jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/6/24 2001/14/0181

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.06.2003

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1994 §17 Abs2 idF 1996/756;
UStG 1994 §17 Abs4;
UStG 1994 §18;
UStG 1994 §21 Abs1;
UStG 1994 §6 Abs1 Z27;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der T S in K, vertreten durch Dr. Dieter Beimrohr, Rechtsanwalt in 9900 Lienz, Rosengasse 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 20. Juli 2001, GZ. RV757/1-T7/01, betreffend Anträge auf Berechnung der Umsatzsteuer nach den vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) für die Jahre 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist als Schirennläuferin unternehmerisch tätig. Am 15. Dezember 2000 reichte sie erstmals als "Umsatzsteuererklärungen 1998 und 1999" betitelte Schreiben zusammen mit der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2000 beim Finanzamt ein und beantragte, ihre im Inland steuerpflichtigen Umsätze für die Jahre 1998 bis 2000 nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) zu berechnen. Begründend wurde ausgeführt und rechnerisch dargestellt, dass die "vereinbarten Nettoentgelte" erstmals im Voranmeldungszeitraum Oktober 2000 die "Umsatzgrenze von S 300.000,-- gemäß § 6 Abs 1 Ziff 27 UStG" überschritten hätten.

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2001 gab das Finanzamt dem Antrag auf Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten ab dem 1. Jänner 2001 statt, ohne über das Begehren auf rückwirkende Sollbesteuerung für 1998 bis 2000 abzusprechen. Begründend wurde ausgeführt, ein solcher Antrag könne nur für die Zukunft gestellt

werden und müsse daher vor Beginn des Veranlagungszeitraumes, für welchen der Wechsel der Besteuerungsart gewünscht werde, spätestens aber zum Termin der Abgabe der ersten Voranmeldung für diesen Veranlagungszeitraum eingebracht werden.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, aus den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes sei nicht zwingend abzuleiten, dass die erstmalige Inanspruchnahme des Wahlrechts gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 nur zu Beginn eines Veranlagungsjahres möglich sei. Ein Kleinunternehmer könne nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichte. Da "der zeitliche Anwendungsbereich (die zeitliche Anwendbarkeit) des UStG den Eintritt der grundsätzlichen Steuerpflicht dem Grunde nach voraussetzt", könne sich auch die Frage der Anwendbarkeit des § 17 Abs. 2 und Abs. 4 UStG 1994 erst dann stellen, wenn diese Umsatzgrenze erreicht sei. Jede Antragstellung bis zum Erreichen dieser Freigrenze müsse sohin noch rechtzeitig sein. Dementsprechend sei auch im Antrag vom 15. Dezember 2000 angemerkt, dass erstmals mit dem Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Oktober 2000 Umsatzsteuerpflicht eingetreten sei.

Mit Bescheid vom 30. März 2001 hob die Finanzlandesdirektion den mit Berufung bekämpften Bescheid des Finanzamtes gemäß § 299 Abs. 2 BAO auf, weil dem Bewilligungsbescheid kein entsprechender Antrag für 2001 zugrunde gelegen sei. Die Berufung wurde gemäß § 273 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 278 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

In der Folge erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit dem die Anträge auf Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten für die Jahre 1998 bis 2000 wegen verspäteter Antragstellung abgewiesen wurden. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1998 und 1999 als Kleinunternehmerin unecht steuerbefreit gewesen sei, ändere nichts am Erfordernis der fristgerechten Option. Aus § 6 Abs. 1 Z 27 in Verbindung mit § 6 Abs. 3 UStG 1994 könne nicht abgeleitet werden, dass die Berechnungsart gleichfalls bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides bzw. bis zum Erreichen der Umsatzgrenze von 300.000 S gewählt werden könne.

Auch gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie ausführte, dass von einem Wechsel der Besteuerungsart vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Steuerpflicht nicht ausgegangen werden könne. Sie habe auch keinen Antrag auf Wechsel der Besteuerungsart gestellt, sondern einen Antrag auf Berechnung der Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nach vereinbarten Entgelten. Die "erstmalige Umsatzsteuerpflicht seit Beginn" der unternehmerischen Tätigkeit sei - gleich, ob nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten berechnet - im Voranmeldungszeitraum Oktober 2000 eingetreten, sodass die Anträge rechtzeitig gestellt worden seien. Da die Frage der grundsätzlichen Umsatzsteuerpflicht der Frage der Anwendbarkeit des § 17 UStG 1994 vorgehe, könne sich die Frage der Anwendbarkeit des § 17 UStG 1994 erst dann stellen, wenn die Umsatzgrenze von 300.000 S erreicht sei. Daran ändere auch die Nichtbeachtung der Erklärungspflicht nach § 21 Abs. 6 UStG 1994 nichts. Für den Fall der Nichtbeachtung der Erklärungspflicht sehe lediglich § 51 FinStrG eine Strafsanktion vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass § 17 Abs. 2 UStG 1994 unter den im Beschwerdefall gegebenen Voraussetzungen grundsätzlich die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) vorsehe. Nach herrschender Lehre könne ein Antrag auf Wechsel von der Ist- auf die Sollbesteuerung nur für die Zukunft gestellt werden. Als Unternehmerin iSd § 17 Abs. 2 UStG 1994 hätte die Beschwerdeführerin demnach längstens bis zum Termin der Einreichung der jeweils ersten Umsatzsteuervoranmeldung für die Jahre 1998 bis 2000 einen Antrag auf Sollbesteuerung stellen müssen. Das Vorbringen, die Frage der Anwendbarkeit des § 17 UStG 1994 könne sich erst dann stellen, wenn die Umsatzgrenze gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 erreicht werde, könne der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil derartige Gestaltungsmöglichkeiten vom Gesetzgeber nicht vorgesehen seien. Eine Gestaltung der steuerlichen Tatbestände im Nachhinein sei nur in den ausdrücklich gesetzlich normierten Fällen zulässig (vgl. § 6 Abs. 3 UStG 1994) und könne nicht im Analogieschluss auf weitere Fälle ausgedehnt werden. Die Berechnung von Umsätzen setze grundsätzlich voraus, dass die ihr zu Grunde liegende Berechnungsmethode feststehe. Eine Überschreitung einer Wertgrenze könne erst dann festgestellt werden, wenn zuvor die Berechnungsmethode feststehe und die Berechnung nach der gewählten Methode vorgenommen worden sei. Eine etwaige Überschreitung der Umsatzgrenze von 300.000 S ergebe sich sohin unmittelbar aus der gewählten Berechnungsmethode. Die Verzichtserklärung nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 stelle lediglich auf die Besteuerung der erzielten Umsätze ab, nehme jedoch auf die Berechnung der der Umsatzsteuer

zu unterwerfenden Umsätze keinen Einfluss.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 17 Abs. 2 UStG 1994 in der ab dem 1. Jänner 1997

anzuwendenden Fassung, BGBl. Nr. 756/1996, lautet:

"Unternehmer,

1. die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht buchführungspflichtig sind, oder

2. deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter die §§ 21 und 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 fallen, in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre nicht mehr als 1,5 Millionen Schilling betragen hat,

haben die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung). Ist der Unternehmer nur hinsichtlich einzelner Betriebe nicht buchführungspflichtig, so erstreckt sich die Verpflichtung zur Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten gemäß Z 1 nur auf diese Betriebe.

Das Finanzamt hat auf Antrag zu gestatten, dass ein Unternehmer im Sinne der Z 1 und 2 die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinbarten Entgelten berechnet (Sollbesteuerung). Der Antrag kann auf einen von mehreren Betrieben desselben Unternehmers beschränkt werden."

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind 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 300.000 S nicht übersteigen.

Nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 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 Beschwerdeführerin bringt vor, dass die Frage der grundsätzlichen Umsatzsteuerpflicht der Frage der Anwendbarkeit der Regelungen des § 17 UStG vorangehe. Da noch kein Bescheid für die Kalenderjahre 1998 und 1999 ergangen sei, habe sie noch immer das Recht, auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG zu verzichten. Das Finanzamt enthalte ihr - ohne bescheidmäßigen Abspruch über die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung - "ganz selbstverständlich die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Ziff 27 UStG für die Kalenderjahre 1998 und 1999" vor.

Dieses Vorbringen übersieht, dass der angefochtene Bescheid die Beschwerdeführerin in keiner Weise in ihrem Recht verletzt, die Umsätze der Jahre 1998 und 1999 gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei zu behandeln oder auf diese Steuerfreiheit zu verzichten. Die Steuerfreiheit der Umsätze von Kleinunternehmern ergibt sich - ohne behördliches Zutun - unmittelbar aus der angeführten gesetzlichen Bestimmung. Auch hindert der angefochtene Bescheid die Beschwerdeführerin nicht daran, eine Verzichtserklärung im Sinne des § 6 Abs. 3 UStG 1994 abzugeben.

Die Beschwerdeführerin macht weiters geltend, dass die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sowohl nach vereinnahmten als auch nach vereinbarten Entgelten berechnet werden könne. Der Zeitpunkt, nach dem die Umsatzgrenze verpflichtend nur mehr nach einer bestimmten Berechnungsmethode berechnet werden könne, könne dabei nicht vor Eintritt der grundsätzlichen Steuerpflicht entweder nach der einen oder nach der anderen Berechnungsmethode liegen. Dies sei im gegenständlichen Fall der Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Oktober 2000. Diese Auffassung werde auch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1998, 98/14/0057, gestützt, in dem Folgendes ausgeführt werde:

"Die Steuerbefreiung stellt die in § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 normierte Rechtsfolge dar. Die Voraussetzungen der Rechtsfolge sind dabei zu prüfen, ohne die Rechtsfolge als Ergebnis vorwegzunehmen. Zu diesen Voraussetzungen gehört, dass die Umsätze die Grenze von 300.000 S nicht übersteigen. Für die Berechnung der Umsätze ist sohin nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen.

...

Der beschwerdeführende Präsident vertritt mit Kolacny/Mayer, UStG 1994, § 6 Anm. 39s, die Auffassung, die gesamten vereinbarten bzw. vereinnahmten Beträge einschließlich Umsatzsteuer rechneten auf die Grenze des

§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994. Das Gesetz spreche nämlich von Umsätzen der Kleinunternehmer und somit von steuerfreien Umsätzen. Dieses Vorbringen berücksichtigt allerdings nicht, dass die Frage nach der Einhaltung der maßgeblichen Umsatzgrenze - wie oben ausgeführt wird - vorrangig zu lösen ist; diese Einhaltung stellt nämlich die Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung als Kleinunternehmer dar."

Analog zu diesen Ausführungen - so die Beschwerdeführerin weiter - ergebe sich, dass entsprechend dem Vorrang der Normen, welche die Umsatzsteuerpflicht dem Grunde nach regeln, gegenüber nachgelagerten Normen, deren Anwendungsbereich auch von Parteiendispositionen abhängen würden, vorrangig die Frage des zeitlichen Eintritts der Umsatzsteuerpflicht und nicht vorrangig die Frage, nach welcher Methode die Umsätze zu berechnen seien, zu klären sei. Steuerpflicht trete ein, sobald nach beiden Berechnungsmethoden die maßgebliche Umsatzgrenze von 300.000 S erreicht sei. Erst ab diesem Zeitpunkt sei die Beschwerdeführerin in der Lage, über die Rechtsfolgen bei gegebener Steuerpflicht zu disponieren. Vorher sei sie dazu weder verpflichtet noch berechtigt, weil ihr zuvor beide Möglichkeiten auf Grund des Gesetzes zustünden. Eine rechtswirksame und notwendige Gestaltung sei erst ab dem Zeitpunkt des Eintritts der grundsätzlichen Steuerpflicht denkbar und könne daher erst ab diesem Zeitpunkt als verspätet oder rechtsunwirksam eingestuft werden.

Mit diesem Vorbringen kann die Beschwerdeführerin nichts für sich gewinnen. Gerade in dem angeführten Erkenntnis 98/14/0057, Slg. 7.322/F, wird dargelegt, dass die Voraussetzungen der Rechtsfolge des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zu prüfen sind, ohne die Rechtsfolge als Ergebnis vorweg zu nehmen. Für die Berechnung der Umsätze ist also nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen. Da die Steuerbefreiung die Rechtsfolge davon ist, dass die Umsätze 300.000 S nicht übersteigen, ist es für die Beurteilung, ob diese Grenze überschritten wird, geradezu zwingend, dass feststeht, nach welcher Berechnungsmethode die Umsätze ermittelt werden. Nach den allgemeinen Regelungen haben - wie dies die belangte Behörde richtig erkannt hat - Unternehmer, die wie die Beschwerdeführerin hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht buchführungspflichtig sind, die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung), sofern sie nicht beantragen, die Steuer nach vereinbarten Entgelten zu berechnen. Dass diese Option erst ab Überschreiten der Umsatzgrenze von 300.000 S ausgeübt werden könnte, ist eine von der Beschwerdeführerin vertretene Ansicht, die die Rechtsfolge des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 als Ergebnis vorwegnimmt.

Insgesamt verkennt die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen zur so genannten Kleinunternehmerregelung, dass die belangte Behörde im Instanzenzug nicht über das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 abzusprechen hatte, sondern über den Antrag, die Umsätze für die Streitjahre nach vereinbarten Entgelten zu berechnen.

Bis zu welchem Zeitpunkt ein entsprechender Antrag beim Finanzamt einzubringen ist, ist dem UStG 1994 explizit nicht zu entnehmen. Ein Wechsel der Besteuerungsart ist gemäß § 17 Abs. 4 letzter Satz leg.cit. nur zu Beginn eines Veranlagungszeitraumes möglich. Nach Abs. 4 zweiter Satz UStG 1994 hat der Unternehmer im Falle des Überganges von der Istbesteuerung zu der Sollbesteuerung die bereits früher bewirkten Umsätze, für die ein Entgelt noch nicht vereinnahmt wurde, als Umsatz für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zu versteuern. § 21 Abs. 1 leg.cit. bestimmt, dass der Unternehmer spätestens am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen hat, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat. § 18 leg.cit. verpflichtet den Unternehmer zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen - auf die jeweilige Besteuerungsart abgestellte - Aufzeichnungen zu führen. Die Zusammenschau dieser Bestimmungen erlaubt den Schluss, dass bereits für den ersten Voranmeldungszeitraum festzustehen hat, nach welcher Besteuerungsart vorzugehen ist, da der Unternehmer erst nach seiner Entscheidung, nach welchem System er die Besteuerung vornimmt, seine Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten ordnungsgemäß erfüllen kann (vgl. Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz 19942, S. 538, Ruppe, Umsatzsteuergesetz 19942, Tz. 26 zu § 17). Dass die belangte Behörde den erst mit Eingabe vom 15. Dezember 2000 gestellten Antrag, die Umsätze der Jahre 1998, 1999 und 2000 nach vereinbarten Entgelten zu berechnen, nicht Folge gegeben hat, kann nach dem Gesagten nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 24. Juni 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2001140181.X00

Im RIS seit

18.07.2003

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at