

96. Jahrgang / 25. Juli 2021 / Nr. 20/21

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Globale Mindeststeuer: Einigung auf OECD-Ebene
Neues zu Reiseleistungen in der Umsatzsteuer
Die LSD-BG-Novelle 2021

Einkommensteuer

Kleinunternehmerpauschalierung und Umsatzersatz
Absetzbarkeit von Verpflegungsmehraufwendungen

Körperschaftsteuer

Blick nach Deutschland: Check the Box

Umsatzsteuer

USt-Update: Aktuelles auf einen Blick
Leistungsort bei Teilnahmen an Veranstaltungen

Verfahrensrecht

Probleme der Wirksamkeit automatisierter Bescheide

Rechtsprechung

VwGH-Judikatur aus dem Mai 2021

Kleinunternehmerpauschalierung**Gesetzgeber schränkt Steuerfreiheit von „Umsatzersatz“ ein**

Rückwirkend in Kraft gesetzte Regelung für das Jahr 2020

ANDREAS KAMPITSCH / SABINE KANDUTH-KRISTEN*)



Wie in SWK 16/2021¹⁾ besprochen, wären aufgrund der Textierung des § 17 Abs 3a EStG in der für die Veranlagung 2020 anwendbaren Fassung Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze iZm der COVID-19-Pandemie nicht steuerpflichtig. Im Zuge der Richtlinienwartung (EStR-Wartungserlass 2021²⁾) unternahm das BMF auf interpretativer Ebene einen Versuch, missbräuchlichen Inanspruchnahmen entgegenzuwirken (Missbrauchsvorbehalt), der allerdings aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung kritisch zu sehen war. Der Gesetzgeber hat nun reagiert und die Steuerfreiheit von Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze im Rahmen der Kleinunternehmerpauschalierung für das Jahr 2020 eingeschränkt (BGBl I 2021/112).

**1. Problemstellung**

Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze – wie vor allem die Umsatzersatz bzw die Boni im Rahmen des Ausfallsbonus – stellen nach unstrittiger Interpretation keine Umsätze iSd § 1 UStG dar. Aufgrund der Systematik der nur für die Veranlagung 2020 anwendbaren Kleinunternehmerpauschalierung des § 17 Abs 3a EStG führt dies einkommensteuerlich zu folgenden Effekten:³⁾

- Die Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind einerseits bei der Ermittlung der Grenze für die Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung außer Acht zu lassen, und
- andererseits sind die erhaltenen Umsatzersatz im Rahmen der Ermittlung des Gewinns (§ 17 Abs 3a Z 3 EStG idF StRefG 2020) auch nicht als Betriebseinnahmen anzusetzen und bleiben daher steuerfrei.

Die Finanzverwaltung reagierte auf diese Problematik mit einem Missbrauchsvorbehalt,⁴⁾ wonach ein Umsatzersatz wie ein Umsatz iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG zu werten wäre, „wenn die Kleinunternehmerpauschalierung offensichtlich nicht zur Vereinfachung in Anspruch genommen wird, sondern zur Umgehung der gesetzlich angeordneten Steuerpflicht des Umsatzersatzes“. Da eine solche Interpretation aufgrund der Rechtsprechung des VwGH zu Pauschalierungsregelungen uE als nicht tragfähig erschien,⁵⁾ war weiterhin von einer – vollständigen – Steuerfreiheit der Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze auszugehen, soweit die Kleinunternehmerpauschalierung (im Übrigen) anwendbar war.

*) 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⁾ Kampitsch/Kanduth-Kristen, Steuerliche Behandlung von Umsatzersatz und Ausfallsbonus, SWK 16/2021, 908.

²⁾ Erlass des BMF vom 6. 5. 2021, Einkommensteuerrichtlinien 2000 – Wartungserlass 2021, 2021-0.103.726, BMF-AV 2021/65.

³⁾ Siehe im Detail Kampitsch/Kanduth-Kristen, SWK 16/2021, 908.

⁴⁾ Rz 313g EStR idF Wartungserlass 2021.

⁵⁾ Kampitsch/Kanduth-Kristen, SWK 16/2021, 908 (912 mwN).

2. Reaktion des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber hat auf diesen Umstand im Rahmen des BGBl I 2021/112⁶⁾ reagiert und § 124b Z 348 EStG vollständig neu gefasst. In Bezug auf die hier fraglichen Konsequenzen wurde § 124b Z 348 EStG – mittels Abänderung des Initiativantrags durch den Finanzausschuss – die folgende Regelung angefügt:

„Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs 3a im Rahmen der Veranlagung 2020 wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln, sofern der dem Jahr 2020 zuzuordnende Umsatzerersatz höher ist als die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994.“

Im Ergebnis sind die Umsatzersätze bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung also wie Umsätze iSd UStG zu behandeln, wenn sie (in Summe) höher sind als die übrigen Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG. Der Gesetzestext bringt allerdings – wiederum – Auslegungsschwierigkeiten mit sich. So stellt die Kleinunternehmerpauschalierung, wie seinerzeit im Begutachtungsverfahren zum StRefG 2020 angemerkt wurde,⁷⁾ nicht auf „Umsätze iSd UStG“ ab, sondern sind bei der Prüfung der Anwendbarkeit und bei der Gewinnermittlung lediglich Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG (ergänzt um Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen) heranzuziehen. Mit dem unspezifischen Abstellen auf „Umsätze iSd UStG“ bleibt – zumindest dem Wortlaut nach – offen, welcher Umsatzkategorie iSd § 1 Abs 1 Z 1 bis 3 UStG derartige Zahlungen konkret zuzuordnen sind. Es wird sowohl aus teleologischen als auch systematischen Gründen davon auszugehen sein, dass der Gesetzgeber die Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze als Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG verstanden haben will⁸⁾ und sie daher sowohl bei Prüfung der Anwendbarkeit als auch bei Ermittlung des Gewinns „wie Umsätze iSd [§ 1 Abs 1 Z 1] UStG zu behandeln sind“.

Zu achten ist zusätzlich auf Folgendes: Die Zahlungen für den Ersatz entgehender Umsätze sind dann als Umsätze iSd UStG zu behandeln, wenn sie höher sind als die Betriebseinnahmen aus Umsätzen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG. Dies ist uE problematisch, weil sowohl bei der Prüfung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung (§ 17 Abs 3a Z 2 EStG idF StRefG 2020) als auch bei der Gewinnermittlung (§ 17 Abs 3a Z 3 EStG idF StRefG 2020) zu den Umsätzen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG noch jene aus Leistungen, die im Ausland ausgeführt wurden (zB Reverse-Charge-Umsätze gemäß § 3a Abs 6 UStG), zu addieren sind. Bei der Prüfung, ob der Umsatzerersatz als „Umsatz iSd UStG“ gilt, werden allerdings als Vergleichsmaßstab lediglich die Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG (das sind die Inlandsumsätze)⁹⁾ herangezogen.¹⁰⁾ Sind die Umsatzersätze höher, gelten sie als Umsätze iSd (§ 1 Abs 1 Z 1) UStG und sind folglich sowohl

⁶⁾ Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Alkoholsteuergesetz geändert werden, BGBl I 2021/112.

⁷⁾ Vgl Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zum ME StRefG I 2019/2020, 52/SN-147/ME 26. GP, 4 (zu Auslandsumsätzen).

⁸⁾ Vgl auch AB zu IA 1669/A (935 BlgNR 27. GP, 2): *„Bei der Kleinunternehmerpauschalierung ist bei der Veranlagung 2020 hinsichtlich der Anwendungsgrenze und der Betriebseinnahmen auf Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 abzustellen. Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind daher mangels Umsatzsteuerbarkeit grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Da dies dem Grundgedanken der steuerlichen Erfassung des Umsatzerersatzes zuwiderläuft, soll dieser in Fällen, in denen er eine wirtschaftlich bedeutsame Größenordnung erreicht, wie ein real erzielter Umsatz behandelt werden. Damit soll auch vermieden werden, dass die Kleinunternehmerpauschalierung entgegen ihrer Zielsetzung zur Umgehung der Steuerpflicht des Umsatzerersatzes genutzt wird.“* In den Materialien kommt zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber die Umsatzersätze wohl wie Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG behandelt wissen will, wenn sie ein bestimmtes Maß überschreiten. Eine Zuordnung zu den Umsätzen gemäß Z 2 (Eigenvverbrauch im Inland) oder Z 3 (Einfuhr) erscheint zudem aus systematischer Sicht verfehlt.

⁹⁾ Stellungnahme der KSW zum ME StRefG I 2019/2020, 52/SN-147/ME 26. GP, 4.

¹⁰⁾ Hintergrund dieser Regelung dürfte sein, dass der Umsatzerersatz für November und Dezember 2020 nur für im Inland steuerbare Umsätze (iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG) gewährt wurde: BMF, Aktuelle Informationen

bei der Klärung der Frage der Anwendbarkeit anzusetzen als auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

- **Beispiel 1¹¹**

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. Der Vorjahresumsatz betrug 39.000 Euro.

Da die gewährten Umsatzersatzsätze geringer sind als die tatsächlichen Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG, handelt es sich – auch nach der Präzisierung mit BGBl I 2021/112 – nicht um Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG und bleiben diese für die Bestimmung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung daher außer Ansatz (§ 17 Abs 3a Z 2 EStG idF StRefG 2020); die Pauschalierung ist daher grundsätzlich anwendbar.

- **Beispiel 2**

Die Unternehmerin X ist Erwachsenenbildnerin mit Klienten in ganz Europa. Aufgrund der im November und Dezember 2020 europaweit ergriffenen Maßnahmen erlitt sie in diesen Monaten einen Umsatzausfall von mehr als 40 % und beantragte für diese Monate den „Bonus“ im Rahmen des Ausfallsbonus. Die Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG betragen im Jahr 2020 2.500 Euro netto. Die sonstigen Leistungen, die aufgrund von § 3a Abs 6 UStG (Leistungserbringung an im Ausland ansässige Unternehmer) bzw § 3a Abs 11 UStG (Leistungserbringung an im Ausland ansässige Nichtunternehmer) nicht in Österreich umsatzsteuerbar waren, betragen im Jahr 2020 31.500 Euro (netto). X erhielt als „Bonus“ im Rahmen des Ausfallsbonus für November 2.300 Euro und für Dezember 500 Euro. Der Vorjahresumsatz betrug 39.000 Euro.

Da die Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze im Jahr 2020 (in Summe 2.800 Euro) die Betriebs-einnahmen aus Umsätzen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG (2.500 Euro) übersteigen, sind diese wie Umsätze iSd (§ 1 Abs 1 Z 1) UStG zu behandeln und sowohl bei der Prüfung der Anwendbarkeit als auch – sofern die Kleinunternehmerpauschalierung anwendbar ist – bei der Ermittlung des Gewinns als Einnahmen anzusetzen. Aufgrund der Tatsache, dass X unter Einbezug der Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze im Jahr 2020 mehr als 35.000 Euro an Umsätzen erzielt hat (2.500 Euro Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG, 31.500 Euro im Ausland steuerbare Umsätze und 2.800 Euro Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze, in Summe folglich 36.800 Euro), ist die Kleinunternehmerpauschalierung nicht anwendbar, weil auch die Vorjahresumsätze über 35.000 Euro lagen (§ 17 Abs 3 Z 2 letzter Satz EStG in der für 2020 anwendbaren Fassung). Die Unternehmerin kann allenfalls die Basispauschalierung in Anspruch nehmen (§ 17 Abs 1 EStG). Im Ergebnis hat X deutlich mehr zu versteuern als U (Beispiel 1), weil einerseits der Pauschalsatz geringer ist (6 %, § 17 Abs 1 TS 1 EStG) und andererseits die Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze ebenfalls als Betriebseinnahmen anzusetzen sind, obwohl die tatsächlich zufließenden Einnahmen in beiden Fällen gleich hoch sind.

- **Beispiel 3**

Der Unternehmer F (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Friseur) 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). Der Umsatzersatz als direkt Betroffener für die Monate November 2020 und Dezember 2020 betrug in Summe 11.000 Euro. Der Vorjahresumsatz betrug 65.000 Euro.

Da die gewährten Umsatzersatzsätze geringer sind als die tatsächlichen Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG, handelt es sich – auch nach der Präzisierung mit BGBl I 2021/112 – nicht um Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG und bleiben diese für die Bestimmung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung daher außer Ansatz (§ 17 Abs 3a Z 2 EStG idF StRefG 2020); die Pauschalierung ist folglich grundsätzlich anwendbar. Als Gewinn ist die Differenz zwischen den Umsätzen iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG (34.000 Euro) abzüglich des Pauschales iHv 20 %, den geleisteten Sozialversicherungsbeiträgen und dem Gewinnfreibetrag anzusetzen.¹²⁾ Im Ergebnis versteuert F einen deutlich geringeren Gewinn als X, obwohl seine (Betriebs-)Einnahmen wesentlich höher liegen.

zum Umsatzersatz – Fragen und Antworten (Stand 20. 1. 2021) Pkt 1.45 für den Lockdown-Umsatzersatz für Dezember 2020 (https://www.umsatzersatz.at/wp-content/uploads/2021/01/Informationen-zum-Umsatzersatz_20210120-1.pdf), bzw BMF, Aktuelle Informationen zum Umsatzersatz – Fragen und Antworten (Stand 11. 12. 2020) Pkt 1.45 für den Lockdown-Umsatzersatz für November 2020 (https://www.umsatzersatz.at/wp-content/uploads/2021/02/Informationen-zum-Umsatzersatz_20201211-1.pdf). Lediglich im Rahmen des „Bonus“ des Ausfallsbonus werden auch Auslandsumsätze berücksichtigt: BMF, Informationen zum Ausfallsbonus – Fragen und Antworten (Stand 22. 4. 2021) Pkt 1.35 (https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:d71ced22-808d-4e1e-beca-832e9cf8becca/Informationen%20zum%20Ausfallsbonus_24062021.pdf; Zugriff jeweils am 15. 7. 2021). Zu beachten ist allerdings, dass auch für November bzw Dezember 2020 schon ein Ausfallsbonus beantragt werden konnte und folglich auch in diesem Zeitraum Zahlungen für entgehende (im Ausland steuerbare) Umsätze enthalten sein können.

¹¹⁾ Vgl *Kampitsch/Kanduth-Kristen*, SWK 16/2021, 908 (911).

¹²⁾ Vgl das Beispiel in *Kampitsch/Kanduth-Kristen*, SWK 16/2021, 908 (911).

3. Würdigung

Mit dieser Regelung eröffnet der Gesetzgeber weitere Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen (zB jenen mit hohen Auslandsumsätzen). Inwieweit diese Ungleichbehandlungen allenfalls in verfassungsrechtlich geschützte Sphären (Gleichbehandlungsgebot) reichen, soll an dieser Stelle offengelassen werden.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, wie mit Fällen umzugehen ist, die bereits – unter Außerachtlassung der Umsatzsätze – rechtskräftig veranlagt wurden. Hier wird sich allenfalls eine Bescheidänderung nach § 299 BAO anbieten.¹³⁾



Auf den Punkt gebracht

Der Gesetzgeber hat auf die mögliche – und wohl nicht intendierte – Steuerfreiheit von Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze im Rahmen der Kleinunternehmerpauschalierung reagiert und mit BGBl I 2021/112 eine rückwirkend in Kraft gesetzte Regelung geschaffen, die derartige Zahlungen für die Kleinunternehmerpauschalierung als Umsätze iSd UStG fingiert, wenn die Zahlungen höher sind als die Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG. Mit dieser Regelung eröffnet der Gesetzgeber allerdings weitere Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen (zB jenen mit hohen Auslandsumsätzen).

¹³⁾ Vgl *Mairinger/Twardosz*, Die maßgebliche Rechtslage im Abgabenrecht – Teil II, ÖStZ 2007, 49 (50).

Aktuelle VwGH-Rechtsprechung

VwGH zu Verpflegungsmehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung im Ausland

Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung

EDELTRAUD LACHMAYER*)



Der VwGH hat sich kürzlich mit der Absetzbarkeit von Verpflegungsmehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung im Ausland auseinandergesetzt und seine diesbezügliche Rechtsprechung präzisiert (VwGH 12. 5. 2021, Ra 2019/13/0101).

1. Revisionsfall

Der Revisionswerber war für neun Monate bei einem Schweizer Arbeitgeber im Kanton Zürich tätig. Sein Familienwohnsitz verblieb in dieser Zeit in Österreich. In seiner Arbeitnehmerveranlagung 2015 machte er ua Verpflegungsmehraufwendungen für 103 Tage geltend. Sowohl das Finanzamt als auch das BFG versagten den Werbungskostenabzug. Das BFG ging davon aus, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft ausschließlich bei beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten und eine solche Reise im Revisionsfall nicht vorliege.

Der VwGH verwies auf seine Rechtsprechung zur Absetzbarkeit von Verpflegungsmehraufwand bei einer doppelten Haushaltsführung. Nach dieser ist ein Mehraufwand, der

*) Dr.ⁱⁿ Edeltraud Lachmayer ist Hofrätin des Verwaltungsgerichtshofes.

SWK
Steuer- und Wirtschaftskartei

SWK – Die Nr. 1 im Steuerrecht

Auf den Punkt gebracht

Kompakte Fachinformation alle 10 Tage

Blick auf das Wesentliche

Steuern, Wirtschaft, Recht

Praxisfälle & Steuerfragen

Auswirkungen, Empfehlungen, Lösungen

Gesetzgebung & Verwaltungspraxis

Topaktuelle Updates, kritische Analyse

Rechtsprechung

Judikatur des VwGH, VfGH, EuGH, BFG
aus erster Hand

Linde
www.lindeverlag.at

Jetzt Halbjahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWK-Halbjahresabo 2021
(96. Jahrgang 2021, Heft 19-36)

___ Ex. Print EUR 198,50

___ Ex. Digital light..... EUR 202,50

___ Ex. Digital EUR 215,-

___ Ex. Print & Digital EUR 217,50

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: www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23