

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Umsatzsteuerbefreiung bei Lieferung von Impfstoffen
Fragen und Antworten zum Zweckzuschussgesetz
Beschwerdezinsen in der Umsatzsteuer
BEFIT: Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert

Einkommensteuer

Behandlung von Umsatzersatz und Ausfallsbonus
Steuerfreier Grundstückstausch bei Baulandumlegung

Registrierkassen

Neue Prüfoptionen für die Finanz

Empfängerbenennung

Sorgfaltsmaßstab in der Baubranche

Rechtsprechung

VwGH-Judikatur aus dem März 2021

COVID-19

Steuerliche Behandlung von Umsatzerersatz und Ausfallsbonus

Die COVID-19-Hilfsmaßnahmen im Rahmen der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung und der Pauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG

ANDREAS KAMPITSCH / SABINE KANDUTH-KRISTEN*)



Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Krise für Unternehmen werden vom österreichischen Staat mit unterschiedlichen Instrumenten kompensiert. Die meisten dieser Instrumente sind aufgrund von § 124b Z 348 EStG ertragsteuerfrei; allenfalls erfolgt eine (ertragsteuerliche) Kürzung der mit der entsprechenden Förderung verbundenen Betriebsausgaben. Umsatzsteuerlich handelt es sich jeweils um nicht steuerbare echte Zuschüsse. Eine wesentliche Ausnahme von diesem Grundsatz bilden der Lockdown-Umsatzerersatz und der Ausfallsbonus. Diese sind zwar mangels Leistungsaustauschs als echte Zuschüsse ebenfalls nicht umsatzsteuerbar, allerdings von der Steuerfreiheit gemäß § 124b Z 348 EStG ausdrücklich ausgenommen. In Kombination mit der Kleinunternehmerpauschalierung in der (nur) für die Veranlagung 2020 geltenden Fassung führt dies – nach dem Wortlaut des Gesetzes – auch zur Einkommensteuerfreiheit dieser Zuschüsse.

1. Kurzübersicht über Hilfen für von COVID-19-Maßnahmen betroffene Unternehmen

Unter dem Eindruck der sogenannten „zweiten Welle“ der derzeit grassierenden COVID-19-Pandemie erfolgte im November die Schließung vieler österreichischer Unternehmen (sogenannter „zweiter Lockdown“),¹⁾ insbesondere der Gastronomie. Während für die Phase des sogenannten „ersten Lockdowns“ und danach die Unterstützung von Unternehmen im Wesentlichen auf die eigenen Lebenshaltungskosten (mittels Härtefallfonds) bzw auf die Unterstützung bei der Tragung der Personal- (Kurzarbeit) bzw sonstigen Fixkosten (Fixkostenzuschuss) beschränkt blieb, wurden zur Abfederung des zweiten Lockdowns ua auch Umsätze der von den Maßnahmen direkt betroffenen Unternehmen ersetzt („Umsatzerersatz“). Im Rahmen der Verlängerung des zweiten Lockdowns wurde dieser Umsatzerersatz um den „Ausfallsbonus“ (für all jene Unternehmen, die in einem Kalendermonat im Zeitraum November 2020 bis Juni 2021 einen Umsatzausfall von mindestens 40 % erleiden, ohne direkt von den Einschränkungen betroffen zu sein) bzw den Lockdown-Umsatzerersatz II für vom Lockdown indirekt erheblich betroffene Unternehmen ergänzt.²⁾ All diesen Maßnahmen ist gemein, dass nicht bloß Kosten, sondern (zumindest teilweise) auch³⁾ entgangene Umsätze ersetzt werden.

*) Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST, siehe www.forschungsgruppe-steuerlehre.de). Mag. Andreas Kampitsch, LL.M., StB ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an derselben Abteilung.

1) Die Schließung – verbunden mit Ausgangsregelungen – erfolgte durch die COVID-19-Notmaßnahmenverordnung (COVID-19-NotMV), BGBl II 2020/479, und wurde in der Folge durch mehrere Verordnungen verlängert (und teilweise wieder gelockert).

2) Rechtsgrundlage für diese Unterstützungsmaßnahmen bilden §§ 2 Abs 2 Z 7 und 3b ABBAG-Gesetz, BGBl I 2014/51, und die hierzu ergangenen Verordnungen, zB BGBl II 2020/567 (Lockdown-Umsatzerersatz für November 2020). Auf eine vollständige Aufzählung aller Rechtsgrundlagen wird an dieser Stelle verzichtet.

3) Der Ausfallsbonus besteht zu einem Teil aus einem „Bonus“, der entgangene Umsätze ersetzt, und (fakultativ) aus einem Teil, der einen Vorgriff auf den Fixkostenzuschuss II (Vorschuss FKZ 800.000) darstellt.

2. Steuerliche Behandlung

Einkommensteuerlich wurden die genannten Maßnahmen mit dem 3. COVID-19-Gesetz, BGBl I 2020/23, in § 124b Z 348 EStG steuerfrei gestellt (eine Ausnahme hiervon bildet die Corona-Kurzarbeit, diese ist ohnehin gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit d EStG als Beihilfe nach dem AMSG steuerbefreit).⁴⁾ Verbunden mit dieser Steuerbefreiung ist jedoch gemäß § 20 Abs 2 EStG (bzw für Körperschaften gemäß § 12 Abs 2 KStG) der Nichtabzug der korrespondierenden Betriebsausgaben.⁵⁾ Nicht sachgerecht erschien dem Gesetzgeber allerdings, dass Beihilfen, die zum Ersatz von Umsätzen (wie der Umsatzersatz und der Ausfallsbonus) gewährt werden, ebenfalls der Steuerbefreiung unterliegen sollten.⁶⁾ Entsprechend wurde mit Art I Z 12 COVID-19-StMG⁷⁾ in § 124b Z 348 lit b und c EStG klargestellt, dass „Umsatzersätze [...] wie real erzielte Umsätze stets als (Betriebs-)Einnahme erfasst werden“. ⁸⁾ Die Befreiung gemäß § 124b Z 348 EStG ist daher auf jene Maßnahmen, die entgehende Umsätze ersetzen, nicht anzuwenden. Diese wären folglich als Betriebseinnahmen anzusetzen. Umsatzsteuerlich sind die Maßnahmen zum Ersatz entgehender Umsätze allerdings mangels Gegenleistung echte Zuschüsse und daher nicht steuerbar.⁹⁾

3. Konsequenzen für Kleinunternehmer

3.1. Umsatzsteuer: kein Einfluss auf die Kleinunternehmergrenze

Anders als „echte“ Umsätze, denen ein Leistungsaustausch zugrunde liegt, ist der staatlich gewährte Ersatz für entgehende Umsätze (in welcher Form auch immer) nicht für die Berechnung der Kleinunternehmergrenze heranzuziehen.¹⁰⁾ Das bedeutet, dass für jene Unternehmer, die 2020 aufgrund der verschiedenen mit den Lockdowns verbundenen Einschränkungen zeitweise keine echten Umsätze erzielten und somit für das Jahr 2020 unter die relevante Umsatzgrenze fallen (für 2020: 35.000 Euro), plötzlich die Kleinunternehmerregelung anwendbar wäre. Um hier negative Konsequenzen (zB Vorsteuerberichtigungen gemäß § 12 Abs 10 UStG) zu vermeiden, müsste der Unternehmer auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten (§ 6 Abs 3 UStG), wäre allerdings für fünf Kalenderjahre an diesen Verzicht gebunden. Diese Konsequenz wurde – soweit ersichtlich – bislang noch nicht problematisiert.

⁴⁾ Für einen Überblick über die steuerliche Behandlung unterschiedlicher COVID-19-Hilfsmaßnahmen siehe zB *Oberndorfer*, Die ertragsteuerliche Behandlung ausgewählter COVID-19-Förderungen, SWK 5/2021, 347.

⁵⁾ Keine Kürzung der Betriebsausgaben erfolgt hingegen mangels unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den steuerfreien Einnahmen und etwaigen Betriebsausgaben bei erhaltenen Zahlungen aus dem Härtefallfonds: *Komarek/Stückler/Geringer*, Steuerliche Behandlung von Zuschüssen aus dem Härtefallfonds, SWK 12/2020, 612 (615), bzw Rz 313d EStR idF Wartungserlass 2021.

⁶⁾ Dies wäre aufgrund der ursprünglichen Formulierung des § 124b Z 348 EStG zumindest im Raum geblieben (vgl das Interview mit *Hohenwarter-Mayr*, „Das Steuerrecht trifft jeden von uns“, BFGjournal 2020, 431).

⁷⁾ COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, BGBl I 2021/3.

⁸⁾ So die Begründung im Initiativantrag zum COVID-19-StMG: IA 1109/A 27. GP, 20.

⁹⁾ Dem *BMF*, Aktuelle Informationen zum Lockdown-Umsatzersatz (Stand 20. 1. 2021) Pkt 1.56 (abrufbar unter https://www.umsatzersatz.at/wp-content/uploads/2021/01/Informationen-zum-Umsatzersatz_20210120-1.pdf), bzw *BMF*, Aktuelle Informationen zum Lockdown-Umsatzersatz II für indirekt erheblich betroffene Unternehmen (Stand 19. 2. 2021) Pkt 1.38 (abrufbar unter <https://www.umsatzersatz.at/wp-content/uploads/2021/02/Informationen-zum-Lockdown-Umsatzersatz-II-4.pdf>) zufolge „besteht [...] keine USt-Pflicht“. Deutlicher wird das *BMF*, Informationen zum Ausfallsbonus (Stand 12. 4. 2021) Pkt 1.29 (abrufbar unter <https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:d71ced22-808d-4e1e-beca-832e9cf8ecca/Informationen%20zum%20Ausfallsbonus.pdf>): „Der Ausfallsbonus unterliegt nicht der Umsatzsteuer, weil er mangels Leistungsaustausch [sic] einen nicht steuerbaren (echten) Zuschuss darstellt.“ (Zugriff jeweils am 19. 4. 2021). Vgl allgemein Rz 26 UStR.

¹⁰⁾ Für die Berechnung der Umsatzgrenze sind nur Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und Abs 2 UStG heranzuziehen (Rz 995 UStR); mangels Umsatzcharakters des Umsatzersatzes/Ausfallsbonus sind diese bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze daher unmaßgeblich.

3.2. Einkommensteuer

3.2.1. Steuerfreiheit des Umsatzersatzes/Ausfallsbonus für Kleinunternehmer im Jahr 2020

Die mit StRefG 2020¹¹⁾ eingeführte – und aufgrund von Änderungen mit COVID-19-StMG nur für das Veranlagungsjahr 2020 in dieser Form anwendbare – Kleinunternehmerpauschalierung (§ 17 Abs 3a EStG) ermöglicht im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine im Vergleich zur Basispauschalierung gemäß § 17 Abs 1 EStG vereinfachte Pauschalierung. Neben höheren pauschal ermittelten Betriebsausgaben sind lediglich Beiträge gemäß § 4 Abs 4 Z 1 EStG (Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung) zum Abzug zugelassen.

Eine Voraussetzung für die Anwendung der Pauschalierung für das Veranlagungsjahr 2020 ist, dass die im Veranlagungsjahr erzielten Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG zuzüglich Umsätze aus im Ausland ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht mehr als 35.000 Euro betragen (§ 17 Abs 3a Z 2 EStG). Hier ist zu beachten, dass die Grenze iHv 35.000 Euro zwar betraglich auf den ersten Blick mit der Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG ident ist, die Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung jedoch völlig unabhängig von der Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung des UStG ist.¹²⁾ Aufgrund der Tatsache, dass Umsatzersätze keine Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG darstellen,¹³⁾ ist daher die Kleinunternehmerpauschalierung im Jahr 2020 auch dann anwendbar, wenn unter Einbezug allenfalls erhaltener Umsatzersätze Einnahmen von mehr als 35.000 Euro erzielt würden.¹⁴⁾

Darüber hinaus ist jedoch zu beachten, dass – anders als § 17 Abs 1 EStG – bei der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG für 2020 nicht bloß die Betriebsausgaben pauschaliert werden, sondern überhaupt der Gewinn eigenständig definiert wird (§ 17 Abs 3a Z 3 EStG idF StRefG 2020): „Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß Z 2 und den gemäß Z 4 pauschal ermittelten Betriebsausgaben.“

Durch diese Definition des Gewinns als Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebseinnahmen aus Umsätzen gemäß § 17 Abs 3a Z 2 EStG und den pauschal ermittelten Betriebsausgaben ergibt sich die Konsequenz, dass jene (einkommensteuerlichen) Betriebseinnahmen, die keine Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG bilden, bei der Ermittlung des Gewinns außer Ansatz bleiben.¹⁵⁾ Dies gilt neben Schadenersatzzahlungen und Versicherungsentschädigungen zB auch für nicht umsatzsteuerbare Folgerechtsvergütungen gemäß § 16b UrhG¹⁶⁾ und die Reprografie- sowie Speichermedienvergütung gemäß § 42b UrhG.¹⁷⁾ Diese Problematik hat der Gesetzgeber zwar erkannt,¹⁸⁾ sie jedoch erst mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2021 (durch eine vollständige Neufassung des § 17 Abs 3a Z 2 bis 4 EStG) beseitigt (§ 124b Z 366 EStG). Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch der Umsatzeratz und der Ausfallsbonus im Rahmen der Veranlagung 2020 und bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG außer Ansatz bleiben, dh gleichermaßen steuerfrei belassen werden können.¹⁹⁾ An dieser Stelle darf noch darauf hingewiesen werden, dass, selbst wenn der

¹¹⁾ Steuerreformgesetz 2020, BGBl I 2019/103.

¹²⁾ Jakom/Peyerl, EStG¹³ (2020) § 17 Rz 30. Deckungsgleichheit besteht in Bezug auf die Umsatzgrenzen allerdings nicht, weil im Rahmen des § 17 Abs 3a EStG ua nur jene Umsätze zu betrachten sind, die zu Einkünften führen, die der Pauschalierung zugänglich sind (siehe auch Rz 4139b EStR idF Wartungserlass 2021).

¹³⁾ Siehe dazu bereits Pkt 2.

¹⁴⁾ So auch Rz 313g EStR idF Wartungserlass 2021 am Ende.

¹⁵⁾ Jakom/Peyerl, EStG¹³, § 17 Rz 31.

¹⁶⁾ Urheberrechtsgesetz, BGBl 1936/111.

¹⁷⁾ Vgl Rz 8 UStR; Rz 4139f EStR idF Wartungserlass 2021.

¹⁸⁾ Der Begründung des Initiativantrags zum COVID-19-StMG (IA 1109/A 27. GP, 18) zufolge erweist sich die Definition des Gewinns „als zu eng“.

Umsatzersatz/Ausfallsbonus für November und/oder Dezember 2020 erst im Jahr 2021 zugeflossen ist, unabhängig von der Tatsache, dass es sich bei der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG um eine Unterform der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung handelt (und somit das Zufluss-Abfluss-Prinzip zur Anwendung kommt),²⁰⁾ die Betriebseinnahmen dem Jahr 2020 zuzurechnen sind (§ 19 Abs 1 Z 2 TS 3 EStG).²¹⁾ Folglich ist zB der Umsatzersatz für November und Dezember 2020 unabhängig vom Zeitpunkt der Auszahlung dem Veranlagungsjahr 2020 zuzurechnen und in diesem zu versteuern.

Da in § 17 Abs 3a Z 4 EStG idF StRefG 2020 die Betriebsausgaben als Pauschalsatz (iHv 20 % oder 45 %) von den Betriebseinnahmen definiert werden, bleibt der Umsatzersatz/Ausfallsbonus allerdings auch bei der Ermittlung der Betriebsausgaben außer Ansatz.

• **Beispiel**

Die Unternehmerin U (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Masseurin) erzielte im Jahr 2020 einen Umsatz aus Leistungen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG iHv 34.000 Euro netto (keine Leistungen im Ausland, keine freiwillige Buchführung gemäß § 4 Abs 1 EStG). Für November und Dezember 2020 war sie teilweise vom Lockdown betroffen, beantragte den Umsatzersatz und erhielt einen Betrag iHv 2.300 Euro für November 2020 und 500 Euro für Dezember 2020 ausbezahlt. Die Auszahlung erfolgte für den Umsatzersatz November 2020 im Jänner 2021 und für den Dezember 2020 Anfang Februar 2021.

Da der Umsatzersatz für das Jahr 2020 gewährt wurde, ist dieser gemäß § 19 Abs 1 Z 2 TS 3 EStG bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern auch im Jahr 2020 ertragsteuerlich zu erfassen (unabhängig vom tatsächlichen Zuflusszeitpunkt). Weil es sich bei den gewährten Umsatzersatzten nicht um Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG handelt, bleiben diese für die Bestimmung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung außer Ansatz (§ 17 Abs 3a Z 2 EStG idF StRefG 2020), die Pauschalierung ist daher grundsätzlich anwendbar. Wird die Pauschalierung auch tatsächlich angewendet, ergeben sich unter der Annahme tatsächlich geleisteter Beiträge gemäß § 4 Abs 4 Z 1 EStG iHv ca 6.500 Euro und nach Abzug des Gewinnfreibetrags steuerpflichtige Einkünfte iHv 18.009 Euro (der Pauschalsatz für körpernahe Dienstleistungen beträgt 20 %):

Betriebseinnahmen	34.000 Euro
pauschale Betriebsausgaben (20 %)	6.800 Euro
Sozialversicherungsbeiträge	6.500 Euro
Bemessungsgrundlage Gewinnfreibetrag	20.700 Euro
Grundfreibetrag	2.691 Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	18.009 Euro

Bei vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wären die Betriebseinnahmen hingegen mit 36.800 Euro anzusetzen, davon können die tatsächlichen Betriebsausgaben sowie der Gewinnfreibetrag in Abzug gebracht werden. Die Pauschalierung ist sohin vorteilhaft, wenn die tatsächlichen Betriebsausgaben (ohne Sozialversicherungsbeiträge) im Beispielfall weniger als 9.600 Euro (Umsatzersatz 2.800 Euro plus Pauschale 6.800 Euro) betragen.

3.2.2. Keine Berücksichtigung bei der für die Anwendung maßgeblichen Umsatzgrenze ab 2021

Mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2021 wurde die Kleinunternehmerpauschalierung in mehreren Punkten neu gefasst. Die Inanspruchnahme ist ab der Veranlagung 2021 dann möglich, wenn die Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG anwendbar ist oder sie nur deswegen nicht anwendbar ist, weil

- auch Umsätze erzielt werden, die zu Einkünften führen, die nicht von der Pauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG nicht betroffen sind, oder
- auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet wurde.

¹⁹⁾ Vgl wiederum Rz 4139f EStR idF Wartungserlass 2021 zu anderen nicht umsatzsteuerbaren Betriebseinnahmen.

²⁰⁾ Jakom/Peyerl, EStG¹³, § 17 Rz 31.

²¹⁾ Oberndorfer, SWK 5/2021, 347 (349); Rz 313g EStR idF Wartungserlass 2021.

Die Kleinunternehmerpauschalierung wird daher noch enger an den Begriff des Kleinunternehmers iSd UStG geknüpft. Nur Umsätze iSd UStG sind weiterhin für die Frage der Anwendung von Belang. Dies bedeutet, dass die auf den Ersatz entgehender Umsätze zielenden Beihilfen, die ja gerade keine Umsätze iSd UStG darstellen, für die Bestimmung der Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung auch ab 2021 außer Acht gelassen werden.

Anderes gilt allerdings für die einkommensteuerliche Pauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG. Die Neudefinition des Gewinns in § 17 Abs 3a Z 3 EStG idF COVID-19-StMG lautet – in Bezug auf den für diesen Beitrag interessierenden Teil – wie folgt: „Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) und den gemäß Z 4 pauschal ermittelten Betriebsausgaben.“

Da nunmehr die Betriebseinnahmen (und daran anknüpfend die pauschalen Betriebsausgaben) nicht mehr mit dem Begriff der Umsätze iSd UStG verknüpft sind, stellen Beihilfen als Ersatz für entgehende Umsätze für das Jahr 2021 (insbesondere der „Bonus“ im Rahmen des Ausfallsbonus für Jänner bis Juni 2021) bei der Berechnung des Gewinns nach der Kleinunternehmerpauschalierung Betriebseinnahmen und Teil der Basis für die Berechnung der pauschalen Betriebsausgaben dar.

3.3. Ansicht der Finanzverwaltung

Im Wartungserlass 2021 zu den EStR hält die Finanzverwaltung in Rz 313g EStR wie folgt fest: *„Bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung für 2020 bleibt ein Umsatzerersatz außer Ansatz. Dies gilt nicht, wenn die Kleinunternehmerpauschalierung offensichtlich nicht zur Vereinfachung in Anspruch genommen wird, sondern zur Umgehung der gesetzlich angeordneten Steuerpflicht des Umsatzerersatzes. In solchen Fällen ist der Umsatzerersatz wie ein Umsatz iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG zu werten.“*

Auch die Finanzverwaltung scheint daher der in diesem Beitrag vertretenen Auffassung zu folgen. Kritisch zu sehen ist der obzitierte zweite Satz des Wartungserlasses, weil er der Rechtsprechung des VwGH widerspricht,²²⁾ wonach *„Pauschalierungsregelungen [...] nicht nur der Verwaltungsvereinfachung [dienen], sondern [...] dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit [bieten], die jeweils steuerlich günstigere Variante (gegenständlich Abzug der tatsächlichen oder der pauschal ermittelten Betriebsausgaben) zu wählen“*.

Überhaupt ist nach der Rechtsprechung des VwGH²³⁾ *„die grundsätzlich freie Wahl der Gewinnermittlungsart vom Gesetz vorgezeichnet“* und kann von Missbrauch nicht gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige *„unmittelbar jenen Weg, den das Gesetz selbst vorzeichnet, [beschreitet]“*.²⁴⁾

Wenn die Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung zu einer günstigeren Besteuerung des Steuerpflichtigen führt (weil zB die Umsatzersätze des Jahres 2020 aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts nicht zu berücksichtigen sind), ist dieser daher uE völlig frei, diese – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – auch in Anspruch zu nehmen, selbst wenn dies die Steuerfreiheit der erhaltenen Umsatzersätze zur Folge hat und der Steuerpflichtige diese Steuerfreiheit mit seiner Wahl intendiert. Diese Konsequenz ist nicht einer „Umgehung“ geschuldet, sondern der gesetzlichen Formulierung der für das Jahr 2020 anwendbaren Kleinunternehmerpauschalierung. Nach Renner²⁵⁾ ist das Wahlrecht des Steuerpflichtigen zur Anwendung einer Pauschalierung *„ein unbedingtes und kann seitens der Abgabenbehörde nicht verwehrt werden“*.

²²⁾ Vgl etwa VwGH 25. 10. 2011, 2008/15/0200.

²³⁾ VwGH 20. 6. 1995, 92/13/0268.

²⁴⁾ VwGH 13. 9. 1988, 87/14/0128.

²⁵⁾ Renner, Wahlrecht des Steuerpflichtigen zur Inanspruchnahme einer ertragsteuerlichen Pauschalierung, BFGjournal 2016, 432 (436).

i Auf den Punkt gebracht

Steuerpflichtige Umsatzerlöse (zB Ausfallsbonus und Lockdown-Umsatzerlös I und II) sind keine Umsätze iSd § 1 UStG. Im Bereich der Umsatzsteuer bleiben sie bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG außer Betracht. Sollten die COVID-19-Pandemie und die damit verbundenen Lockdowns zu einem Absinken der Umsätze unter die Grenze führen, wäre ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung abzugeben, um negative Steuerfolgen (Vorsteuerberichtigungen) zu vermeiden.

Für die Kleinunternehmerpauschalierung ist zwischen den Rechtslagen für die Veranlagung 2020 und 2021 zu unterscheiden: Für das Jahr 2020 erhaltene Umsatzerlöse wären unabhängig vom Zufluss im Jahr 2020 zu erfassen. Da jedoch die Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs 3a EStG für das Jahr 2020 den Begriff der Betriebseinnahmen (und des Gewinns) mit den Umsätzen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG verknüpft, bleiben sie auch einkommensteuerlich außer Betracht, sind also nicht bei der Berechnung der Umsatzgrenze zu berücksichtigen und führen auch zu keiner Erhöhung der Betriebseinnahmen bzw des Betriebsausgabenpauschales. Im Ergebnis sind die Umsatzerlöse im Rahmen der Kleinunternehmerpauschalierung daher steuerfrei. Dies entspricht auch der in der Rz 313g EStR idF Wartungserlass 2021 wiedergegebenen Auffassung der Finanzverwaltung; eine „Umgehung“ der Steuerpflicht des Umsatzerlöses durch Wahl der Kleinunternehmerpauschalierung ist uE allerdings in keinem Fall anzunehmen, wie sich auch der Rechtsprechung des VwGH entnehmen lässt. Für die Veranlagung des Jahres 2021 gilt dies nicht mehr. Hier sind sie aufgrund der Änderungen nur mehr bei der Bestimmung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung außer Acht zu lassen; sie erhöhen jedoch die anzusetzenden Betriebseinnahmen, damit aber auch die Bemessungsgrundlage für das Betriebsausgabenpauschale.

Zollbilanz in der COVID-19-Pandemie

Insgesamt hat der österreichische Zoll im Jahr 2020 im Rahmen seiner Kontroll- und Aufsichtsaufgaben rund 6,73 Mrd Euro an Steuern eingehoben. Den größten Anteil an den Einnahmen hatte mit rund 3,78 Mrd Euro die Mineralölsteuer vor der Tabaksteuer mit rund 1,99 Mrd Euro. Auch für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer ist grundsätzlich die Zollbehörde zuständig. 2020 lagen die Einnahmen daraus bei rund 299 Mio Euro.

Im ersten Quartal 2021 wurden 1,59 Mrd Euro an Steuern durch den Zoll eingehoben, davon rund 900 Mio Euro Mineralölsteuer und rund 527 Mio Euro Tabaksteuer. Die Zahl der Zollabfertigungen ist durch den Brexit im ersten Quartal 2021 um 25 % gestiegen, insgesamt wurden 1.306.319 Sendungen abgefertigt.

Die strikten Lockdowns spiegeln sich auch in den Zahlen wider. Vom ersten auf das zweite Quartal 2020 sind die Einnahmen aus der Biersteuer um 49,33 % gefallen, aus der Alkoholsteuer um 46,26 %. Die Mineralölsteuereinnahmen haben sich um 34,17 % reduziert.

Die Einnahmen an Einfuhrumsatzsteuer sind um 24,92 % zurückgegangen. Auch die Umsatzsteuerbefreiung auf Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerb von Schutzmasken spielt hier eine Rolle.

Die Einnahmen durch Zölle sind hingegen um 7,43 % im zweiten Quartal 2020 angestiegen, die Einnahmen aus der Tabaksteuer gar um 17,41 %.



Print? Digital? Kombi? Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWK-Jahresabo 2021
(96. Jahrgang 2021, Heft 1-36)

Print EUR 397,-
Digital light..... EUR 405,-
Digital EUR 430,-
Print & Digital EUR 435,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen.
Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  lindeverlag.at  office@lindeverlag.at  01 24 630  01 24 630-23