

Ertragsteuer

Der Ministerialentwurf zum Familienbonus Plus

Einordnung von Kryptowährungen –  
eine neverending story?

„Hat Geld ein Mascherl?“

Umsatzsteuer

Die zeitliche Zuordnung von Umsätzen  
bei Kleinunternehmern

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Unentgeltliche Mithilfe des Onkels  
beim Hausbau – keine Pflichtversicherung

# Die zeitliche Zuordnung von Umsätzen zur Ermittlung der Umsatzgrenze bei Kleinunternehmern

*Im Erk v 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0037, hat der VwGH ausgesprochen, dass die umsatzsteuerliche Behandlung einer Anzahlung (als leistungsbezogene Vorauszahlung) von den Verhältnissen des Jahres abhängt, für das die Anzahlung als Vorauszahlung geleistet wird. Dies entspricht der hA. In einem Beitrag<sup>1)</sup> wurde aus dem Erkenntnis allerdings geschlossen, dass Anzahlungen im Rahmen der Sollbesteuerung und generell Umsätze im Rahmen der Istbesteuerung für die Ermittlung der Umsatzgrenze gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht nach dem Zeitpunkt der Vereinnahmung, sondern nach dem Leistungszeitpunkt zu berücksichtigen seien. Nachfolgend wird dieser Ansicht entgegengetreten.*

§ 6 Abs 1 Z 27,  
§ 19 UStG

Umsatzsteuer;  
Kleinunternehmer;  
Umsatzgrenze;  
Istbesteuerung

SABINE KANDUTH-KRISTEN

## A. Ermittlung der Umsatzgrenze im Allgemeinen

Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum € 30.000,- nicht übersteigen. Zu den relevanten Umsätzen zählen Lieferungen und sonstige Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG sowie der Eigenverbrauch im Inland gem § 1 Abs 1 Z 2 UStG. Bei der Ermittlung der Umsatzgrenze bleiben nach der Rechtslage ab 1. 1. 2017 Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG steuerfrei sind,<sup>2)</sup> außer Ansatz. Zu berücksichtigen sind nach wie vor ua bestimmte Finanzumsätze sowie Lieferungen von Grundstücken iSd § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG, sofern keine Hilfsumsätze vorliegen, Umsätze aus Versicherungsverhältnissen uÄ iSd § 6 Abs 1 Z 9 lit c UStG und Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG. Seit 1. 1. 2017 wird damit den unionsrechtlichen Vorgaben Rechnung getragen<sup>3)</sup> und eine Vereinfachung für

jene Unternehmer erreicht, die neben ihrer grundsätzlich umsatzsteuerfreien Tätigkeit auch geringe, an sich steuerpflichtige Umsätze erzielen.<sup>4)</sup>

Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraums von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Wählt der Unternehmer gem § 20 Abs 1 UStG durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, so ist § 6 Abs 1 Z 27 UStG gem § 20 Abs 1 letzter Satz UStG nicht anzuwenden.

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., ist Steuerberaterin und Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

1) Vgl. Capelare/Schaunig, Die Berechnung der Kleinunternehmerumsätze bei Mindest-Istbesteuerung und Istbesteuerung, taxlex 2017, 307 ff. Ebenso Gaedke/Huber-Wurzinger, Der Kleinunternehmer im UStG, SWK-Spezial 2018, 21.

2) Rechtslage ab 1. 1. 2017, AbgÄG 2016 BGBl I 2016/117.

3) Zur Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht bis 31. 12. 2016 s ua Kanduth-Kristen/Heidenbauer, Die Ermittlung der Umsatzgrenze bei Kleinunternehmern im Lichte des Unionsrechts, taxlex 2014, 420 ff.

4) Vgl. RV 1352 BlgNR 25. GP zu Art 4 Z 1 lit c.

## B. Zeitliche Zuordnung der Umsätze

### 1. Bislang herrschende Auffassung

Für die zeitliche Zuordnung der Umsätze zu einem Veranlagungszeitraum ist nach bislang hA auf die Regelungen des § 19 UStG über den Zeitpunkt der **Entstehung der Steuerschuld** abzustellen.<sup>5)</sup> Es ist dabei von der für den Unternehmer geltenden Berechnungsmethode (Ist- oder Sollbesteuerung) auszugehen.<sup>6)</sup> Im Rahmen der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten ist für die zeitliche Erfassung des Umsatzes die Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung maßgebend (ggf mit Verschiebung um einen Kalendermonat nach Maßgabe der Rechnungslegung), iRd Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten der Zufluss des Entgelts.<sup>7)</sup>

#### Beispiel 1:

Ein Unternehmer stellt im Jahr 1 Rechnungen über ausgeführte Lieferungen/sonstige Leistungen (L&L) iHv € 42.000,- aus. Insgesamt vereinnahmt er im Jahr 1 € 27.600,-. Der Restbetrag von € 14.400,- wird im Jahr 2 vereinnahmt. Darüber hinaus werden im Jahr 2 Rechnungen über € 30.000,- für in diesem Jahr ausgeführte L&L ausgestellt und zur Gänze vereinnahmt. Bei Regelbesteuerung unterliegen die Umsätze dem Normalsteuersatz.

#### Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten:

Die Umsatzgrenze von € 30.000,- wird im Jahr 1 nicht überschritten (vereinnahmt: € 27.600,-, relevanter Betrag für die Ermittlung der Umsatzgrenze bei Anwendung des Normalsteuersatzes von 20%:<sup>8)</sup> € 23.000,-). Im Jahr 2 wird die Umsatzgrenze überschritten (vereinnahmt: € 44.400,-, relevanter Betrag für die Ermittlung der Umsatzgrenze € 37.000,-).

#### Besteuerung nach vereinbarten Entgelten:

Die Umsatzgrenze wird im Jahr 1 überschritten (Umsatzvolumen: € 42.000,-, relevanter Betrag: € 35.000,-). Im Jahr 2 wird die Umsatzgrenze hingegen nicht überschritten (relevanter Betrag: € 25.000,-).

Nach bislang überwiegender Ansicht in der Literatur<sup>9)</sup> sind die im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten im Jahr 2 für das Jahr 1 vereinnahmten Beträge in die Umsatzgrenze des Jahres 2 einzurechnen. Zur materiell-rechtlichen Behandlung s Kapitel C, Beispiel 5.

Bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten sind Anzahlungen für die Ermittlung der Umsatzgrenze ebenfalls nach Maßgabe des Zufließens zu erfassen (sog Mindest-Istbesteuerung). Eine Korrektur betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung der Anzahlungen ist hier jedoch vorzunehmen, wenn sich im Zeitpunkt der Leistungsausführung (auf die sich die Anzahlung bezieht) die Verhältnisse betreffend Anwendung/Nichtanwendung der Kleinunternehmerregelung geändert haben sollten.<sup>10)</sup>

#### Beispiel 2:

Ein Unternehmer, der seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten versteuert und bei Regelbesteuerung dem Normalsteuersatz unterliegt, führt im Jahr 1 L&L mit einem Umsatzvolumen von € 32.000,- aus, stellt diese in Rechnung und vereinnahmt Anzahlungen iHv € 10.000,- für L&L des Jahres 2. Er überschreitet im Jahr 1 die Umsatzgrenze (maßgeblicher Betrag: € 35.000,-) und unterliegt der Umsatzsteuer. Im Jahr 2 führt er L&L mit einem Umsatzvolumen von € 30.000,- aus, für die die Anzahlungen im Jahr 1 iHv € 10.000,- vereinnahmt wurden. Da er die Umsatzgrenze im Jahr 2 nicht überschreitet, unterliegt er – sollte er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht verzichten – der Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG. Die Anzahlungen des Jahres 1 für die Umsätze des Jahres 2 sind daher im Ergebnis steuerbefreit. An der Überschreitung der Umsatzgrenze des Jahres 1 ändert dies mE nichts.

Im Fall der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ergibt sich für die Ermittlung der Umsatzgrenze keine abweichende Lösung, wenn das Umsatzvolumen des Jahres 1 in diesem Jahr vereinnahmt wird.

Für problematisch halten *Mayr/Ungericht*<sup>11)</sup> diese Zuordnung dann, wenn eine einheitliche Leistung durch die Verrechnung einer Anzahlung im Sinne einer missbräuchlichen Praxis in mehrere Teile gespalten wird, um die Steuerfreiheit zu erlangen.

5) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 6 Rz 456, relativierend allerdings nunmehr in der 5. Auflage (2018); *Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 6 Rz 709 (Stand 1. 1. 2016, rdb.at); *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) § 6 Rz 672; *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, UStG (23. EL August 2009) § 6 Abs 1 Z 27 Rz 19.

6) Vgl *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>4</sup> (2014) § 6 Anm 74.

7) Gem § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen bei Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind; dieser Zeitpunkt kann sich durch eine Rechnungsausstellung nach Ablauf dieses Kalendermonats um einen Kalendermonat verschieben. Bei Istbesteuerung entsteht die Steuerschuld gem § 19 Abs 2 Z 1 lit b UStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

8) Nach der Rsp des VwGH (28. 10. 1998, 98/14/0057; 24. 6. 2003, 2001/14/0181) ist für die Berechnung der Umsätze iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen. Die Umsatzgrenze stellt somit auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab und ist als Nettobetrag zu werten.

9) Vgl *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) § 6 Rz 672; *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>4</sup> (2014) § 6 Anm 74; *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, UStG (23. EL August 2009) § 6 Abs 1 Z 27 Rz 19; *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 6 Rz 456, relativierend allerdings nunmehr in der 5. Auflage (2018).

10) Ebenso *Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 6 Rz 709 (Stand 1. 1. 2016, rdb.at); *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>4</sup> (2014) § 6 Anm 74.

11) Vgl *Mayr/Ungericht*, UStG<sup>4</sup> (2014) § 6 Anm 74.

## 2. Das VwGH-Erkenntnis v 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0037 ...

Im Erk v 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0037, hat der VwGH (im Einklang mit der hA) ausgesprochen, dass die umsatzsteuerliche Behandlung einer Anzahlung (als leistungsbezogene Vorauszahlung) von den Verhältnissen des Jahres abhängt, für das die Anzahlung als Vorauszahlung geleistet wird.<sup>12)</sup> IZm der Befreiung für Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG sei daher der Umsatz des Jahres relevant, für das die Anzahlung als Vorauszahlung geleistet wird.

Aus dem Erkenntnis schließen *Capelare/Schaunig*,<sup>13)</sup> dass nicht nur die steuerliche Behandlung der Anzahlung (ua im Hinblick auf die Anwendung einer Steuerbefreiung) von den Verhältnissen im Leistungsjahr abhängt, sondern dass auch bei der Berechnung des Umsatzes gem § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im Kontext der Kleinunternehmerregelung generell (auch bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) auf die tatsächlich bewirkten Umsätze und nicht auf die Entstehung der Steuerschuld abzustellen sei. Nach dieser Ansicht wäre Beispiel 2 so zu lösen, dass die Umsatzgrenze (unabhängig davon, ob die Umsätze nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten versteuert werden) in beiden Jahren nicht überschritten wird. *Capelare/Schaunig*<sup>14)</sup> halten aber zutreffend fest, dass sich der VwGH in dem Erkenntnis „nicht konkret mit der Frage der Berechnung der Kleinunternehmerjahresumsätze“ auseinandersetzen hatte, weil dies „im Kern nicht Streitgegenständlich“ war. Der VwGH hat sich folglich zur zeitlichen Zuordnung der Umsätze im Rahmen der Ermittlung der Umsatzgrenze nicht geäußert.<sup>15)</sup> Das BFG<sup>16)</sup> hat kürzlich im konkreten Fall des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entschieden, dass die im Jahr des Verzichts für das Vorjahr vereinnahmten Beträge aufgrund des Leistungszeitpunkts im Anwendungsbereich der Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG steuerfrei bleiben. Auch in diesem Fall war die Ermittlung der Umsatzgrenze (aufgrund des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gem § 6 Abs 3 UStG) nicht strittig, so dass sich das BFG dazu nicht äußerte.

## 3. ... erfordert keine Änderung der bislang herrschenden Auslegung

Dass für die Ermittlung der Umsätze im Kontext der Kleinunternehmerregelung auf das **Entstehen der Steuerschuld** iSd § 19 UStG (bei zunächst unterstellter umsatzsteuerlicher Behandlung ohne Anwendung der Kleinunternehmerregelung<sup>17)</sup> und unter Berücksichtigung der Vorschriften zu Soll-, Mindest-Ist- und Istbesteuerung) abzustellen ist, ergibt sich mE aus den allgemeinen Regelungen des UStG. § 20 Abs 1 UStG sieht vor, dass bei der Berechnung der Steuer in den Fällen des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 von der Summe der Umsätze auszugehen ist, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraums entstanden ist. Auch in § 6 Abs 1 Z 27 UStG wird auf die Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG *im Veranlagungszeitraum* abgestellt. Gem § 21 Abs 6 UStG sind Kleinunternehmer, deren

Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG *im Veranlagungszeitraum* € 30.000,- nicht übersteigen und die für den Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten haben, von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit.<sup>18)</sup> Die Zuordnung der Umsätze zum Veranlagungszeitraum erfolgt dabei entsprechend der Systematik des UStG nach den Regelungen des § 20 UStG iVm § 19 UStG nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.<sup>19)</sup> Gegenteiliges lässt sich mangels anderer Anordnung aus dem Gesetz mE nicht ableiten.<sup>20)</sup> Auch § 17 Abs 5 UStG zur Ermittlung des Gesamtumsatzes<sup>21)</sup> stützt letztlich diese Auslegung in Bezug auf die zeitliche Zuordnung, wiewohl der Gesamtumsatz iSd § 17 Abs 5 UStG inhaltlich aufgrund der Ausklammerung unecht steuerfreier Umsätze sowie der Geschäftsveräußerungen nicht identisch ist mit dem Begriff der Umsätze iSd § 1 Abs 1 und 2 UStG, wie er zB in § 21 Abs 2 oder 6 UStG verwendet wird.<sup>22)</sup> Letztendlich kann auch auf die Judikatur des VwGH<sup>23)</sup> zur Ermittlung der Umsatzgrenze iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG zurückgegriffen werden, wonach für die „Berechnung der Umsätze [...] von der Be-

12) Zum Vorsteuerabzug aus Anzahlungen s *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürger/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 12 Rz 68 (Stand 1. 1. 2016 rdb.at).

13) Vgl *Capelare/Schaunig*, in *taxlex* 2017, 307 ff. Ebenso *Gaeddel/Huber-Wurzinger*, in *SWK-Spezial* 2018, 21.

14) Vgl *Capelare/Schaunig*, in *taxlex* 2017, 308.

15) Obwohl nicht Streitgegenständlich hielt das BFG (25. 6. 2015, RV/5100868/2012) in der bekämpften Entscheidung dagegen – mE allerdings unzutreffend – fest: „Maßgeblich ist daher, ob die Entgelte für die im jeweiligen Veranlagungszeitraum ausgeführten Leistungen die Kleinunternehmergrenze überschreiten oder nicht.“ Der VwGH hat sich damit inhaltlich nicht auseinandergesetzt.

16) Vgl BFG 16. 5. 2017, RV/5100572/2013.

17) Vgl ua VwGH 28. 10. 1998, 98/14/0057; 24. 6. 2003, 2001/14/0181; UStR 2000 Rz 996.

18) Zu beachten ist, dass die Umsatzdefinition in § 21 Abs 6 UStG – wohl systematisch richtig – nicht an die mit dem AbgÄG 2016 BGBl I 2016/117 in § 6 Abs 1 Z 27 UStG vorgenommene Neudefinition angepasst wurde. Dies bedeutet, dass eine Steuererklärung abzugeben ist, wenn die bei der Ermittlung der Umsatzgrenze gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht zu berücksichtigenden steuerfreien Umsätze (zusammen mit den gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG befreiten Umsätzen, aber unter Ausklammerung der Umsätze aus Hilfgeschäften und Geschäftsveräußerungen) € 30.000,- überschreiten.

19) Auch bei Sollbesteuerung müssen die Leistungserbringung und die Entstehung der Steuerschuld nicht in denselben Veranlagungszeitraum fallen, weil eine verspätete Rechnungslegung eine Verschiebung der Steuerschuldentstehung bewirken kann.

20) Die deutsche Rechtslage weicht von der österreichischen Rechtslage maßgeblich ab, weil § 19 Abs 1 Satz 2 dUStG für die in Satz 1 genannten Umsatzgrenzen *generell* die Ermittlung nach vereinnahmten Entgelten anordnet. Der Gesamtumsatz für Zwecke des Abs 1 ist somit *stets* nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (s dazu auch Abschn 19.1 Abs 2 dUStAE), auch wenn der Unternehmer der Sollbesteuerung unterliegt (vgl *Schüler-Täsch* in *Sölch/Ringleb*, UStG [81. EL Oktober 2017] § 19 Rn 30).

21) Gem § 17 Abs 5 UStG ist bei der Sollbesteuerung von den steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen, bei der Istbesteuerung von den vereinnahmten Entgelten und den Umsätzen gem § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a UStG auszugehen, wenn die Anwendung einer Besteuerungsvorschrift vom Gesamtumsatz abhängt.

22) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>5</sup> (2018) § 17 Rz 57. Der Regelung wird im Kontext der §§ 14 und 17 UStG Bedeutung beigemessen.

23) VwGH 28. 10. 1998, 98/14/0057.

steuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen [ist].“ Dies betrifft mE nicht nur die Errechnung der „Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht“, sondern auch die zeitliche Zuordnung der Umsätze zum Veranlagungszeitraum. Dass der VwGH für die Ermittlung der Umsatzgrenze von der anzuwendenden Besteuerungsart (Soll- oder Istbesteuerung) ausgeht, ist dem Erk v 24. 6. 2003<sup>24)</sup> eindeutig zu entnehmen. Auch das BMF vertrat in einem Erlass aus dem Jahr 1994 ausdrücklich diese Ansicht.<sup>25)</sup> Zu guter Letzt sprechen Praktikabilitätsgründe für diese Auslegung, da bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten anderenfalls parallel eine Umsatzgröße nach den Regelungen der Sollbesteuerung ermittelt und (zur Überprüfbarkeit der Umsatzgrenze im Rahmen der Veranlagung) in der Steuererklärung angegeben werden müsste.

Die Zuordnung nach Maßgabe des Entstehens der Steuerpflicht gilt auch für die Behandlung von **Anzahlungen** im Rahmen der Mindest-Istbesteuerung. Zu unterscheiden ist hier mE zwischen der umsatzsteuerlichen Erfassung der Anzahlung (im Zeitpunkt der Vereinnahmung) und deren konkreter steuerlicher Behandlung (nach dem Zeitpunkt der Leistungserbringung). Der Zeitpunkt der Vereinnahmung ist mE relevant für die Ermittlung der Umsatzhöhe im Jahr der Vereinnahmung. Die konkrete Besteuerung der Anzahlung hängt in der Folge allerdings von den Verhältnissen des Jahres ab, in dem die Leistungserbringung erfolgt (s dazu Beispiel 2).

Eine nach Ablauf des Veranlagungszeitraums eintretende **Änderung der Bemessungsgrundlage** iSd § 16 UStG wirkt ex nunc und hat keine rückwirkende Auswirkung auf die Umsatzhöhe des abgeschlossenen Veranlagungszeitraums.<sup>26)</sup>

### Beispiel 3:

Ein Unternehmer stellt im Jahr 1 Rechnungen über ausgeführte L&L iHv € 60.000,- aus. Insgesamt vereinnahmt er im Jahr 1 € 30.000,-. Anfang des Jahres 2 stellt sich heraus, dass der Restbetrag von € 30.000,- uneinbringlich ist. Bei Regelbesteuerung unterliegen die Umsätze dem Normalsteuersatz.

#### Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten:

Maßgeblich für die Ermittlung der Umsatzgrenze im Jahr 1 sind die in diesem Jahr vereinnahmten Entgelte. Die Umsatzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG wird nicht überschritten, die Kleinunternehmerregelung ist anwendbar.

#### Besteuerung nach vereinbarten Entgelten:

Bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten wird die Umsatzgrenze im Jahr 1 überschritten, die Kleinunternehmerregelung ist nicht anwendbar. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die noch nicht vereinnahmten Entgelte uneinbringlich sind und damit eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG eintritt. Diese ist nämlich nicht rückwirkend, sondern erst im Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen.

## C. Steuerliche Behandlung der Umsätze

Wie oben ausgeführt ist zwischen der zeitlichen Zuordnung für Zwecke der Ermittlung der Umsatzgrenze und der konkreten steuerlichen Behandlung der Umsätze in materiell-rechtlicher Hinsicht zu unterscheiden.

In Bezug auf Anzahlungen im Rahmen der Sollbesteuerung wird wie oben dargestellt die Ansicht vertreten, dass sich – wie auch vom VwGH vertreten – die Besteuerung der Anzahlungen nach dem Zeitpunkt der Leistung richtet (s dazu Beispiel 2).

### Beispiel 4:

Ein Unternehmer vereinnahmt im Jahr 1 Anzahlungen iHv € 30.000,-; es werden in diesem Jahr noch keine L&L ausgeführt. Im Jahr 2 führt er L&L mit einem Umsatzvolumen von € 300.000,- aus, für die ua auch die Anzahlungen im Jahr 1 vereinnahmt wurden. Bei Regelbesteuerung unterliegen die Umsätze dem Normalsteuersatz.

In diesem Fall wird die Umsatzgrenze im Jahr 1 sowohl bei Besteuerung nach vereinnahmten als auch bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten nicht überschritten (Umsatz: € 25.000,- [€ 30.000,- / 1,2]). Im Jahr 2 wird die Umsatzgrenze von € 30.000,- hingegen überschritten. Die Anzahlungen des Jahres 1 sind aufgrund der Leistungserbringung im Jahr 2 im Ergebnis steuerpflichtig.

In der Literatur finden sich hingegen nur in Einzelfällen Aussagen zur konkreten Behandlung von nach dem Jahr der Leistungserbringung erfolgenden Zahlungen bei Istbesteuerung im Fall des Wechsels in den und aus dem Kleinunternehmerstatus. Nach diesen Aussagen<sup>27)</sup> sind die im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten im Folgejahr für Leistungen im vorangehenden Jahr vereinnahmten Beträge nicht nur in die Umsatzgrenze des Folgejahres einzurechnen, sondern auch dem Besteuerungsregime des Folgejahres zu unterwerfen.<sup>28)</sup>

Das BFG<sup>29)</sup> hat hingegen kürzlich im Fall des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entschieden, dass die im Jahr des Verzichts für das Vorjahr vereinnahmten Beträge aufgrund des Leistungszeitpunkts im Anwendungsbereich der Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG steuerfrei bleiben.<sup>30)</sup>

24) VwGH 24. 6. 2003, 2001/14/0181.

25) Vgl BMF-Erlass v 21. 1. 1994, 09 0618/1-IV/9/93 AÖF 1994/87. In Bezug auf den Nichtabzug der Umsatzsteuer bei der Ermittlung der Umsatzgrenze ist dieser Erlass allerdings durch die VwGH-Rsp überholt.

26) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>5</sup> (2018) § 6 Rz 459.

27) Vgl *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) § 6 Rz 681; *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, UStG (23. EL August 2009) § 6 Abs 1 Z 27 Rz 19.

28) Dies gilt bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auch für Anzahlungen, die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmt werden.

29) Vgl BFG 16. 5. 2017, RV/5100572/2013.

30) Dies entspricht der deutschen Verwaltungspraxis zum Wechsel zwischen Kleinunternehmerregelung gem § 19 Abs 1 dUStG und Regelbesteuerung (s Abschn 19.5 dUStAE).

### Beispiel 5 (Fortsetzung zu Beispiel 1 – Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten):

Ein Unternehmer stellt im Jahr 1 Rechnungen über ausgeführte L&L iHv € 42.000,- aus. Insgesamt vereinnahmt er im Jahr 1 € 27.600,-. Der Restbetrag von € 14.400,- wird im Jahr 2 vereinnahmt. Darüber hinaus werden im Jahr 2 Rechnungen über € 30.000,- für ausgeführte L&L ausgestellt und zur Gänze vereinnahmt. Bei Regelbesteuerung unterliegen die Umsätze dem Normalsteuersatz.

#### Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten:

Maßgeblich für die Ermittlung der Umsatzgrenze im Jahr 1 sind die in diesem Jahr vereinnahmten Entgelte. Die Umsatzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG wird nicht überschritten (s Beispiel 1), die Kleinunternehmerregelung ist anwendbar. Im Folgejahr wird die Umsatzgrenze überschritten. Der für das Jahr 1 vereinnahmte Restbetrag zählt zur Umsatzgrenze des Jahres 2.<sup>31)</sup> Dennoch bleiben die in diesem Jahr für das Jahr 1 vereinnahm-

ten (Rest-)Entgelte im Hinblick auf die Befreiung im Zeitraum der Leistungserbringung steuerfrei.<sup>32)</sup> Auf die Ermittlung der Umsatzgrenze im Jahr 1 hat dies mE keinen Einfluss.

Für die Lösung spricht, dass sich die materiell-rechtliche Behandlung der vereinnahmten Entgelte im Anwendungsbereich der Istbesteuerung nach hA nach dem Zeitpunkt der Leistung richtet.<sup>33)</sup> Dies entspricht auch der Behandlung von Anzahlungen im Rahmen der Mindest-Istbesteuerung. Auf die Ermittlung der Umsatzgrenze gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG im Jahr der Leistung hat dies jedoch mE keinen Einfluss.

31) Auch in Deutschland werden (bei genereller Ermittlung der Umsatzgrenze nach vereinnahmten Entgelten) die für das Vorjahr vereinnahmten Entgelte dem Umsatz des laufenden Jahres zugerechnet (vgl. *Schüler-Täsch* in *Sölch/Ringleb*, UStG [81. EL Oktober 2017] § 19 Rn 30).

32) Vgl. BFG 16. 5. 2017, RV/5100572/2013.

33) Vgl. *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>5</sup> (2018) § 19 Rz 122.

#### SCHLUSSTRICH

*Für die Ermittlung der Umsatzgrenze gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG ist auf die Regelungen zur Entstehung der Steuerschuld gem § 19 UStG bei gedachter Regelbesteuerung abzustellen. Bei Istbesteuerung ist die Vereinnahmung der Entgelte, bei Sollbesteuerung die Leistungserbringung (ggf. Verschieben um einen Kalendermonat nach Maßgabe der Rechnungslegung) ausschlag-*

*gebend. Anzahlungen sind im Rahmen der Mindest-Istbesteuerung im Zeitpunkt der Vereinnahmung zu erfassen und für die Ermittlung der Umsatzgrenze zu berücksichtigen. Die konkrete steuerliche Behandlung richtet sich allerdings nach dem Leistungszeitpunkt, so dass sich bei Änderung des Kleinunternehmerstatus ein Korrekturerfordernis ergeben kann.*