr 2010 von Euro 39.979,00 erzielt. Da der Bw. zum zweiten Mal die Toleranzgrenze in weniger als 5 Jahren überschritten hatte, liege für 2010 Regelbesteuerung vor, somit der Bw. auch ein Recht auf die begehrte Vorsteuer habe.

Streitpunkt zwischen den Parteien (Bw. und Finanzamt) für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung und laut FA soll die Berechnungsweise der Kleinunternehmerregelung im Falle der Differenzbesteuerung sein (vgl. auch Vorlagebericht des FA, Verf. 46: "*Kleinunternehmergrenze nicht in dem Maße überschritten, dass Regelbesteuerung anzuwenden wäre, Regelbesteuerungsantrag wurde nicht gestellt, daher kein Vorsteuerabzug. Keine Umsatzsteuerpflicht, siehe BVE*", vgl. aber auch untenstehendes Finanzamts-Mail mit differenzierter Auffassung).

Die Rechtsfrage der Berechnungsweise der Kleinunternehmerregelung ist im vorliegenden Berufungsfall nach Ansicht des UFS nicht maßgeblich.

Die Differenzbesteuerung ist in § 24 UStG geregelt. § 24 UStG 1994 sieht für die Lieferung von Gebrauchsgegenständen durch Wiederverkäufer die Besteuerung nach der Differenz vor. Bemessungsgrundlage ist nicht das volle Entgelt, sondern die Marge, d.h. die Differenz zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis.

Bemessungsgrundlage: Der Umsatz nach § 24 Abs. 4 UStG wird bemessen:

1. bei Lieferungen nach dem Betrag, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt;
2. bei den Umsätzen gemäß § 3 Abs. 2 nach dem Betrag, um den der Wert nach § 4 Abs. 8 lit. a den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt;
3. bei der Lieferung von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten, die der steuerpflichtige Wiederverkäufer selbst eingeführt hat (Abs. 2), entspricht der für die Berechnung der Differenz zugrunde zu legende Einkaufspreis der gemäß § 5 ermittelten Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr zuzüglich der dafür geschuldeten oder entrichteten Einfuhrumsatzsteuer.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 24 Abs. 6 UStG unterliegen die Lieferungen dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw.

4. Die Steuerbefreiung gemäß § 7 ist anzuwenden. Der Unternehmer hat nach § 24 Abs. 7 UStG in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde.

Die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG stellt eine besondere Besteuerungsform dar, weshalb der Katalog der Befreiungsvorschriften des § 6 UStG (wie die Kleinunternehmerregelung) grundsätzlich nicht zur Anwendung kommt. Dies lässt sich aus der Formulierung des § 24 Abs 6 UStG ableiten, der vorsieht, dass lediglich die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß § 7 UStG bei der Differenzbesteuerung anzuwenden ist. Die Kleinunternehmerregelung kommt für differenzbesteuerte Umsätze daher nicht zur Anwendung (vgl. z.B. UFS vom 29.6.2011, GZ. RV/3636-W/09, UFS vom 31.7.2007, GZ. RV/0262-F/06, Rechtsansicht laut Erlass des BMF, GZ. BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1.9.2009, "Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2009", Rechtsansicht der meisten Kommentarmeinungen). Umsätze, die der Differenzbesteuerung unterliegen, sind, wie auch im vorliegenden Berufungsfall, selbst bei Nichterreichen der Kleinunternehmergrenze stets steuerpflichtig.

Das Finanzamt ging im internen Mail vom Juli 2011 im Rahmen der Bearbeitung des Falles des Bw. unter Anführung des Hinweises auf die "Salzburger Umsatzsteuerprotokolle" selbst davon aus, dass Umsatzsteuerpflicht besteht, wenn im Mail Folgendes ausgeführt wird: "*Es besteht daher USt-Pflicht für die differenzbesteuerten Umsätze gemäß § 24 UStG*". Allerdings spiegelt sich die Umsetzung dieser Rechtsansicht samt sich daraus ergebender Ermittlungsschritte durch das Finanzamt nicht in der Berufungsvorentscheidung (USt 2010) vom August 2011 wider, wenn dort der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen und die Summe der Umsatzsteuer jeweils mit Euro 0,00 (sowie die Vorsteuern mit Euro 0,00) angesetzt wurden.

Andere Umsätze des Unternehmers, die nicht unter § 24 UStG fallen, wären nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG steuerfrei, wenn die Umsatzgrenze nicht überschritten wird. Wenn neben differenzbesteuerten Umsätzen auch andere Umsätze vorliegen, wäre die Kleinunternehmerregelung anzuwenden. Ob für die Berechnung der für die Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994) maßgeblichen Umsatzgrenze im Falle von vorhandenen differenzbesteuerten Umsätzen ebenfalls nur von den Differenzen (Rechtsansicht des Finanzamtes, Rechtsansicht laut Erlass des BMF, GZ. BMF-010219/0220-VI/4/2009 vom 1.9.2009, "Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2009, Rechtsansicht in Scheiner/Kolacny/Caganek: Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anmerkung 68/1 zu § 24 UStG) oder von den ungekürzten Umsätzen (Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung, vgl. auch alternative Erwägungen des UFS vom 31.7.2007, RV/0262-F/06) auszugehen ist, stellt sich im vorliegenden Falle als nicht maßgeblich dar, da laut Aktenlage keine anderen als differenzbesteuerte Umsätze im Jahr 2010 erklärt wurden, die differenzbesteuerten Umsätze auch bei Nichterreichen der Kleinunternehmergrenze steuerpflichtig sind und ein Vorsteuerabzug im Rahmen der Regelungen der Differenzbesteuerung grundsätzlich möglich wäre.

Im vorliegenden Fall offenbarte der Bw. (vgl. Fax vom März 2011 und vom August 2011) dass er der Differenzbesteuerung unterliegt und Einnahmen von Euro 39.970,00 bei einem Wareneinsatz von Euro 28.210,00 erzielt hat (Differenzbesteuerung: Euro 39.970,00 minus Euro 28.210,00 / 1,2 = Euro 9.800,00 als Bemessungsgrundlage). Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) gab der Bw. korrespondierende Erträge von Euro 39.970,00 bei einem Wareneinsatz von Euro 28.210,00 an.

Anzumerken ist generell, dass bei dem Begriff "Regelbesteuerung" bzw. "Regelbesteuerungsantrag" zu unterscheiden ist zwischen "Kleinunternehmerregelung" (bzw. Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung) und "Differenzbesteuerung" (bzw. Verzicht auf die Differenzbesteuerung).

Vorsteuerabzug bei der Differenzbesteuerung:

Ein Unternehmer ist nach § 24 Abs. 8 UStG nicht berechtigt, die ihm für Gegenstände, die von einem Wiederverkäufer geliefert werden, gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn diese Lieferung der Differenzbesteuerung unterliegt.

Sofern die Gegenstände für Lieferungen verwendet werden, die der Differenzbesteuerung gemäß Abs. 2 unterliegen, ist der Wiederverkäufer nach § 24 Abs. 9 UStG nicht berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer oder die gesondert ausgewiesene Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung als Vorsteuer abzuziehen.

Alle übrigen für Lieferungen oder sonstige Leistungen an das Unternehmen in Rechnung gestellten Umsatzsteuern sind als Vorsteuer abzugsfähig (Vorsteuern für Anlagegüter, sonstiges Umlaufvermögen, sonstige Betriebsausgaben, etc.).

Im vorliegenden Fall machte der Bw. Vorsteuern in Höhe von Euro 2.042,62 geltend. Die geltend gemachten Vorsteuern von Euro 2.042,62 finden aber bei einer überschlagsmäßigen Verprobung in den (neben dem Wareneinsatz) erklärten, weiteren Aufwendungen/Betriebsausgaben (Positionen laut erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb 2010, E1a, wie Miet- und Pachtaufwand, übrige Aufwendungen/Betriebsausgaben) aufgrund deren beschränkten Höhe keine Deckung und stellen sich daher als überprüfungsnotwendig dar. Kopien von vorsteuerabzugsfähigen Rechnungen sind im übermittelten Aktenmaterial nicht aufliegend. Mit der beantragten Höhe des Vorsteuerabzuges im Rahmen der Differenzbesteuerung hat sich das Finanzamt nicht beschäftigt. Die Berufungssache stellt sich daher als noch nicht entscheidungsreif dar.

Es ist nicht Aufgabe des UFS erstmalig die vorsteuerabzugsfähigen Rechnungen eines Jahres von Steuerpflichtigen abzuverlangen und die geltend gemachten abzugsfähigen Vorsteuern erstmalig zu kontrollieren (wie im Rahmen einer erstinstanzlichen Veranlagung). Das Finanzamt wird daher im fortgesetzten Verfahren vorsteuerabzugsfähigen Rechnungen vom Steuerpflichtigen abzuverlangen haben, um die geltend gemachten Vorsteuern zu verifizieren. Allfällige andere Überprüfungspunkte liegen im Ermessen des Finanzamtes.

Die Entscheidung, ob die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben werden oder aber die Ermittlungen im Rahmen des Berufungsverfahrens geführt werden, liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung wurde abgewogen:

- Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist u.a. die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. Ritz: BAO-Kommentar, 3. Auflage, Anmerkung 5 zu § 289 BAO). Bei Unterbleiben von wesentlichen Ermittlungsschritten in der ersten Instanz, wie in der vorliegenden Sache, kommt es zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde, womit die gesetzliche Einrichtung von zweier Instanzen im Ergebnis eine bloße Formsache wäre. Es ist nicht gesetzlicher Sinn einer Berufungsbehörde weitgehend erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen.
- Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht, dass durch die Aufhebung voraussichtlich schneller Bescheide erlassen werden können, die die dargestellten wesentlichen Ermittlungen berücksichtigen können, als wenn die Berufungsbehörde selbst ermittelte und die Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt (Amtspartei) sowie der Bw. zur Stellungnahme

vorhielte oder das Finanzamt im Auftrag der Berufungsbehörde gemäß § 279 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vornähme, weil diesfalls das Finanzamt nach Abschluss der Ermittlungen die Ergebnisse erst an die Berufungsbehörde berichten müsste (anstatt sofort Bescheide erlassen zu können).

- Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht ebenfalls, dass mangels Vornahme von notwendigen Ermittlungen die Berufungssache als noch nicht entscheidungsreif beurteilt werden muss und durch das Finanzamt im gegenständlichen Fall noch Ermittlungen nötig sind. Aus § 276 Abs. 6 BAO geht hervor, dass die Ermittlung des Sachverhaltes vorrangig der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt.

Wien, am 22. Jänner 2013