



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Mental-Suggesteur, P., vertreten durch Dr. Karlheinz Morré, Steuerberater, 8010 Graz, Heinrichstraße 110, vom 22. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 16. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die im Streitjahr erzielten Umsätze in Höhe von € 34.367,43 (Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von € 33.784,10 zuzüglich Eigenverbrauch in Höhe von € 583,33) infolge Überschreitung der für Kleinunternehmer maßgeblichen Umsatzgrenze von € 30.000,00 dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen und dies damit begründet, dass die Toleranzregelung (15 % Umsatzüberschreitung innerhalb von fünf Jahren) ua. nur dann zur Anwendung gelange, wenn die im Vorjahr erzielten Umsätze innerhalb der Kleinunternehmengrenze liegen würden.

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.) mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Der Nettoumsatz in Höhe von € 34.367,43 habe die Toleranzgrenze von 15 %, ausgehend von der Kleinunternehmengrenze in Höhe von € 30.000,00 nicht überschritten. In der Begründung des angefochtenen Bescheides führe das Finanzamt fälschlich aus, dass die Toleranzgrenze lediglich dann zur Anwendung kommen könne, wenn sich der Unternehmer bereits mindestens ein Jahr in der Kleinunternehmerregelung befunden hätte. Im Kommentar zur Mehrwertsteuer von Scheiner/Kolacny/Caganek fänden sich zwei Argumente, die gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes sprechen würden. Zum Einen dürfe ein Kleinunternehmer, der bis Ende des Jahres 2006 die Toleranzgrenze in Höhe von € 22.000,00 ausgeschöpft habe, diese in Bezug auf die neue Grenze in Höhe von € 30.000,00 ab dem Jahr 2007 auch im ersten Jahr noch einmal für sich beanspruchen und zum Anderen ergebe sich aus der Rz 35 eindeutig, dass die Toleranzgrenze bereits im ersten Jahr der unternehmerischen Tätigkeit anzuwenden sei, ferner auch für einen bestehenden Unternehmer, der erstmals unter die Kleinunternehmerregelung falle.

Das Finanzamt hat die Berufung im Wesentlichen mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen und den angefochtenen Bescheid zum Nachteil des Bw. abgeändert:
In der vom Bw. angeführten Rz 997 der UStR 2000 werde zur "Toleranzgrenze" ausgeführt:

"Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren kann der Unternehmer – unter Beibehaltung der Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 – einmal die 30.000,00 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000,00 Euro)–Grenze um 15% überschreiten. Von der Toleranzgrenze kann neuerlich erst wieder im fünften Jahr nach Anwendung der Toleranzgrenze Gebrauch gemacht werden (zB Anwendung der Toleranzgrenze im Jahr 2002, neuerliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der Toleranzgrenze im Jahr 2007).

Abweichend davon kann die ab 1. Jänner 2007 geltende "neue" Toleranzgrenze auch dann einmal in Anspruch genommen werden, wenn die vor dem 1. Jänner 2007 gültige Toleranzregelung innerhalb der vorangegangenen vier Jahre bereits einmal ausgenutzt wurde.

Beispiel:

Der Unternehmer erzielt dem Normalsteuersatz unterliegende (Netto-)Umsätze in folgender Höhe:

Umsätze bis 2004: 20.000,00 Euro

Umsätze 2005: 24.000,00 Euro

Umsätze 2006: 20.000,00 Euro

Umsätze 2007: 32.000,00 Euro

Umsätze 2008: 33.000,00 Euro

Im Jahr 2007 kommt weiterhin die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung, obwohl die bis 31.12.2006 geltende Toleranzregelung innerhalb des fünfjährigen Beurteilungszeitraumes bereits einmal (im Jahr 2005) beansprucht wurde. Die im Jahr 2007 erfolgte Überschreitung der "neuen" Kleinunternehmengrenze von 30.000 Euro liegt innerhalb der 15-prozentigen Toleranz (max. 34.500,00 Euro) und gilt als erstmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze innerhalb von fünf Kalenderjahren. Erst im Jahr 2008 kommt es infolge neuerlicher

Überschreitung der Umsatzgrenze zu einem "Herausfallen" aus der Kleinunternehmerbefreiung."

Für die Ermittlung des Fünfjahreszeitraums sei jeweils vom aktuellen Veranlagungszeitraum auf vier weitere Veranlagungszeiträume in der Vergangenheit zurückzublicken (vgl. Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG-Kommentar, 1.06 § 6, Rz 662).

Der Bw. habe im gegenständlichen Fünfjahreszeitraum folgende Nettoumsätze (2004 bis 2007: Berechnung anhand der vorliegenden Bescheide und 2008 lt. Berechnung des Bw.) erzielt:

2004: € 142.559,00

2005: € 78.710,81

2006: € 109.045,39

2007: € 101.133,46

2008: € 34.367,43

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sei nur das (einmalige) Überschreiten zu tolerieren. 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 im Vorjahr (also im Jahr 2007) erzielten Umsätze innerhalb der Umsatzgrenze von € 30.000,00 liegen würden. Dies sei jedoch berufungsgegenständlich nicht der Fall.

Auch die Diktion der – für die Finanzverwaltung – zusätzlich maßgebenden Rz 997 der UStR 2000 besage, dass "unter Beibehaltung (!) der Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994" die Umsatzgrenze einmal bzw. zweimal ("Toleranzregelung innerhalb der vorangegangenen vier Jahre bereits einmal ausgenutzt wurde") überschritten werden könne, dh. dass für die Anwendbarkeit der Toleranzregelung der Unternehmer bereits Kleinunternehmer gewesen sein müsse. Erst unter dieser Voraussetzung könne ein Unternehmer bei Überschreiten der betreffenden Umsatzgrenze überhaupt aus dem Regime der Steuerbefreiung herausfallen bzw. in Folge – um wieder zum Kleinunternehmer zu werden – die Toleranzregelung in Anspruch nehmen.

Zudem spreche auch folgende Überlegung gegen die Ansicht des Bw.: Würde zB für den Fall, dass die Umsätze in jedem fünften Jahr innerhalb der Toleranzgrenze von € 34.500,00, jedoch noch über der Umsatzgrenze von € 30.000,00 und in den vier Jahren dazwischen jeweils über der Toleranzgrenze von € 34.500,00 liegen, stünde für jedes fünfte Jahr die Steuerfreiheit zu, obwohl die Umsätze nie innerhalb der Umsatzgrenze von € 30.000,00 lägen. Dies entspreche

jedoch nicht dem Sinn des Umsatzsteuergesetzes. Somit sei die Besteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 vorzunehmen.

Im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung sei die sich aus dem Gesamtumsatz lt. Umsatzsteuererklärung 2008 in Höhe von € 41.240,91 und dem Gesamtumsatz lt. den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden Jänner bis September 2008 sowie den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Oktober bis Dezember 2008 in Höhe von € 39.373,58 ergebende Differenz in Höhe von € 1.167,33 dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % zu unterwerfen.

Den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat der Bw. wie folgt begründet:

Er habe im Jahr 2008 einen Umsatz inklusive Eigenverbrauch in Höhe von € 41.240,91 erzielt. Da es sich bei Anwendung der Regelbesteuerung ausschließlich um 20 %-ige Umsätze handeln würde, ergebe sich ein "Nettoumsatz" von € 34.367,43. In Anwendung der Toleranzregelung von 15 % ergebe sich daher, dass diese, ausgehend von € 30.000,00 nicht überschritten werde.

Im Kommentar zur Mehrwertsteuer von Scheiner/Kolacny/Caganek fänden sich zwei Argumente, die gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes sprechen würden. Zum Einen dürfe ein Kleinunternehmer, der bis Ende des Jahres 2006 die Toleranzgrenze in Bezug auf die alte Grenze von € 22.000,00 ausgeschöpft habe, diese in Bezug auf die neue Grenze von € 30.000,00 ab dem Jahr 2007 auch im ersten Jahr noch einmal für sich beanspruchen und zum Anderen ergebe sich aus der Rz 35 eindeutig, dass die Toleranzgrenze bereits im ersten Jahr der unternehmerischen Tätigkeit anzuwenden sei, ferner auch für einen bestehenden Unternehmer, der erstmals unter die Kleinunternehmerregelung falle. Dieses Argument treffe exakt auf den Bw. zu. Überdies lasse sich weder aus dem Gesetz noch aus dem Kommentar ableiten, dass die Toleranzgrenze im ersten Anwendungsjahr der Kleinunternehmerregelung nicht greifen solle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung BGBI. I Nr. 101/2006 – gemäß § 28 Abs. 28 Z 1 auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführt werden bzw. sich ereignen – sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze der Kleinunternehmer 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. Bei dieser Umsatzgrenze 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.

Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren kann – unter Beibehaltung der Anwendung der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 27 – die 30.000-Euro-Grenze einmal um 15% überschritten werden (die Grenze beträgt in diesem Jahr somit 34.500 €). 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].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Bw. hat nach den - im Vorlageantrag unbestrittenen - Feststellungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung in den Jahren 2004 bis 2008 nachstehende Umsätze erzielt:

2004	142.559,00
2005	78.710,81
2006	109.045,39
2007	101.133,46
2008	34.367,43

Nach dem eindeutigen Wortlaut der eingangs zitierten Norm ist nur das einmalige Überschreiten zu tolerieren. Überschritten kann eine Grenze jedoch nur dann werden, wenn sie nicht schon vorher überschritten war. Dies bedeutet, dass die Toleranzregelung ua. nur dann zur Anwendung gelangt, wenn die im Vorjahr erzielten Umsätze innerhalb der Umsatzgrenze liegen (vgl. UFS 29.12.2005, RV/0476-L/05 und UFS 15.9.2008, RV/0051-L/08).

Da im vorliegenden Fall der Bw. die ab 1. Jänner 2007 in Geltung befindliche "neue" Toleranzgrenze in Höhe von € 34.500,00 bereits im ersten Jahr ihrer Geltung bei weitem - € 101.133,46 - überschritten hat löst die weitere Überschreitung der Kleinunternehmengrenze im Jahr 2008, auch wenn diese innerhalb der Toleranzgrenze von € 34.500,00 liegt, jedenfalls die Steuerpflicht der Umsätze des Streitjahres aus.

Die vom Bw. vertretene Argumentation, die bei der Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerregelung ausschließlich auf die Umsätze des

Streitjahres abstellt und die im Vorjahr, dem ersten Jahr der Geltung der "neuen" Kleinunternehmengrenze erzielten Umsätze völlig außer Acht lässt, ist mit dem Wesen der Kleinunternehmerregelung, die nur eine einmalige Überschreitung um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren toleriert, nicht in Einklang zu bringen.

Unter Bedachtnahme auf die im angefochtenen Bescheid zutreffend vorgenommene Herausrechnung der Umsatzsteuer in Höhe von 20 % aus den Honorareinnahmen ergibt sich bezüglich der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage – lt. Antrag des Bw. im Vorlageantrag: € 34.367,43 – keine Änderung.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. September 2010