

4. Folgen der Anwendung der Kleinunternehmerregelung

4.1. Steuerbefreiung

Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung sind sämtliche Umsätze des Unternehmers **unecht steuerbefreit**. Das gilt auch für die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerung im Ganzen.⁴⁷

- **Beispiel**

Ein Arzt gibt im Jahr X1 seinen Betrieb auf. Er erzielt in diesem Jahr noch Umsätze aus Heilbehandlungen iHv € 150.000 und veräußert gegen Jahresende seine Patientenkartei an den Ordinationsnachfolger um einen Kaufpreis iHv € 50.000. Aus einer Wohnungsvermietung erzielt er zudem Vermietungsumsätze iHv € 15.000.

Die Umsätze aus Heilbehandlungen sind bereits gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG unecht steuerbefreit und als solches nicht in die Berechnung der Kleinunternehmergrenze mit einzubeziehen. Die Veräußerung einer Patientenkartei stellt eine sonstige Leistung dar, die nicht unter die unechte Steuerbefreiung für Heilbehandlungen fällt.⁴⁸ Es handelt sich somit grundsätzlich um eine steuerpflichtige Leistung. Da diese Leistung jedoch ein Hilfsgeschäft darstellt, ist der Umsatz iHv € 50.000 bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze ebenso nicht zu berücksichtigen (siehe dazu Kapitel 3.5.3.). Maßgeblich für die Umsatzgrenze sind im vorliegenden Fall daher ausschließlich die Vermietungsumsätze iHv € 15.000.

Da die Umsatzgrenze damit nicht überschritten ist, handelt es sich bei diesem Arzt im Jahr X1 um einen Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG. Als solcher ist er mit seinen gesamten Umsätzen unecht steuerbefreit. Daraus ergibt sich, dass neben den Umsätzen aus Heilbehandlungen auch die Umsätze aus der Vermietung sowie aus der Veräußerung der Patientenkartei unecht steuerbefreit sind. Dieses zunächst seltsam erscheinende Ergebnis kann dadurch gerechtfertigt werden, dass dem Arzt für sämtliche Kosten iZm dem Aufbau des Patientenstocks kein Vorsteuerabzug zugestanden ist und das nun veräußerte Wirtschaftsgut „Patientenkartei“ daher bereits mit Umsatzsteuer belastet ist.⁴⁹

Der Kleinunternehmer darf **keine Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer** stellen, da er diese ansonsten schuldet. Dasselbe gilt nach Ansicht des deutschen BFH für den Fall, dass in einer Kleinbetragsrechnung (bis € 400) das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag in einer Summe sowie der anzuwendende Steuersatz angegeben werden.⁵⁰ Erhält ein Kleinunternehmer eine Gutschrift mit gesondertem USt-Ausweis, so muss er dieser widersprechen. Wird eine mit USt ausgestellte Rechnung nicht berichtigt (bzw wird einer mit USt ausgestellten Gutschrift nicht widersprochen), so schuldet der Kleinunternehmer nach § 11 Abs 12 UStG diese USt kraft Rechnungslegung. Der Leistungsempfänger ist in so einem Fall nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.⁵¹

Stellt ein Kleinunternehmer eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis für eine Lieferung oder Leistung aus, die bereits in einem Zeitraum ausgeführt wurde, in dem der jetzige Kleinunternehmer noch der Regelbesteuerung unterlegen hat, so schadet diese **nachträgliche Rechnungsstellung** mit USt der Kleinunternehmerbefreiung nicht und es kommt auch zu keiner nochmaligen Steuerpflicht kraft Rechnungslegung.⁵²

⁴⁷ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Wien 2011, § 6 Rz 463.

⁴⁸ Vgl BFG 28.2.2014, RV/2100756/2012.

⁴⁹ Siehe *Gaedke/Huber-Wurzinger*, SWK 33/2017, 1390.

⁵⁰ Vgl BFH 25.9.2013, XI R 41/12.

⁵¹ Vgl zB EuGH 13.12.1989, *Genius Holding*, C-324/87; VwGH 25.2.1998, 97/14/0107 und 7.6.2005, 2001/14/0187 sowie UFS 21.3.2012, RV/2687-W/10.

⁵² Vgl *Gaedke/Tumpel*, SWK 14/15/2008, 456.

- **Beispiel**

Ein Unternehmer unterliegt im Jahr X1 der Regelbesteuerung und versteuert seine Umsätze gemäß § 17 Abs 1 UStG nach vereinnahmten Entgelten (Iststeuerer). Im Dezember des Jahres X1 führt er eine Leistung für ein vereinbartes Entgelt iHv € 48.000 aus. Im Jänner des Folgejahres stellt der Unternehmer dafür eine Rechnung wie folgt aus: netto € 40.000 zuzüglich 20 % USt in Höhe von € 8.000 ergibt einen Bruttobetrag iHv € 48.000. Das Entgelt wird im Februar X2 vereinnahmt. Im Jahr X2 sinken die übrigen Umsätze des Unternehmers unter die Kleinunternehmergrenze.

Da die fragliche Leistung bereits im Jahr X1 erbracht wurde, bleibt diese steuerpflichtig. Der Unternehmer hat die USt iHv € 8.000 im Jahr X2 zu entrichten. Der Umsatz ist bei der Berechnung der Kleinunternehmergrenze für das Jahr X2 aber nicht zu berücksichtigen. Im Jahr X2 unterliegt der Unternehmer daher der Kleinunternehmerregelung. Die erst im Jahr X2 erfolgte Rechnungsausstellung mit Ausweis der USt stellt für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Jahr X2 kein Problem dar.

Bei einem Unternehmer, der unter die Kleinunternehmerregelung fällt, kommt es in folgenden Fällen aber zu einer **Steuerpflicht**:

- Einfuhrumsatzsteuer für Waren, die in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt werden,
- Erwerbsteuer, wenn die Erwerbsschwelle überschritten oder auf die Anwendung dieser verzichtet wurde (siehe Punkt 9.5.),
- Umsatzsteuer, die iSd § 11 Abs 12 und 14 UStG kraft Rechnungslegung geschuldet wird,
- Umsatzsteuer, die iSd § 12 Abs 10 bis 12 UStG aufgrund einer Änderung der Verhältnisse geschuldet wird (siehe Punkt 6.3.),
- Umsatzsteuer, die iSd § 16 UStG aufgrund einer Änderung der Bemessungsgrundlage geschuldet wird (siehe Punkt 6.3.),
- Umsatzsteuerschuld, die iSd § 19 Abs 1 zweiter Satz, Abs 1a, 1b, 1c, 1d und 1e UStG auf den Kleinunternehmer als Leistungsempfänger übergegangen ist (siehe Punkt 8.2. sowie 9.4.).

Diese Umsatzsteuerbeträge sind vom Kleinunternehmer zu melden und zu entrichten.

Zudem kann es zu einer Umsatzsteuerpflicht kommen, wenn Lieferungen oder sonstige Leistungen in einem früheren Zeitraum ausgeführt wurden, in dem der Unternehmer der Regelbesteuerung unterlegen ist, die Steuerpflicht aber erst in einem Zeitraum entsteht, in der der Unternehmer der Kleinunternehmerregelung unterliegt (siehe dazu Abschnitt 6.1.1.).

4.2. Vorsteuerabzugsverbot

Der **Vorsteuerabzug** ist für unecht steuerbefreite Umsätze nach § 12 Abs 3 UStG **ausgeschlossen**. Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung steht daher grundsätzlich kein Vorsteuerabzug zu.

In der Literatur umstritten ist jedoch die Frage, ob ein **Vorsteuerabzug iZm Auslandsumsätzen** möglich ist. In dieser Diskussion werden hauptsächlich zwei Argumente gegeneinander vorgebracht: Einerseits wird angeführt, dass es sich bei der Kleinunternehmerbefreiung um eine persönliche Steuerbefreiung handelt, die nicht an die Art der einzelnen Umsätze anknüpft, weshalb der Vorsteuerabzug auch iZm Auslandsumsätzen zu verwehren sei.⁵³ Andererseits wird argumentiert, dass eine Versagung der inländischen Vorsteuern iZm im Ausland steuerbaren Umsätzen (da ein österreichischer

⁵³ So zB *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG, § 6 Abs 1 Z 27, Rz 27 oder *Blasina*, SWK 35/36/2003, S 869.

4. Folgen der Anwendung der Kleinunternehmerregelung

Kleinunternehmer im Ausland in der Regel keiner Kleinunternehmerregelung unterliegt) zu einem Wettbewerbsnachteil und auch zu einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes führt, weshalb für solche Umsätze auch ein Vorsteuerabzug zustehen müsste.⁵⁴

Da die Neutralität der Mehrwertsteuer zentraler Grundsatz des Mehrwertsteuersystems ist, überwiegt uE letzteres Argument. Ein Kleinunternehmer, der im Rahmen seiner grenzüberschreitenden Tätigkeit steuerbare Leistungen im Ausland erbringt, tritt insoweit mit anderen der Regelbesteuerung unterliegenden Unternehmen in Wettbewerb. Die Versagung des Vorsteuerabzugs iZm diesen Leistungen würde daher dazu führen, dass der Kleinunternehmer schlechter gestellt würde als seine ausländischen Konkurrenten. Dies widerspricht dem Gleichheitsgrundsatz und dem Neutralitätsgedanken des Unionsrechts. Die Ausführung von steuerpflichtigen Leistungen bei gleichzeitiger Versagung des Vorsteuerabzugs stellt auch einen Verstoß gegen das Nettoprinzip dar und ist daher uE mit dem Unionsrecht nicht vereinbar. In **systematischer Betrachtungsweise** müsste ein Vorsteuerabzug iZm Auslandsumsätzen daher zustehen.⁵⁵

Anmerkung

Nach Ansicht der Finanzverwaltung steht dem Kleinunternehmer auch iZm Auslandsumsätzen kein Vorsteuerabzug zu.⁵⁶ Nach dem Wortlaut des § 12 Abs 3 Z 3 UStG sind vom Vorsteuerabzug aber (nur) ausgeschlossen: „... die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden“. Danach wäre zu untersuchen, ob die Auslandsumsätze in Österreich steuerpflichtig wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden. Dies ist dann der Fall, wenn der Unternehmer unter Hinzurechnung der Auslandsumsätze einen Gesamtumsatz erzielt, der die Kleinunternehmergrenze überschreitet. Nur in so einem Fall könnte man auch bei formalistischer Interpretation des Wortlautes des UStG zu dem Ergebnis gelangen, dass die Vorsteuern iZm den Auslandsumsätzen nicht vom Abzugsverbot betroffen sind. Liegen die steuerbaren Umsätze gemeinsam mit den Auslandsumsätzen hingegen unter der Kleinunternehmergrenze, sind nach dem Wortlaut des UStG sämtliche Vorsteuern nicht abzugsfähig.⁵⁷ Nachdem auch die Regelung der MwStSyst-RL in dieser Frage nicht eindeutig ist, wird eine direkte Berufung auf das Unionsrecht schwierig sein. Eine eindeutige Klärung durch den VwGH oder EuGH bleibt daher abzuwarten.

• Beispiel

Ein Kleinunternehmer erzielt im KJ einen im Inland steuerbaren (Netto-)Umsatz von € 25.000. Zudem hat er nicht steuerbare Einkünfte aus der Erbringung von Beratungsleistungen im Ausland iHv € 15.000. Der Kleinunternehmer hat im KJ Vorsteuern iHv € 1.000. Davon sind € 800 dem inländischen Umsatz und € 200 dem ausländischen Umsatz zuzurechnen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung steht dem Kleinunternehmer kein Vorsteuerabzug zu. Da die Kleinunternehmergrenze unter Hinzurechnung der Auslandumsätze überschritten wäre, würde nach dem Wortlaut des UStG der Vorsteuerabzug aber für Vorsteuern iZm den Auslandsumsätzen (€ 200) zustehen. Vorsteuern iZm den im Inland unecht steuerbefreiten Umsätzen (€ 800) bleiben jedenfalls vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn

⁵⁴ So zB *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 6 Rz 678.

⁵⁵ GlA *Aumayr/Pfeiffer*, SWK 26/2012, S 1109 mit umfangreichen Verweisen auf Literatur und EuGH-Rechtsprechung.

⁵⁶ Siehe Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerialog 2015, BMF 22.10.2015, BMF-010219/0373-VI/4/2015.

⁵⁷ Diese Ansicht vertretend: *Reiner/Rief*, RdW 1995, 404.

auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht verzichtet wird. Auch in systematischer Betrachtungsweise müsste dem Neutralitätsgedanken der Umsatzsteuer folgend der Vorsteuerabzug iZm den Auslandsumsätzen zustehen.

5. Option zur Steuerpflicht

5.1. Verzichtserklärung

Nach § 6 Abs 3 UStG kann ein Kleinunternehmer gegenüber dem Finanzamt erklären, dass er auf die **Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung verzichtet**. Dies wird vor allem dann von Vorteil sein, wenn seine Kunden überwiegend vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer sind und die Steuerschuld daher auf die Leistungsempfänger übergewälzt werden kann.

Durch den Verzicht erlangt der Unternehmer – unter den allgemeinen Voraussetzungen – das Recht auf Vorsteuerabzug.

Der Verzicht hat **schriftlich und ausdrücklich** gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu erfolgen. Für die Verzichtserklärung ist das Formular U12 (siehe Anhang Formulare) vorgesehen, welches aber nicht zwingend zu verwenden ist; ein Schreiben mit entsprechendem Inhalt ist ausreichend. Die Übermittlung kann auch per Telefax oder über FinanzOnline erfolgen. Die Abgabe einer Steuererklärung für sich alleine genügt nicht.⁵⁸ Ebenso ist die Entrichtung der USt an das Finanzamt oder die Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis nicht ausreichend.⁵⁹ Die Erklärung ist ein Anbringen iSd § 85 BAO und gilt dann als eingebracht, wenn sie der Behörde tatsächlich zugekommen ist. Die Beweislast, dass die Verzichtserklärung beim Finanzamt eingelangt ist, trifft den Unternehmer.⁶⁰

Der Verzicht kann nach dem Wortlaut des UStG nur bis zur **Rechtskraft des Bescheides** erklärt werden. Rechtskräftig ist ein Bescheid, wenn er durch ordentliche Rechtsmittel nicht mehr anfechtbar ist. Wird das bereits rechtskräftige Verfahren gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen oder wird der Veranlagungsbescheid nach den §§ 299 ff BAO aufgehoben, ist ein Verzicht erneut möglich.⁶¹ Die Nachholung der Optionsausübung stellt aber per se keinen Wiederaufnahmegrund bzw. Aufhebungsgrund dar.⁶² Da ein Kleinunternehmer aber grundsätzlichlich von der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung befreit ist (siehe Punkt 10.1.), kommt es in vielen Fällen nicht zur Ausstellung eines Bescheides. In so einem Fall kann die Verzichtserklärung bis zum Ablauf der **Verjährungsfrist** eingebracht werden.⁶³

Bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides kann die Verzichtserklärung nach Rz 1020 UStR auch wieder **zurückgenommen** werden. Gleiches muss auch bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens gelten.⁶⁴

- **Beispiel**

Ein Unternehmer erzielt jährliche Umsätze von rund € 15.000. Der Umsatzsteuererklärung X1 legt er eine Verzichtserklärung bei.

⁵⁸ Vgl VwGH 2.8.1995, 93/13/0216. Anders in Deutschland, wo der Verzicht auch durch Abgabe einer entsprechenden Umsatzsteuererklärung konkludent erklärt werden kann. Bestehen jedoch Zweifel, hat das Finanzamt nach Ansicht des deutschen BFH den Kleinunternehmer zu fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen wolle (siehe dazu BFH 24.7.2013, XI R 31/12).

⁵⁹ Vgl VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187.

⁶⁰ Vgl *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 6 Rz 685.

⁶¹ Zum Verzicht im wiederaufgenommenen Verfahren siehe Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steueraldialog 2015, BMF 22.10.2015, BMF-010219/0373-VI/4/2015.

⁶² Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG, § 6 Abs 3 Rz 5.

⁶³ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Wien 2011, § 6 Rz 476.

⁶⁴ Vgl *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 6 Rz 686.