

Urteil vom 26. September 2019, V R 27/19 (V R 1/17)

Bemessung der Umsatzgrenze für Kleinunternehmer

ECLI:DE:BFH:2019:U.260919.VR27.19.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 28, UStG § 15 Abs 1a, UStG § 19 Abs 3, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 4, EStG § 12 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 136 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 176, EGRL 112/2006 Art 288, UStG § 2 Abs 1, UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 12. Juli 2016, Az: 5 K 1080/13

Leitsätze

Liefert der Unternehmer Gegenstände, für die er den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG nicht in Anspruch nehmen konnte, sind diese Lieferungen in die Bemessung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG nicht einzubeziehen. Dies gilt auch, wenn das Unternehmen erst durch die Veräußerungstätigkeit entsteht .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.07.2016 - 5 K 1080/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) gründete im August 2003 mit K eine GbR, deren Unternehmensgegenstand der Einzelhandel mit Angelsportartikeln war. Die GbR wurde im März 2008 aufgelöst. Der Kläger führte die Tätigkeit als Einzelunternehmen fort.
- 2 Im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass der Kläger bereits vor Gründung der GbR bei anderen Online-Plattformen registriert gewesen sei und über diese Umsatzgeschäfte abgeschlossen und dabei in den Streitjahren 2006 und 2007 Umsätze in Höhe von 25.278,79 € (2006) und 5.265,16 € (2007) ausgeführt habe.
- 3 Das FA erließ dementsprechend Umsatzsteuerbescheide für beide Streitjahre. Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg.
- 4 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 707 veröffentlichten Urteil des FG ist die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) nicht anzuwenden. Nehme ein Unternehmer eine Tätigkeit neu auf, sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres, also des Erstjahres, abzustellen, der 17.500 € nicht überschreiten dürfe. Der Umsatz im Erstjahr sei aufgrund einer Prognose, hilfsweise nach dem tatsächlichen Jahresumsatz im Erstjahr zu bestimmen. Die Sonderregelung für Anlagevermögen sei nicht anzuwenden, da es sich um Umlaufvermögen gehandelt habe. Dass es sich zunächst um Sammlerobjekte gehandelt haben soll, sei nicht von Bedeutung.
- 5 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Seine unternehmerische Tätigkeit habe bereits mit den ersten Vorbereitungshandlungen und damit bereits beim Erwerb und nicht erst mit der Veräußerung begonnen. Die

Sammlungsstücke hätten den Charakter als Anlagevermögen auch bei der Versilberung behalten. Die Umqualifizierung in Umlaufvermögen hätte einer Dokumentation bedurft. Zu entscheiden sei, ob es sich bei den Angelsportgeräten um Sammlungs- oder Gebrauchtgegenstände gehandelt habe. Der über viele Jahre hingezogene Erwerb von Angeln sei nicht als Nachweis einer Veräußerungsabsicht anzusehen.

- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG und die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 14.05.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.03.2013 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Der Kläger sei erstmals in 2006 unternehmerisch tätig gewesen, so dass er die dann allein maßgebliche Umsatzgrenze von 17.500 € überschritten habe. Der Kläger habe beim Erwerb der Angelsportgeräte noch nicht vorbereitend für eine spätere unternehmerische Tätigkeit gehandelt, da er diese aus privatem Interesse erworben habe.
- 9 Während des Revisionsverfahrens hat der Senat das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache B gemäß § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 251 Satz 1 der Zivilprozessordnung angeordnet und das Verfahren nach dem Ergehen des diese Rechtssache betreffenden EuGH-Urteils B vom 29.07.2019 - C-388/18 (EU:C:2019:642) zur Auslegung von Art. 288 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) wieder aufgenommen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Liefert der Unternehmer Gegenstände, für die er seiner Art nach den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG nicht in Anspruch nehmen konnte, sind diese Lieferungen in die Bemessung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG nicht einzubeziehen. Dies gilt dann, wenn das Unternehmen erst durch die Veräußerungstätigkeit entsteht.
- 11 1. Nach § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG ist Gesamtumsatz die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 abzüglich der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, Nr. 9 Buchst. b und Nr. 11 bis 28 UStG steuerfrei sind.
- 12 a) Steuerfrei ist gemäß § 4 Nr. 28 UStG insbesondere die Lieferung von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen ist. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 136 Buchst. b MwStSystRL.
- 13 b) Nicht abziehbar sind nach § 15 Abs. 1a UStG insbesondere die Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gilt. Der Vorsteuerausschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG beruht sowohl hinsichtlich der laufenden Aufwendungen als auch hinsichtlich der Erwerbskosten auf Art. 176 MwStSystRL (BFH-Urteil vom 21.05.2014 - V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914). Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Betriebsausgaben in der Form von Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern. Danach werden auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.
- 14 Gleiches gilt für Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG gilt. Dies erfasst die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
- 15 Dabei kommt es nach der Rechtsprechung allein darauf an, ob Aufwendungen vorliegen, die ihrer Art nach unter die

Abzugsverbote fallen, da die ertragsteuerrechtliche Bedeutung unerheblich ist (BFH-Urteil vom 02.07.2008 - XI R 60/06, BFHE 222, 112, BStBl II 2009, 167, Rz 21; vgl. auch Abschn. 15.6 Abs. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).

- 16** c) Unionsrechtlich beruht die Nichteinbeziehung von Lieferungen, die aufgrund eines Vorsteuerabzugsverbots steuerfrei sind, in die Bemessung der Umsatzgrenze bei der Kleinunternehmerregelung auf Art. 288 MwStSystRL. Danach setzt sich der maßgebliche Umsatz aus besteuerten Lieferungen und Dienstleistungen (Nr. 1) und bestimmten steuerfreien Umsätzen (Nrn. 2 bis 4) zusammen, zu denen aber nicht die nach Art. 136 Buchst. b MwStSystRL steuerfreien Umsätze gehören.
- 17** 2. Aus § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG und § 15 Abs. 1a UStG folgt, dass Lieferungen von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug aufgrund der Verweisung auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG oder auf § 12 Nr. 1 EStG dem Grunde nach nicht geltend gemacht werden kann, bei der Bestimmung des Gesamtumsatzes für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung auch dann nicht zu berücksichtigen sind, wenn die Unternehmereigenschaft erst durch die Veräußerungstätigkeit begründet wurde.
- 18** a) Es kommt nicht darauf an, ob diese Regelungen dem Vorsteuerabzug aus derartigen Aufwendungen bei den jeweiligen Leistungsbezügen konkret entgegenstanden. Denn die vorstehenden Regelungen gelten auch bei der Bestimmung des Gesamtumsatzes der Unternehmer, bei denen ein Vorsteuerabzug bereits an § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG und damit an der im Anschaffungsjahr anzuwendenden Kleinunternehmerregelung scheiterte.
- 19** Konnte z.B. der Unternehmer im Jahr des Erwerbs von Gegenständen zur Verwendung in der Fischerei den Vorsteuerabzug nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht in Anspruch nehmen, bleibt die Lieferung dieser Gegenstände in einem Folgejahr bei der Bemessung des Gesamtumsatzes in diesem Jahr ebenso außer Betracht wie bei einem Unternehmer, der im Erwerbsjahr nicht als Kleinunternehmer anzusehen war und dessen Vorsteuerabzug daher unmittelbar an § 15 Abs. 1a UStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG scheiterte.
- 20** b) Ist somit bei Anwendung von § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 28 UStG und § 15 Abs. 1a UStG nicht danach zu differenzieren, ob der Unternehmer im Erwerbsjahr Kleinunternehmer war oder der Regelbesteuerung unterlag, kommt es auch nicht darauf an, ob überhaupt eine Unternehmerstellung beim Erwerb vorlag. Denn die Anwendung dieser Vorschriften auf unternehmerische Lieferungen setzt nur voraus, dass für den gelieferten Gegenstand bei seinem Erwerb dem Grunde nach kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, ohne dass danach zu unterscheiden wäre, ob dies auf § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG oder auf § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG oder auf einer beim Erwerb fehlenden Unternehmerstellung, die erst bei der späteren Lieferung vorlag, beruht.
- 21** Jede andere Beurteilung würde zu Wertungswidersprüchen führen und den privaten Erwerber von Gegenständen zur Fischerei gegenüber unternehmerischen Erwerbern benachteiligen, obwohl beide Personengruppen bei der späteren Lieferung in derselben Weise als Unternehmer handeln. Eine Differenzierung nach der Unternehmerstellung beim Erwerb würde zu "ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteilen" zugunsten der Unternehmer führen, die bereits beim Erwerb Unternehmer waren. Ungerechtfertigte Wettbewerbsvorteile sind aber bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu vermeiden (EuGH-Urteil B, EU:C:2019:642, Rz 43).
- 22** 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Zwar ist nach den Feststellungen des FG und dem Vortrag der Beteiligten davon auszugehen, dass der Kläger die zunächst privat erworbenen Angelsportgeräte, für die dem Grunde nach das Abzugsverbot für Fischereiaufwendungen eingreift, in den Streitjahren in einem unternehmerischen Umfang geliefert hat. Das FG hat hierzu indes keine abschließenden Feststellungen getroffen, insbesondere zum Umfang derartigen Lieferungen und zur Frage, ob es sich dem Grunde nach um Aufwendungen handelte, die dem Grunde nach unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG oder § 12 Nr. 1 EStG fallen. Dies ist in einem zweiten Rechtsgang nachzuholen. Dabei muss sich das FG auch mit der Frage befassen, in welchem Jahr erstmals eine einzelunternehmerische Tätigkeit des Klägers vorlag.
- 23** Im Übrigen ist davon auszugehen, dass beim Erwerb der fraglichen Gegenstände keine mit Gewinnerzielungsabsicht i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG ausgeübte Tätigkeit (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914, Rz 20) vorlag.
- 24** 4. Auf die Frage des Zusammenwirkens von Kleinunternehmerregelung mit der Differenzbesteuerung (vgl. EuGH-Urteil B, EU:C:2019:642) kommt es somit nicht an.

25 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de