



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Dr. Kurt Schebesta und Mag. Robert Steier über die Berufung des AIW, vertreten durch Korber & Partner Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgmbH, 1120 Wien, Grünbergstraße 31, vom 31. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 10. März 2011 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 nach der am 25. Juli 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr AI – erklärte in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 Umsätze, die mit dem Normalsteuersatz von 20 % zu versteuern seien, in Höhe von 12.276,65 € sowie Vorsteuern in Höhe von 292,74 €.

Im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 10. März 2011 wurden die erklärten Umsätzen in Höhe von 12.276,65 € als steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (§ 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994) qualifiziert, die vom Bw in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge in Gesamthöhe von 2.455,33 € als Zahllast in Ansatz gebracht und die erklärten Vorsteuern mit

Null festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Umsätze gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit seien, ein Vorsteuerabzug nicht zustehe und die Umsatzsteuer kraft Rechnung gemäß § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldet werde.

In der Berufung vom 31. März 2011 gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 10. März 2011 wies die steuerliche Vertreterin des Bw darauf hin, dass der Bw im Streitjahr über eine ATU-Nummer verfügt und die Zahllisten an die Finanz gemeldet habe. Es sei nicht einzusehen, dass die Umsätze auf Grund einer offensichtlichen Günstigkeitsüberlegung seitens der Finanzverwaltung umqualifiziert worden seien. Es gebe keine Verpflichtung zur Abgabe eines Regelbesteuerungsantrages. Es wurde ersucht, die eingebrachte Erklärung zu veranlagen und den Vorsteuerabzug zu akzeptieren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2011 wurde die Berufung vom 31. März 2011 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass Umsätze unter 30.000 € gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit seien, ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei und die in Rechnungen ausgewiesene Steuer gemäß § 11 Abs 12 UStG 1994 geschuldet werde. Eine Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 setze die Abgabe einer Optionserklärung voraus, die den Unternehmer für mindestens fünf Jahre binde. Da eine solche Optionserklärung jedoch nicht abgegeben worden sei, bleibe der Vorsteuerabzug versagt.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2011 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wies darauf hin, dass er zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen mit allen gesetzlich erforderlichen Merkmalen ausgestellt habe. Unternehmer hätten sich diese in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Abzug bringen könne. Auf der anderen Seite werde ihm nunmehr verwehrt, die ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer in Abzug zu bringen. Begründet werde dies damit, dass er keinen Regelbesteuerungsantrag gestellt habe. Da der Bw seit 2010 als UStrechtlicher Kleinunternehmer ohne UID-Nummer fakturiere, könne er wegen der Folgewirkung keinen Regelbesteuerungsantrag für das Jahr 2009 stellen. Der Bw wies darauf hin, dass er von Anfang an gewünscht habe, dass seine Umsätze Beträge über der Kleinunternehmengrenze erreichten. Da dies nicht eingetreten sei und um seine Leistungen im umkämpften Markt etwas zu verbilligen, habe er die Umsatzsteuer ausgewiesen. Im Übrigen sei der Vorsteuerabzug für das Jahr 2008 vom Finanzamt gewährt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Der Bw erklärte im Streitjahr 2009 Umsätze, die mit dem Normalsteuersatz von 20 % zu versteuern sind, in Höhe von 12.276,65 € und Vorsteuern in Höhe von 292,74 €.
- Der Bw hat für das Streitjahr 2009 keinen Regelbesteuerungsantrag beim Finanzamt gestellt.
- Die 15 im Streitjahr 2009 vom Bw mit Umsatzsteuer ausgewiesenen Rechnungen enthalten keine Angaben darüber, wann die Leistung erbracht wurde und auch keine Hinweise auf andere Belege, denen ein Leistungsdatum zu entnehmen wäre.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009, den 15 vom Bw vorgelegten, im Jahr 2009 vom Bw ausgestellten Rechnungen und dem Veranlagungsakt des Finanzamtes.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 6 Abs 1 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 fallenden Umsätzen 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 30.000 Euro nicht übersteigen. (...) Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. (...)

Gemäß § 6 Abs 3 leg cit 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. (...)

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist nach § 12 Abs 3 Z 2 UStG 1994 die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 sind dadurch gekennzeichnet, dass sie gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994 zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen ("unechte Befreiungen"). Der Unternehmer, der derart befreite Umsätze ausführt, hat zwar keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, er ist aber auch nicht zum Abzug der Vorsteuer aus den in Anspruch genommenen Vorleistungen berechtigt. Im Ergebnis wird die Umsatzsteuer aus den Vorleistungen zum Kostenfaktor (vgl Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 6 Rz 87).

Die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer stellt eine persönliche Befreiung dar, die den Kleinunternehmer dem Nichtunternehmer gleichstellen soll. Konsequenterweise handelt es sich um eine unechte Befreiung, die gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994 zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug lässt sich damit rechtfertigen, dass die Bestimmung lediglich eine Vereinfachungsregelung darstellen soll und keine Steuerbegünstigung (vgl Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 6 Rz 639).

Der vom steuerlichen Vertreter sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag vertretenen Meinung, es gebe keine Verpflichtung zur Abgabe eines Regelbesteuerungsantrages ist grundsätzlich nicht zu widersprechen. Trotzdem führt das Unterlassen der Abgabe einer Erklärung für das Streitjahr 2009, mit der auf die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet wird, in Verbindung mit dem Umstand, dass die vom Bw im Streitjahr 2009 erzielten Umsätze 30.000 Euro nicht überstiegen haben, dazu, dass der Bw im Streitjahr 2009 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Die vom Bw in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 in Abzug gebrachten Vorsteuern in Höhe von 292,74 € bleiben daher außer Ansatz.

§ 11 Abs 12 UStG 1994 lautet:

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. (...)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Steuerschuld nach § 11 Abs 12 UStG 1994 zur Voraussetzung, dass Umsatzsteuer in einer Rechnung ausgewiesen wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 legit erfüllt. Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG 1994 geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne des § 11 legitim anzusehen und fehlt somit eine Voraussetzung für die Entstehung der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung.

Nach § 11 Abs 1 UStG 1994 muss eine Rechnung ua den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt (Z 4), enthalten.

Die 15 vom Bw im Streitjahr 2009 ausgestellten Rechnungen erfüllen nicht die Voraussetzung des § 11 Abs 1 Z 4 UStG 1994, weil sie lediglich ein Rechnungsdatum, aber keinen Hinweis auf zeitliche Aspekte der Leistungserbringung enthalten (zu diesem Rechnungsmerkmal vgl für viele die Erkenntnisse vom 26. Juni 2001, 2001/14/0023, vom 12. September 2001,

99/13/0069, vom 02. März 2006, 2006/15/0022 und vom 22. April 2009, 2006/15/0315). Wie der Verwaltungsgerichtshof im schon angeführten Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0315, ausgesprochen hat, genügt die Angabe des Rechnungsdatums selbst bei identischem Leistungs- und Rechnungsdatum nicht, weil bei einer Rechnung ohne Leistungsdatum stets die Ungewissheit bestünde, ob das Leistungsdatum mit dem Rechnungsdatum übereinstimmt oder ob es aus anderen Gründen fehlt (vgl Erkenntnis des VwGH vom 16. Dezember 2009, 2005/15/0150).

Gemäß § 11 Abs 2 dritter Satz UStG 1994 können die nach Abs 1 erforderlichen Angaben auch in anderen Belegen enthalten sei, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. April 2001, 98/13/0081, jedoch zum Ausdruck gebracht hat, begnügt sich das Umsatzsteuergesetz, dem Zweck dieser Bestimmung entsprechend, nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat (vgl auch die Erkenntnisse vom 26. Februar 2004, 2004/15/0004, und vom 26. Juni 2001, 2001/14/0023). Dass sich auf den Rechnungen ein handschriftlicher Vermerk „BAR“ befindet, kann die Angabe des Tages der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht ersetzen, zumal es sich im gegenständlichen Berufungsfall auch nicht um „typische Bargeschäfte“ gehandelt hat, bei denen die Ware gegen Bezahlung des Entgelts ausgefolgt wird. Bei den 15 in Rede stehenden Rechnungen ging es um recht unterschiedliche Leistungen eines Gartenservices. Die 15 vom Bw im Streitjahr 2009 ausgestellten Rechnungen enthalten damit keinerlei Hinweis auf das Leistungsdatum, weshalb sie nicht die formalen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 zur Gänze erfüllen und daher keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG darstellen. Damit kann aber für den Bw auch keine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 11 Abs 12 UStG 1994 hinsichtlich dieser 15 sogenannten „Rechnungen“ entstehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Juli 2012