

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf. KG, G, vertreten durch SBT Steuerberatungs GmbH & Co KG, Metahofgasse 30, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 19. Februar 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 19. Jänner 2016, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), deren im Firmenbuch eingetragener Geschäftszweig in der Organisation von Veranstaltungen und Kursen besteht, hat in der elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 unter der Kennzahl 016 steuerfreie Umsätze als Kleinunternehmer in Höhe von 38.074,46 Euro zum Ansatz gebracht.

Im Umsatzsteuerbescheid 2014 hat das Finanzamt diese Umsätze dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde hat die Bf. folgendermaßen begründet:

Sie unterliege infolge der Unterschreitung der gesetzlich vorgesehenen Umsatzgrenze der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994. Da bei Anwendung der Regelbesteuerung die Umsätze dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegen würden, belaufe sich die maßgebliche, erlaubte Einnahmengrenze auf 36.000 Euro. In den letzten Jahren sei die maßgebliche Grenze immer unterschritten worden. Im Streitjahr

sei es zu einer geringfügigen Überschreitung, die allerdings im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Toleranzgrenze im Ausmaß von 15 % liege, gekommen.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung ist vom Finanzamt wie folgt begründet worden:

"Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 leg. cit. fallenden Umsätzen jene 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 netto nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

Nach § 6 Abs. 1 Z 27 vorletzter Satz UStG 1994 kann ein Kleinunternehmer innerhalb eines Zeitraumes von 5 Kalenderjahren einmal die Umsatzgrenze von € 30.000 um bis zu 15 % überschreiten, ohne aus dem Anwendungsbereich der Kleinunternehmerregelung auszuscheiden.

Im relevanten Fünfjahreszeitraum wurden folgende Nettoumsätze erzielt:

Jahr	Umsatz netto	Toleranzgrenze netto	Besteuerungsart
2010	33.679,94	34.500,00	Kleinunternehmerregelung mit Anwendung der Toleranzregel bzw. Regelbesteuerung (infolge Überschreitens innerhalb Toleranzgrenze in den Vorjahren 2009 und 2008)
2011	32.037,24	34.500,00	Regelbesteuerung (Toleranzregel nicht möglich wegen 5-Jahreszeitraum)
2012	26.438,57	30.000,00	Kleinunternehmer
2013	28.503,54	30.000,00	Kleinunternehmer
2014	31.728,72	34.500,00	Regelbesteuerung (Toleranzregel nicht möglich wegen 5-Jahreszeitraum)

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 1 Z 27 des UStG 1994 ist nur das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze von € 30.000 in einem fünfjährigen Beobachtungszeitraum zu tolerieren, das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb dieses Zeitraumes ist unbeachtlich. Überschritten kann eine Grenze jedoch nur dann werden, wenn sie nicht schon vorher überschritten wurde.

Für die Ermittlung des Fünfjahreszeitraums ist jeweils vom aktuellen Veranlagungszeitraum auf vier weitere Veranlagungszeiträume in der Vergangenheit zurückzublicken:

Die Toleranzregelung greift insoweit, als die in den Vorjahren erzielten Umsätze innerhalb der Umsatzgrenze von € 30.000 netto liegen (wie hier 2013 und 2012, nicht aber 2011

und 2010). Das zweitmalige Überschreiten der Kleinunternehmertoleranz im Jahr 2011 löst die Steuerpflicht im Jahr 2011 aus infolge (erstmaligen) Überschreitens der 15 %igen Toleranz im Jahr 2010. Infolge neuerlicher Überschreitung im (streitgegenständlichen) Jahr 2014 - innerhalb des Fünfjahreszeitraums vom aktuellen Veranlagungszeitraum aus rückblickend - ist im Jahr 2014 eine Besteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 vorzunehmen."

Dagegen hat die Bf. mit nachstehender Begründung einen Vorlageantrag gestellt:

Die vom Finanzamt zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vertretene Auslegung der Toleranzregel sei äußerst fragwürdig. Unbestrittenes Faktum sei, dass es in den Jahren 2010 bis 2013 zu keiner Inanspruchnahme der Toleranzgrenze gekommen sei. Die Umsätze in den Jahren 2010 und 2011 seien der Regelbesteuerung unterzogen und die jeweils sich ergebenden Zahllasten - die für das Unternehmen dieser Größenordnung nicht unbedeutlich gewesen seien - auch dankend angenommen worden.

Die Abfuhr der Umsatzsteuer sei weder infolge eines Regelbesteuerungsantrages noch auf Grund der Rechnungslegung erfolgt.

Der Eintritt in die Kleinunternehmerregelung sei daher erst ab dem Jahr 2012 erfolgt und es beginne ab diesem Jahr der fünfjährige Beobachtungszeitraum zu laufen.

Im Übrigen sei der Umsatzsteuerbescheid insofern inhaltlich vollkommen falsch, als die Umsatzsteuer von den Bruttoeinnahmen festgesetzt worden sei.

Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer erklärungsgemäß unter Inanspruchnahme der Toleranzregelung mit Null festzusetzen.

Sollte dem Beschwerdebegehren in dieser Form nicht entsprochen werden, würden folgende Anträge gestellt werden:

- Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2014 von den Nettoeinnahmen in Höhe von 31.728,72 Euro
- Abzug der Vorsteuern in Höhe von 1.311,21 Euro

Da sich die im Sinne der Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2010 ungerechtfertigterweise festgesetzte Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 5.066,69 Euro und die korrekt ermittelte Zahllast für das Jahr 2014 in Höhe von 5.034,53 Euro annähernd die Waage hielten, wäre dies ein weiteres Argument der Beschwerde aus verfahrensökonomischen Gründen statt zu geben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 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 Jahre 02, neuerliche Möglichkeit der Inanspruchnahme der Toleranzgrenze im Jahr 07) [vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 6 Abs. 1 Z 27, Anm. 34].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde im Streitpunkt der steuerfreien Behandlung der Umsätze unter Anwendung der Toleranzgrenze aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Bf. hat nach den - im Vorlageantrag unbestrittenen - Feststellungen in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung in den Jahren 2010 bis 2014 nachstehende Umsätze (netto) erzielt:

2010	33.679,94
2011	32.037,24
2012	26.438,57
2013	28.503,54
2014	31.728,72

Für die Beurteilung der allfälligen Steuerfreiheit der Umsätze des Streitjahres 2014 im Sinne der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist entscheidend, dass die Bf. bereits im Jahr 2010 die maßgebliche Umsatzgrenze für Kleinunternehmer - 30.000 Euro - im Rahmen der 15 %-igen Toleranzgrenze - 34.500 Euro - überschritten hat und damit der gesetzliche Anspruch auf neuerliche Berücksichtigung der Toleranzgrenze erst wieder im fünften Jahr nach dem Jahr 2010, somit im Jahr 2015 besteht. Demnach sind die im Jahr 2014 erzielten Umsätze in Höhe von 31.728,72 jedenfalls steuerpflichtig. An dieser Beurteilung vermag auch die Tatsache, dass die Umsätze des Jahres 2010 im rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 18. Mai 2012 dem Normalsteuersatz von 20 % unterworfen worden sind, nichts zu ändern, da die eingangs zitierte Gesetzesbestimmung nach dem eindeutigen Wortlaut nicht an der tatsächlichen, bescheidmäßigen Berücksichtigung der Toleranzgrenze im Sinne der steuerfreien Behandlung der Umsätze, sondern einzig und allein an der Umsatzhöhe anknüpft

(vgl. UFS 15.9.2008, RV/0051-L/08, wonach es nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf die Anwendung der Toleranzregelung, sondern nur auf die Umsatzhöhe ankommt).

Da bei Überschreitung der Umsatzgrenze sich 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 38.074,46 Euro antragsgemäß - wie auch in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 22. März 2016 zutreffend dargestellt - auf 31.728,72 Euro zu korrigieren.

Dem im Vorlageantrag als Eventualantrag begehrten Abzug von Vorsteuern in Höhe von 1.311,21 Euro konnte nach entsprechender Prüfung der diesbezüglichen Rechnungen insoweit nicht entsprochen werden, als unbestritten, Vorsteuern im Gesamtumfang von 149,02 Euro infolge mangelnder tatbestandsmäßiger Voraussetzungen im Sinne des § 12 UStG 1994 (Rechnungsausstellungsdatum 2015, Ausweis deutscher Umsatzsteuer, Kleinbetragsrechnung mit fehlender Steuersatzangabe und doppelte Inanspruchnahme - vgl. Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 21. September 2016 an die Bf. und Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2016) auszuscheiden waren. Somit waren abzugsfähige Vorsteuern in Höhe von 1.162,19 Euro zu berücksichtigen.

Dem Argument, der Beschwerde "aus verfahrensökonomischen Gründen statt zu geben, da sich die im Sinne der Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2010 ungerechtfertigterweise festgesetzte Umsatzsteuer-Zahllast in Höhe von 5.066,69 Euro und die korrekt ermittelte Zahllast für das Jahr 2014 in Höhe von 5.034,53 Euro annähernd die Waage halten," ist Nachstehendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 206 Abs. 1 lit. c BAO kann die Abgabenbehörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, wenn in einer Mehrheit von gleichgelagerten Fällen der behördliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Abgabe steht.

Abgesehen davon, dass dieser nach Ermessen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde bzw. der Verwaltungsgerichte (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 206, Tz 1) anzuwendende Tatbestand eine Mehrheit von gleichgelagerten Fällen voraussetzt, steht der behördliche Verwaltungsaufwand wohl keinesfalls außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Abgabe. Denn die für das Jahr 2014 festgesetzte Umsatzsteuerzahllast von 5.183,55 Euro ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut - "festzusetzende Abgabe" - wohl für sich allein zu betrachten und kann nicht, wie von der Bf. begehrt, mit der Umsatzsteuerzahllast des Jahres 2010 saldiert gesehen werden.

Zulässigkeit einer 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. Da zur gegenständlichen Rechtsfrage des Anspruches auf wiederholte Berücksichtigung der in § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 normierten Toleranzgrenze eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 30. September 2016