

Thomas Bieber / Georg Kofler/
Walter Summersberger (Hg.)

Finanz- und Steuerrecht im Verfassungsstaat

Festschrift für
Markus Achatz zum 65. Geburtstag

Wien 2025

facultas

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Angaben in diesem Fachbuch erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr, eine Haftung der Autoren oder des Verlages ist ausgeschlossen.

© 2025 Facultas Verlags- und Buchhandels AG
facultas Verlag, Stolberggasse 26, 1050 Wien, Österreich
www.facultas.at, office@facultas.at

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Printed in the EU
Porträt: © Michael Königshofer

ISBN 978-3-7089-2588-2

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	7
--------------	---

Verfassungsrecht / Finanzverfassung

Sieglinde Gahleitner

Die Besteuerung arbeitsrechtlicher Ansprüche – Auswirkungen auf die Streitbeilegung im Arbeitsverhältnis.....	15
--	----

Christoph Grabenwarter

Die Entwicklung der Budget- und Personalhoheit des Verfassungsgerichtshofes.....	23
---	----

Werner Haslehner

Mindeststeuern und verfassungsrechtliches Gleichheitsgebot	33
--	----

Andreas Hauer

Ausgewählte Rechtsfragen um § 41 Abs. 3 GSVG	53
--	----

Johannes Heinrich / Valentina Freudenberger

Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Nutzung von Abgaben zur Verhaltenssteuerung im Bereich des Wohnungswesens	67
---	----

Christoph Herbst / Michael Mayrhofer

Altes und Neues zur Umsetzung von Richtlinien in Verordnungen gemäß Art 18 Abs 2 B-VG	91
--	----

Daniela Hohenwarter / Gunter Mayr

Kompetenz- und Gleichheitsrechtliche Aspekte einer Gemeinsamen KöSt-Bemessungsgrundlage in Europa.....	109
---	-----

Michael Holoubek

Fiskalgeltung und Rechtsanspruch	137
--	-----

Georg Kofler

Historisches zur „Geldleistung“ im finanzverfassungsrechtlichen Abgabebegriff	147
--	-----

Edeltraud Lachmayer

Überlegungen zur verfassungsrechtlichen Verankerung des subjektiven Nettoprinzips	177
--	-----

Barbara Leitl-Staudinger

Verfassungsrechtliche Implikationen einer erweiterten Gebarungskontrolle von Unternehmungen durch den Rechnungshof	191
---	-----

<i>Georg Lienbacher</i> Verfassungsrechtliche Absicherung der Vertragsraumordnung?	205
<i>Otto Taucher</i> Wohn- und Heizungszuschuss des Bundes in der Steiermark – Vollzugsdefizite	217
<i>Peter Unger / Mirha Karahodžić</i> Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Finanzgerichtsbarkeit	231
<i>Daniel Varro / Petra Hondl</i> Spannungsverhältnis zwischen verfassungsrechtlichem Vertrauensschutz und Rückwirkung von Steuergesetzen	255
<i>Nikolaus Zorn</i> Qualitative Teil-Verfassungswidrigkeit in DBA-Bestimmungen	275
Unternehmens- und Gesellschaftsrecht	
<i>Eveline Artmann</i> Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts oder Motor für die Rechtsentwicklung.....	301
<i>Martin Karollus</i> Rechtsfragen der Stiftungszusatzurkunde.....	315
<i>Reinhard Resch</i> Kündbarkeit eines Zusatzprotokolls zum Gesamtvertrag.....	335
Ertragsteuerrecht	
<i>Reinhold Beiser</i> Eine „Markteinkommensteuer“ im Licht des Grundrechtes auf Gleichbehandlung, der Grundfreiheiten des Unionsrechtes und der Ertragsteuerautonomie der Staaten.....	351
<i>Sebastian Bergmann</i> Besteuerung der GmbH & Co KG: Sonderfragen zur Komplementär GmbH.....	371
<i>Martin Lehner</i> Alineare Ausschüttungen aus steuerlicher Sicht	379
<i>Ernst Marschner</i> Die fehlende Systematik bei einstweiliger Nichtbesteuerung stiller Reserven.....	413

Hans Georg Ruppe
Die Indexierung der Familienbeihilfe. Eine Glosse zu EuGH C-328/20 427

Claus Staringer
Kapitalertragsteuerbefreiungen und Endbesteuerung 435

Internationales Steuerrecht

Stefan Bendlinger
Der Einfluss der Europäischen Union
auf das internationale Unternehmenssteuerrecht 461

Michael Lang
Die Rechtsprechung des VwGH
zur Ermessensübung nach § 48 Abs 5 BAO 493

Umsatzsteuerrecht

Tina Ehrke-Rabel / Barbara Gunacker-Slawitsch
“Big VAT Brother Watching You” steht vor der Tür 513

Hannes Gurtner
Eine einzige MwSt-Registrierung für ganz Europa –
Wunsch oder bald Wirklichkeit? 541

Roman Haller
Leistungsstörungen im Umsatzsteuerrecht:
Entgeltsminderung oder Schadenersatz? 555

Caroline Heber
Körperschaften des öffentlichen Rechts
als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht 577

Sabine Kanduth-Kristen
Die Kleinunternehmerregelung im UStG ab 2025 591

Hans Nieskens
Das steuerliche Neutralitätsgebot im Lichte
der Reemtsma-Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs 613

Karoline Spies
Die Umsetzung von mitgliedstaatlichen Wahlrechten
in der Umsatzsteuer am Beispiel der Normalwertregelung 625

Michael Tumpel
Unentgeltliche Zuwendungen im Mehrwertsteuerrecht 643

Verfahrens- und (Finanz-)Strafrecht

Thomas Bieber

Zustellung von Abgabenbescheiden im Ausland 673

Rainer Brandl

Querverbindungen bei der Bemessungsverjährung
und der Verjährung der Strafbarkeit..... 699

Sabine Kirchmayr

Zu Mitwirkungspflichten bei „schwer fassbaren Leistungen“ 711

Roman Leitner / Alexander Lehner

Verfahrensbeschleunigung /
Kooperative Beendigung von Finanzstrafverfahren..... 723

Martin Mang

Ist das Unmittelbarkeitskriterium des § 40 BAO überholt?..... 743

Michael Rami

Gedanken zum Doppelverwertungsverbot (§ 32 Abs 2 StGB)..... 755

Christoph Urtz

Die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit
kirchlicher Verbände iSd VbVG – ausgewählte Fragen 771

Zoll- und Verbrauchsteuerrecht

Harald Jatzke

Systembedingte Ausnahmen von der
unionsrechtlich verpflichtenden Energiebesteuerung..... 805

Peter Pichler

Umsatzsteuerliche Reihengeschäfte im Verbrauchsteuerrecht..... 825

Walter Summersberger

Der Eingang in den Wirtschaftskreislauf und die Einfuhrumsatzsteuer 841

Hans-Michael Wolfgang

Zur Rechtskonformität der geplanten EU-Zollbehörde..... 877

Schriftenverzeichnis Markus Achatz 893

Verzeichnis der Autorinnen und Autoren 905

Die Kleinunternehmerregelung im UStG ab 2025

Sabine Kanduth-Kristen

I. Einleitung	591
II. Unionsrechtlicher Rahmen.....	591
III. Nationale Umsetzung ab 1.1.2025	592
A. Kleinunternehmereigenschaft im Inland von Unternehmern, die ihr Unternehmen im Inland betreiben	592
1. Persönliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	592
2. Höhe, Ermittlung und zeitliche Anwendung der Umsatzgrenze	593
a) Höhe und Ermittlung der Umsatzgrenze	593
b) Zeitliche Anwendung und Toleranzgrenze	596
c) Weitere Regelungen	602
d) Übergangsregelung	602
e) Zusammenfassende Übersicht	602
B. Kleinunternehmereigenschaft im Ausland von Unternehmern, die ihr Unternehmen im Inland betreiben	603
C. Kleinunternehmereigenschaft im Inland von Unternehmern, die ihr Unternehmen im Ausland betreiben.....	607
1. Anwendungsvoraussetzungen	607
2. Unionsweiter Jahresumsatz und nationale Kleinunternehmergrenze	608
D. Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option zur Steuerpflicht)	610
1. Verzicht auf die Steuerbefreiung	610
2. Widerruf des Verzichts	611
IV. Zusammenfassung	611

I. Einleitung

Neben vielen anderen Rechtsgebieten beschäftigt sich *Markus Achatz* unter anderem mit Fragen der Umsatzbesteuerung auf nationaler und unionsrechtlicher Ebene. Der von ihm gemeinsam mit *Hans Georg Ruppe* bearbeitete Umsatzsteuerkommentar,¹ der jüngst unter Mitarbeit von *Thomas Bieber* in 6. Auflage erschienen ist, ist *das* Standardwerk auf diesem Gebiet. Dem Jubilar ist der nachfolgende Beitrag mit den besten Wünschen zum Geburtstag gewidmet.

II. Unionsrechtlicher Rahmen

Mit der Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates vom 18.2.2020² erfolgte eine grundlegende Reform der mehrwertsteuerlichen Regelungen für Kleinunternehmen auf uni-

¹ *Ruppe/Achatz*, UStG (2024).

² Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates vom 18.2.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Sonderregelung für Kleinunternehmen und der Verordnung (EU) Nr 904/2010 in Bezug auf die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und den Informationsaustausch zur Überwachung der ordnungsgemäßen Anwendung der Sonderregelung für Kleinunternehmen, ABl L 62/13 v 2.3.2020.

onsrechtlicher Ebene mit dem Ziel, die Bestimmungen für diese zu vereinfachen und den Verwaltungsaufwand zu verringern sowie den grenzüberschreitenden Handel zu begünstigen.³ Aus dem Grund wurde die Sonderregelung für Kleinunternehmen auf nicht ansässige Unternehmer erweitert und somit auch für Umsätze in anderen Mitgliedstaaten geöffnet, sofern die entsprechenden Jahresumsatz-Schwellenwerte nicht überschritten werden. Die Regelungen waren von den Mitgliedstaaten bei Erlassung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften bis 31.12.2024 mit 1.1.2025 umzusetzen.⁴

Einzelne Regelungen der Richtlinie eröffnen Wahlmöglichkeiten für die Mitgliedstaaten, so etwa in Bezug auf die Festlegung der Höhe der nationalen Jahresumsatz-Schwellenwerte (ggf auch branchenabhängig) in dem von der Richtlinie vorgegebenen Rahmen (nationaler Schwellenwert: max € 85.000), die Wahl des Prozentsatzes, um den der nationale Jahresumsatz-Schwellenwert im laufenden Jahr höchstens überschritten werden darf, oder die Einführung einer Option zur Regelbesteuerung. Es ist daher davon auszugehen, dass im Rahmen der jeweiligen nationalen Umsetzung nach wie vor große Unterschiede in der konkreten Ausgestaltung der Kleinunternehmerregelungen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten bestehen bleiben werden.⁵

Die Umsetzung in nationales Recht erfolgte mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024).⁶ Die Neuregelung ist gem § 18 Abs 64 UStG erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die sich nach dem 31.12.2024 ereignen. Nachfolgend wird der Fokus auf die nationale Umsetzung gelegt und diese auf Auslegungs- und Umsetzungsschwierigkeiten hin analysiert.⁷

III. Nationale Umsetzung ab 1.1.2025

A. Kleinunternehmereigenschaft im Inland von Unternehmern, die ihr Unternehmen im Inland betreiben

1. Persönliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

Nach Art 284 der MwSt-SystRL⁸ idF der RL (EU) 2020/285⁹ können die Mitgliedstaaten die im Inland ausgeführten Leistungen **von in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen** von der Mehrwertsteuer befreien, wenn der nationale

3 Vgl RL (EU) 2020/285, Erwägungsgrund 2. Zu den Regelungen der Richtlinie siehe etwa *Niedermair/Wagenthaler*, Neuerungen für (EU-) Kleinunternehmer ab 2025, taxlex 2024, 225 (225 ff).

4 Vgl Art 3 der RL (EU) 2020/285.

5 Vgl auch *Spies*, Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 501 (514).

6 BGBl I 113/2024; RV 2610 BlgNR XXVII. GP.

7 Der Beitrag basiert auf dem bis zum 31.10.2024 bekannt gewordenen Rechtsstand.

8 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347/1 vom 11.12.2006.

9 In der Folge wird auf die Artikel idF der RL (EU) 2020/285 Bezug genommen, sofern nicht Anderes vermerkt ist.

Schwellenwert für den Jahresumsatz (maximal € 85.000) nicht überschritten wird. Der nationale Gesetzgeber setzt die **Ansässigkeit¹⁰ im Inland** gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF des AbgÄG 2024 (wie nach der Rechtslage ab 2017¹¹) damit gleich, dass der Unternehmer **sein Unternehmen im Inland betreibt**.¹² Dies ist nach den ErlRV dort der Fall, wo der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit liegt.¹³ Für Zwecke der Kleinunternehmerregelung ist davon auszugehen, dass es nur **einen** Ansässigkeitsstaat gibt und dass mit dem Abstellen auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit dem (in diesem Kontext einschränkend interpretierten) Kriterium der Ansässigkeit genüge getan wird.¹⁴ Eine Betriebsstätte bzw feste Niederlassung ist für die Begründung der Ansässigkeit iSd Kleinunternehmerregelung hingegen nicht ausreichend.¹⁵

Die Kleinunternehmereigenschaft bedingt neben der Ansässigkeit im Inland, dass die Umsätze des Unternehmers die nationale **Kleinunternehmergrenze** (Umsatzgrenze) nicht überschreiten (siehe Punkt 2). Im Falle eines **abweichenden Wirtschaftsjahres** – etwa bei Kapitalgesellschaften – ist die Kleinunternehmerregelung gem § 20 Abs 1 letzter Satz UStG generell nicht anwendbar. Sind die Voraussetzungen erfüllt (Ansässigkeit im Inland iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG; Nichtüberschreiten der Kleinunternehmergrenze; kein abweichendes Wirtschaftsjahr) treten die Rechtsfolgen der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer **ex lege** ein.¹⁶ Eine Antragstellung ist nicht erforderlich. Der Unternehmer kann allerdings auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten (siehe Punkt D).

2. Höhe, Ermittlung und zeitliche Anwendung der Umsatzgrenze

a) Höhe und Ermittlung der Umsatzgrenze

Mit 1.1.2025 wird die Umsatzgrenze auf € 55.000 angehoben.¹⁷ Gem Art 284 Abs 1 der MwSt-SystRL wäre eine Anhebung auf bis zu € 85.000 zulässig; davon machte

10 Zur unionsrechtlichen Auslegung und zu den Reaktionen des österreichischen Gesetzgebers siehe ua *Kempf*, Der grenzüberschreitende Kleinunternehmer im Wandel der Zeit, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 241 (246 ff); *Spies*, Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 501 (insb 505 ff).

11 Bis 2016 stellte § 6 Abs 1 Z 27 UStG auf den Wohnsitz oder Sitz des Unternehmers im Inland ab.

12 Dies gilt bereits seit 1.1.2017 (Änderung durch das AbgÄG 2016, BGBl I 117/2016).

13 Vgl ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 14. Zur Ansässigkeit von Kleinunternehmern im Inland siehe VwGH 7.5.2021, Ra 2020/15/0115; *Zorn*, VwGH zum nicht im Inland ansässigen Kleinunternehmer, RdW 2021, 521 (522).

14 Vgl *Spies*, Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 501 (518).

15 Vgl ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 14. Siehe auch *VAT Committee*, Guidelines Resulting from the Meetings of the VAT Committee, 123rd Meeting of 20 November 2023 (taxud.c.1(2024) 2616014 – EN), Document D – taxud.c.1(2024)4333871 – 1078, 295.

16 Zur Problematik bei Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit siehe Punkt 2, b.

17 Mit dem AbgÄG 2024 war eine Anhebung auf € 42.000 geplant, die jedoch durch das Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025), BGBl I 144/2024, schon vor Inkrafttreten auf € 55.000 abgeändert wurde. Damit sollte auch eine Harmonisierung zwischen der einkommensteuerlichen Kleinunternehmerpauschalierung und der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung hergestellt werden (siehe 2710 BlgNR XXVII. GP, 7).

der österreichische Gesetzgeber nicht in vollem Umfang Gebrauch.¹⁸ An der Zusammensetzung der Umsatzgrenze ändert sich im nationalen Recht nichts. Nach wie vor bedient sich der österreichische Gesetzgeber aber für die Bestimmung der maßgeblichen Umsätze einer anderen Technik als im Unionsrecht. Gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG ist von den Umsätzen gem § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG (Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie Eigenverbrauch im Inland) auszugehen. In der Folge werden jene Umsätze angeführt, die bei der Berechnung außer Ansatz bleiben, während in Art 288 der MwSt-SystRL¹⁹ die Beträge aufgelistet werden, die in den Jahresumsatz iSd Bestimmung einzurechnen sind. Nach der nationalen Bestimmung bleiben (unverändert im Vergleich zur Rechtslage bis 2024) folgende Umsätze bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze außer Ansatz:

- Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen;
- Umsätze von im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert gem § 6 Abs 1 Z 8 lit d UStG;
- Umsätze von Anlagegold iSd § 6 Abs 1 Z 8 lit j UStG;
- Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen iSd § 6 Abs 1 Z 9 lit b UStG;
- Umsätze iZm Wetten und im Bereich des Glücksspiels gem § 6 Abs 1 Z 9 lit d UStG;
- Umsätze der Blinden iSd § 6 Abs 1 Z 10 lit a UStG;
- Umsätze mit Postdienstleistungen iSd § 6 Abs 1 Z 10 lit b UStG;
- Umsätze von privaten Schulen und Einrichtungen iSd § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG sowie von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen iSd lit a gem § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG;
- Umsätze aus den von öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder Volksbildungsvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher oder unterrichtender oder belehrender Art iSd § 6 Abs 1 Z 12 UStG;
- Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassen- und Versicherungsvertreter gem § 6 Abs 1 Z 13 UStG;
- Umsätze von gemeinnützigen Sportvereinen gem § 6 Abs 1 Z 14 UStG;
- Umsätze der Pflege- und Tagesmütter oder von Pflegeeltern iSv § 6 Abs 1 Z 15 UStG;
- Umsätze von Wohnungseigentumsgemeinschaften iSd § 6 Abs 1 Z 17 UStG;
- von einer Körperschaft öffentlichen Rechts bewirkte Umsätze von Kranken- und Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheimen sowie Kuranstalten und Kureinrichtungen iSv § 6 Abs 1 Z 18 UStG;
- Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin iSv § 6 Abs 1 Z 19 UStG;

18 Kritisch dazu etwa *Maierhofer-Poiss/Herglotz*, Umsatzsteuerliche Neuerungen für Kleinunternehmer, SWK 2024, 914 (915).

19 Art 288 der MwSt-SystRL idF der RL 2020/285 musste durch die RL (EU) 2022/542 des Rates vom 5.4.2022 insb aufgrund der Neustrukturierung der ermäßigten Steuersätze angepasst werden. Insoweit erweist sich die österreichische Regelungstechnik als resistenter in Bezug auf gesetzliche Anpassungen.

- sonstige Leistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker gem § 6 Abs 1 Z 20 UStG;
- die Lieferung menschlicher Organe, von menschlichem Blut und von Frauenmilch gem § 6 Abs 1 Z 21 UStG;
- Umsätze aus der Beförderung von kranken und verletzten Personen mit dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen gem § 6 Abs 1 Z 22 UStG;
- die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime iSv § 6 Abs 1 Z 23 UStG;
- Umsätze von Bund, Länder und Gemeinden iZm dem Betrieb eines Theaters, von Musik- und Gesangsaufführungen sowie iZm dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder eines zoologischen Gartens sowie eines Naturparks gem § 6 Abs 1 Z 24 UStG;
- bestimmte Leistungen von gemeinnützigen Körperschaften iSd § 6 Abs 1 Z 25 UStG;
- die Lieferung von Gegenständen iZm steuerbefreiten Tätigkeiten iSd § 6 Abs 1 Z 26 UStG;
- die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze gegen Kostenerstattung gem § 6 Abs 1 Z 28 UStG.

Damit werden unecht steuerfreie Umsätze unionsrechtskonform im Regelfall aus der Umsatzgrenze ausgeklammert. Einzuzurechnen sind ua Umsätze mit Grundstücken (sofern keine Hilfsgeschäfte vorliegen) gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG, Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG sowie vorstehend nicht angeführte Umsätze, die unter § 6 Abs 1 Z 8 und 9 UStG fallen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt dies auch für Umsätze aus einer als Liebhaberei einzuordnenden „kleinen“ Vermietung gem § 1 Abs 2 LVO.²⁰ Umsätze der Sozialversicherungsträger gem § 6 Abs 1 Z 7 UStG scheinen im Ausnahmekatalog ebenfalls nicht auf.

Nach Art 288 Abs 1 der MwSt-SyStRL sind die dort angeführten Beträge für Zwecke der Ermittlung des Jahresumsatzes **ohne Mehrwertsteuer** anzusetzen. Nach der Rechtsauffassung des VwGH²¹ zur bis Ende 2024 geltenden Regelung und der dem folgenden Verwaltungspraxis stellte die Umsatzgrenze bis 31.12.2024 eine Nettogrenze dar, so dass auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abzustellen war (Herausrechnung einer fiktiven Umsatzsteuer aus den verrechneten Beträgen). Bei Anwendung des Normalsteuersatzes waren daher auf Basis der im Gesetz geregelten Betragsgrenze von € 35.000 de facto Umsätze bis € 42.000 („netto“ € 35.000) steuerfrei. § 6 Abs 1 Z 27 UStG sieht nun ab 1.1.2025 eine Angleichung

20 Die Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 LVO wird vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss angesehen (siehe UStR 2000, Rz 995 mit Hinweis auf VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015).

21 Vgl VwGH 28.10.1998, 98/14/0057.

an die unionsrechtliche Vorgabe²² dahingehend vor, dass hinsichtlich „der Berechnung der Kleinunternehmergrenze und des Schwellenwertes [...] nicht auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abzustellen“ ist.²³ Wird keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, sind die Beträge **ohne** Herausrechnung einer „fiktiven“ Umsatzsteuer in die Berechnung der Kleinunternehmergrenze einzubeziehen.²⁴ Sollte die Umsatzsteuer fälschlicher Weise in Rechnung gestellt und aufgrund der Rechnung geschuldet werden, ist für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze mE auf die fakturierten „Nettobeträge“ abzustellen. Umsätze in anderen EU-Mitgliedstaaten oder in Drittstaaten sind für die Berechnung der inländischen Kleinunternehmergrenze irrelevant.

b) Zeitliche Anwendung und Toleranzgrenze

In Angleichung an die unionsrechtlichen Vorgaben wird die zeitliche Anwendung der Kleinunternehmergrenze sowie die Toleranzregel ab 1.1.2025 umfassend neu gefasst. Art 288a der MwSt-SystRL regelt die Modalitäten der Nichtinanspruchnahme bzw weiteren Inanspruchnahme der Steuerbefreiung bei Überschreiten der national festgelegten Jahresumsatzgrenze. Dabei ist vorgesehen:

- Die Steuerbefreiung ist im laufenden Kalenderjahr nicht anwendbar, wenn die Umsatzgrenze im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten wurde. Der Mitgliedstaat, der die Steuerbefreiung gewährt, kann den Zeitraum auf zwei Kalenderjahre ausdehnen.²⁵
- Ist die Steuerbefreiung im laufenden Kalenderjahr anwendbar und wird die Umsatzgrenze unterjährig überschritten, sieht Art 288a Abs 1 der MwSt-SystRL die Möglichkeit einer Toleranzregel vor, wonach der Steuerpflichtige die Steuerbefreiung während des Kalenderjahres weiter in Anspruch nehmen kann, wenn der Schwellenwert um höchstens 10 % überschritten wird. Bei Überschreitung um mehr als 10 % ist die Steuerbefreiung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anwendbar.

22 Vgl ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 16: Damit sollen auch Diskrepanzen bei den in Art 6a Abs 5 UStG genannten kalendervierteljährlichen Meldungen und bei der Berechnung des unionsweiten Jahresumsatzes vermieden werden.

23 Siehe dazu auch *Melhardt/Kuder/Zolles*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 – Regierungsvorlage, ÖStZ 2024, 327 (331). Dagegen hält *Spies* (Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn [Hrsg], Festschrift Reinhold Beiser [2024] 501 [515]) ein Herausrechnen fiktiver Umsatzsteuer zur Ermittlung des Jahresbetrags weiterhin für möglich.

24 Bei der Ermittlung des unionsweiten Jahresumsatzes (siehe Punkt B) können auch umsatzsteuerpflichtige Leistungen – wenn zB in einzelnen Ländern Steuerpflicht gegeben ist – zu berücksichtigen sein. In dem Fall ist entsprechend Art 288 Abs 1 MwSt-SystRL auf die Nettoumsätze ohne Mehrwertsteuer abzustellen.

25 Die Mitgliedstaaten können für die nationale Umsatzgrenze auch auf den Umsatz des vorangegangenen und des zweitvorangegangenen Kalenderjahres abstellen (siehe *Melhardt/Kuder/Zolles*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 – Regierungsvorlage, ÖStZ 2024, 327 [333]). In dem Fall führt ein Überschreiten der nationalen Umsatzschwelle zum Ausschluss der Kleinunternehmerbefreiung für die nächsten zwei Folgejahre (vgl *Spies*, Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn [Hrsg], Festschrift Reinhold Beiser [2024] 501 [517]).

Die Mitgliedstaaten können für die Toleranzgrenze aber auch eine Obergrenze von 25 % festlegen, die Steuerbefreiung im laufenden Kalenderjahr ohne Obergrenze gewähren (bei einem Umsatz von mehr als € 100.000 muss die Steuerbefreiung jedoch jedenfalls entfallen) oder auf die Toleranzgrenze verzichten.²⁶

Die Umsetzung in § 6 Abs 1 Z 27 UStG sieht vor, dass die Steuerbefreiung nicht anwendbar ist, wenn die Umsatzgrenze im **vorangegangenen Kalenderjahr** überschritten wurde. Wird die Grenze **im laufenden Jahr** überschritten (bei Nichtüberschreitung im Vorjahr), ist die Steuerbefreiung **ab diesem Zeitpunkt** nicht mehr anwendbar. Nach dem Gesetzeswortlaut **kann** die Steuerbefreiung jedoch bis zum Ende des Kalenderjahres weiterhin angewendet werden, wenn die Kleinunternehmergrenze um nicht mehr als **10 %** überschritten wird (Kleinunternehmergrenze inkl Toleranzregel iHv 10 %: € 60.500). Anders als nach der bisherigen Rechtslage kommt es daher bei einer Überschreitung der nationalen Jahresumsatzgrenze zu einem **unterjährigen Wegfall** der Befreiung („ab diesem Zeitpunkt“). Die Formulierung spricht dafür, dass dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Toleranzgrenze ein **Wahlrecht** zusteht: Er kann die Steuerbefreiung innerhalb der Toleranzgrenze bis Ende des Kalenderjahres weiterhin anwenden oder sie ab Überschreiten der Umsatzgrenze von € 55.000 nicht mehr anwenden. Bei Überschreiten der 10 %igen Toleranzgrenze im Kalenderjahr entfällt die Steuerbefreiung ab der Überschreitung zwingend.

Beispiel (in Anlehnung an ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 16):

Der Unternehmer A betreibt sein Unternehmen im Inland und ist als Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG befreit. Im Jahr 2025 erzielt er von Januar bis Oktober Umsätze iHv € 51.000. Die Umsätze sind mangels Verzichts auf die Steuerbefreiung jedenfalls befreit. Bis Mitte November verkauft er Waren für insgesamt € 6.000 (Umsätze gesamt: € 57.000). Zwar überschreitet er die Umsatzgrenze iHv € 55.000, er liegt aber noch innerhalb der Toleranzgrenze von 10 % (€ 60.500) und kann auch die Umsätze, die die Überschreitung der € 55.000-Grenze bewirken, steuerfrei belassen. Führt er allerdings noch einen weiteren Umsatz iHv € 4.000 aus (Umsätze gesamt: € 61.000), sind dieser Umsatz und alle weiteren Umsätze bis zum Ende des Kalenderjahres nicht mehr befreit. Auch im folgenden Kalenderjahr ist die Befreiung nicht anwendbar.

Nach der Rechtslage bis Ende 2024 entfiel die Befreiung hingegen nicht unterjährig, sondern **rückwirkend** mit Beginn des Kalenderjahres. In Bezug auf die Toleranzregel war bislang auf ein bis zu 15 %iges Überschreiten der Umsatzgrenze **innerhalb eines Zeitraums von fünf Kalenderjahren** abzustellen. Nunmehr gilt die Toleranzregel ausschließlich für das laufende Kalenderjahr. Im Folgejahr²⁷ ist die

²⁶ Vgl auch *Spies*, Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Püzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 501 (516).

²⁷ Von der nach der MwSt-SystRL möglichen Ausweitung auf einen Zeitraum von zwei Kalenderjahren hat der österreichische Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht.

Steuerbefreiung – wegen der Überschreitung der Kleinunternehmergrenze im laufenden Kalenderjahr – nicht anwendbar, auch wenn die Umsatzgrenze im laufenden Kalenderjahr um nicht mehr als 10 % überschritten wurde. Die nachfolgende Tabelle zeigt die Konsequenzen der Neuregelung auf.

Jahr	Umsatz im Inland	KU j/n/tw ^(*)	Anmerkung
2024	€ 50.000	n	Rechtslage 2024 (Umsatz netto bei 20 % USt-Satz: € 41.667)
2025	€ 53.000	j	Neue Umsatzgrenze im Vorjahr und auch im laufenden Jahr nicht überschritten.
2026	€ 57.000	j	Umsatzgrenze im Vorjahr nicht überschritten, Toleranzregel im laufenden Jahr anwendbar.
2027	€ 54.000	n	Umsatzgrenze im Vorjahr überschritten.
2028	€ 58.000	j	Umsatzgrenze im Vorjahr nicht überschritten, Toleranzregel im laufenden Jahr anwendbar.
2029	€ 53.000	n	Umsatzgrenze im Vorjahr überschritten.
2030	€ 62.000	tw	Umsatzgrenze im Vorjahr nicht überschritten; laufendes Jahr: Steuerbefreiung bis € 55.000 jedenfalls, bis € 60.500 bei Nutzung der Toleranzregel. Der Umsatz, mit dem der Betrag von € 60.500 überschritten wird und alle weiteren Umsätze sind steuerpflichtig.

Tab 1: Beispiel zur Umsatzgrenze inkl Toleranzgrenze
(^(*) KU = Kleinunternehmer; j = ja; n = nein; tw = teilweise)

Wie das Beispiel zeigt, kann sich die Kleinunternehmereigenschaft von Jahr zu Jahr ändern. Zwar war das schon bisher möglich, allerdings zeigt die Darstellung, dass aufgrund des Abstellens auf den Vorjahresumsatz ggf gerade in jenen Jahren **keine Befreiung** eintritt, in denen die **Kleinunternehmergrenze nicht überschritten** wird (so in den Jahren 2027 und 2029 in Tab 1). Mangels Verzichts auf die Kleinunternehmerbefreiung sind die Umsätze hingegen im jeweiligen Folgejahr jedenfalls bis zur Umsatzgrenze von € 55.000 (ggf bis zur Umsatzgrenze inkl Toleranzregel von € 60.500) steuerbefreit (so in den Jahren 2028 und 2030 in Tab 1). Der unterjährige Entfall der Kleinunternehmergrenze (so im Jahr 2030 in Tab 1) erfordert zudem, dass die Umsätze bei „Annäherung“ an die Betragsgrenze nicht nur tagenau, sondern „umsatzgenau“ beobachtet werden müssen. Wird die Grenze etwa mit einem Umsatz um 13:00 Uhr am 31.10. überschritten, sind nach dem Gesetzeswortlaut dieser Umsatz und alle nachfolgenden Umsätze am 31.10. bis Ende des Kalenderjahres nicht mehr steuerbefreit. Für diesen Umsatz und die nachfolgenden Umsätze dürfen daher auch die **Erleichterungen bei der Rechnungsausstellung**, die § 11 Abs 6 UStG nunmehr generell für Kleinunternehmer vorsieht (siehe Punkt c), **nicht mehr in Anspruch** genommen werden.²⁸ Der Wechsel von der (unechten) Steuer-

²⁸ Vgl auch ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 16.

befreiung²⁹ zur Steuerpflicht geht bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen zudem mit dem Recht auf Vorsteuerabzug einher, so dass aufgrund des unterjährigen Wechsels eine **Zuordnung von Vorsteuern** zu den steuerpflichtigen Umsätzen sowie ggf eine Vorsteueraufteilung und -berichtigung notwendig wird.³⁰

Da der Umsatz, der zur Überschreitung führt, nicht mehr steuerbefreit ist, kann die Kleinunternehmergrenze bzw die Toleranzgrenze uU nicht voll ausgenutzt werden.³¹

Beispiel:

Der Unternehmer A betreibt sein Unternehmen im Inland und ist als Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG befreit. Er erzielt von Januar bis Oktober Umsätze iHv € 51.000. Die Umsätze sind mangels Verzichts auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG jedenfalls befreit. Im November tätigt er ein besonders lukratives Geschäft und führt einen Umsatz iHv € 10.000 aus. Da er mit diesem Umsatz die Kleinunternehmergrenze und die Toleranzgrenze überschreitet, ist dieser Umsatz (und alle nachfolgenden Umsätze) nicht mehr befreit. Er kann daher die an sich bis € 60.500 mögliche Befreiung (im Ausmaß von € 9.500) nicht nutzen.

Zwar kann es als Vorteil gewertet werden, dass die Kleinunternehmereigenschaft nach der Neuregelung nicht mehr rückwirkend mit Beginn des Kalenderjahres entfällt,³² und damit Probleme in Bezug auf die Behandlung bereits getätigter Umsätze beseitigt werden. Der unterjährige Wegfall kann allerdings wie dargelegt auch zu erheblichen Problemen führen (Verrechnung von Umsatzsteuer für den Umsatz ab Überschreitung, Vorsteuerabzug, Entfall der vereinfachten Rechnungsausstellung für Rechnungsbeträge über € 400). Art 288a Abs 1 der MwSt-SystRL eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die Steuerbefreiung im laufenden Jahr bis zu einer Umsatzgrenze von € 100.000 bei Überschreitung des festgelegten nationalen Jahresumsatzes weiter zu gewähren. Erst bei Überschreiten der € 100.000-Grenze entfällt die Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht zwingend. Davon hat der österreichische Gesetzgeber – anders als dies etwa in Deutschland mit dem Jahressteuergesetz 2024³³ erfolgte – bedauerlicher Weise keinen Gebrauch gemacht. Aus Vereinfachungsgrün-

29 Im Falle der Anwendung der Steuerbefreiung steht kein Vorsteuerabzug für die mit den Umsätzen in Zusammenhang stehenden Vorleistungen zu.

30 Auf diese Problematik ebenfalls hinweisend *Niedermaier/Wagenthaler*, Neuerungen für (EU-) Kleinunternehmer ab 2025, taxlex 2024, 225 (228).

31 Siehe auch *Maierhofer-Poiss/Herglotz*, Umsatzsteuerliche Neuerungen für Kleinunternehmer, SWK 2024, 914 (915).

32 So etwa *P. Mayr*, Der neue „EU-Kleinunternehmer“ im UStG, RWP 2024, 121 (124).

33 Siehe § 19 dUStG idF JStG 2024, dBGBI I 387/2024. Die Umsatzgrenze in § 19 Abs 1 UStG beträgt im laufenden Jahr € 100.000, die Vorjahresumsatzgrenze ist mit € 25.000 festgelegt. Zum Entwurf des Bundesfinanzministeriums siehe etwa *Stahlschmidt*, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, RdW 2024, 509 (511).

den wäre eine derartige Regelung wünschenswert, um auch die Probleme eines unterjährigen Wegfalls der Befreiung weitgehend hintanzuhalten.³⁴

Bei **Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit** ist zu beachten, dass die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer **ex lege** zur Anwendung kommt. Da im Vorjahr noch keine Umsätze erzielt wurden, ist die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit auch dann, wenn die Umsatzgrenze letztendlich überschritten wird, bis zum Erreichen der Kleinunternehmergrenze (inkl Toleranzregel) anwendbar.³⁵ Der Unternehmer müsste – um die Steuerpflicht der Umsätze von Beginn an zu erreichen – auf die Kleinunternehmerregelung gem § 6 Abs 3 UStG verzichten. Dies bindet ihn allerdings für fünf Kalenderjahre (siehe Punkt D), wodurch dem Unternehmer ggf Nachteile entstehen können. Für das Jahr der Aufnahme der Tätigkeit sollte daher mE eine Sonderregelung normiert werden, die einen aktiven Verzicht gem § 6 Abs 3 UStG bei Überschreiten der Kleinunternehmergrenze im ersten Jahr der Tätigkeit nicht erforderlich macht.

Beispiel:

Der Unternehmer A (Sitz der unternehmerischen Tätigkeit im Inland, kein abweichendes Wirtschaftsjahr) nimmt im Jahr 2025 eine unternehmerische Tätigkeit auf, die abgesehen von § 6 Abs 1 Z 27 UStG unter keine Steuerbefreiung fällt. Er geht davon aus, dass er die Umsatzgrenze im laufenden Jahr überschreiten wird. Tatsächlich betragen die Umsätze insgesamt € 70.000.

Verzichtet der Unternehmer nicht aktiv auf die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG, sind die Umsätze bis € 55.000 jedenfalls befreit (für die Umsätze bis € 60.500 steht dem Unternehmer mE ein Wahlrecht zu, die Steuerbefreiung weiter anzuwenden oder auch nicht). Der Umsatz, mit dem die Kleinunternehmergrenze bzw die Toleranzgrenze überschritten wird, sowie die restlichen Umsätze des Veranlagungszeitraums sind steuerpflichtig. Hat A die Umsätze mit Umsatzsteuer fakturiert, schuldet er die Umsatzsteuer für die befreiten Umsätze gem § 11 Abs 12 UStG aufgrund der Rechnungen (sofern diese nicht berichtigt werden). Vorsteuern im Zusammenhang mit diesen Umsätzen sind nicht abzugsfähig. Um dieses Ergebnis zu vermeiden, muss A nach dem Gesetzeswortlaut trotz Überschreitung der Kleinunternehmergrenze im laufenden Kalenderjahr aktiv auf die Kleinunternehmerregelung verzichten.

Bisher war in der Literatur strittig, ob bei der Berechnung der Umsatzgrenze im Falle der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auf die Vereinnahmung des Ent-

34 Siehe auch *Flad*, Die Reform der Kleinunternehmerregelung zum 1.1.2025, MwStR 2023, 878 (888), wonach der Wechsel zwischen Kleinunternehmerregelung zur Normalbesteuerung aus Vereinfachungsgründen unionsrechtlich mit Ablauf des Jahres vorgesehen werden sollte, in dem die Voraussetzungen wegfallen.

35 So auch die Auffassung des *VAT Committee* in Bezug auf die Befreiung für Start-up-Unternehmer aus einem anderen Mitgliedstaat, siehe *VAT Committee*, Guidelines Resulting from the Meetings of the VAT Committee, 123rd Meeting of 20 November 2023 (taxud.c.1(2024) 2616014 – EN), Document D – taxud.c.1(2024)4333871 – 1078, 307.

gelts (und damit auf die Entstehung der Steuerschuld) oder auf die Erbringung der Leistung abzustellen ist.³⁶ *Ruppe/Achatz*³⁷ vertreten in der aktuellen Auflage (zur bis 31.12.2024 geltenden Rechtslage), dass generell der Zeitpunkt der Leistungserbringung und nicht der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung relevant ist.

Ab 1.1.2025 bezeichnet der Ausdruck „Jahresumsatz im Mitgliedstaat“ gem Art 280a der MwSt-SystRL den „jährlichen Gesamtbetrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ohne Mehrwertsteuer eines Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat in einem Kalenderjahr“. Art 284 Abs 1 der MwSt-SystRL normiert, dass die „Mitgliedstaaten [...] die Lieferung von Gegenständen und die Dienstleistungen in ihrem Hoheitsgebiet, die von in diesem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen *bewirkt* werden, deren diesen Lieferungen von Gegenständen und/oder Dienstleistungen *zuzurechnender Jahresumsatz* in diesem Mitgliedstaat den für die Anwendung dieser Steuerbefreiung von diesen Mitgliedstaaten festgelegten Schwellenwert nicht übersteigt, von der Steuer befreien.“ Die Formulierungen sprechen mE dafür, dass auch die unionsrechtliche Vorgabe idF der RL (EU) 2020/285 für die zeitliche Zuordnung die Erbringung der Leistung vor Augen hat. Die nationale Umsetzung würde hingegen mE nach wie vor beide Interpretationen zulassen. Im Hinblick darauf, dass Kleinunternehmer ihre Umsätze vielfach nach vereinnahmten Entgelten versteuern werden, wird eine Überprüfung der Umsatzgrenzen anhand vereinbarter Entgelte zu einem nicht unbeträchtlichen Verwaltungsaufwand und wohl auch Fehlerpotential führen. Andererseits wird der unterjährige Wegfall der Steuerbefreiung durch Überschreiten der Kleinunternehmergrenze nach den derzeitigen nationalen Regelungen im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes zu beurteilen sein und nicht von der Vereinnahmung (und damit Zahlung durch den Abnehmer) abhängig sein können.

Anzumerken ist, dass § 19 Abs 2 dUStG in der Fassung des deutschen Jahressteuergesetzes 2024³⁸ hingegen – wie schon bisher in § 19 dUStG³⁹ – ausdrücklich normiert, dass der für die Kleinunternehmerregelung relevante Gesamtumsatz nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen ist. Eine einheitliche Vorgangsweise in den Mitgliedstaaten ist vor dem Hintergrund der Ausweitung der Befreiungsbestimmung auf in anderen Mitgliedstaaten ansässige Unternehmer und die damit verbundenen Meldepflichten nicht nur wünschenswert, sondern erforderlich.

36 Für ein Abstellen auf die Vereinnahmung des Entgelts ua *Kanduth-Kristen* in Berger et al, UStG-ON^{3.02} (Stand 1.12.2021, rdb.at) § 6 Rz 703; *Rößler* in Ecker/Eppl/Rößler/Schwab (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer (75. Lfg 2023) § 6 Abs 1 Z 27 Rz 61. Generell auf den Leistungszeitpunkt abstellend *Ruppe/Achatz*, UStG (2024) § 6 Rz 456; *Rattinger* in Melhardt/Tumpel, UStG (2021) § 6 Rz 672 (jeweils mit Hinweis auf VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0037 zur Behandlung von Anzahlungen). In der Praxis wird bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten wohl idR auf die Vereinnahmung abgestellt (siehe etwa die Beispiele bei *Maierhofer-Poiss/Herglotz*, Umsatzsteuerliche Neuerungen für Kleinunternehmer, SWK 2024, 914 [914 ff]).

37 *Ruppe/Achatz*, UStG (2024) § 6 Rz 456.

38 § 19 dUStG idF JStG 2024, dBGBI I 387/2024.

39 Vgl etwa *Engelhardt*, Zur Harmonisierung des umsatzsteuerlichen Kleinunternehmers, StB 2024, 241 (241 ff).

c) *Weitere Regelungen*

In § 11 Abs 6 UStG wird die Möglichkeit der vereinfachten Rechnungsausstellung ab 1.1.2025 generell auf Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG erweitert. Für diese gilt die Bestimmung unabhängig von der Höhe des Rechnungsbetrags. Dementsprechend genügt es, neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben in die „Kleinunternehmerrechnung“⁴⁰ aufzunehmen:⁴¹

- den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
- den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt;
- das Entgelt und der Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe und
- den Steuersatz.

Die Erweiterung der vereinfachten Rechnungsausstellung auf Kleinunternehmer ist grundsätzlich eine zu begrüßende Vereinfachungsmaßnahme.⁴² Zum Wegfall der Vereinfachungsregel bei unterjährigem Überschreiten der Umsatzgrenze (samt Toleranzregel) siehe jedoch oben Punkt b.

d) *Übergangsregelung*

Gem § 28 Abs 64 UStG ist § 6 Abs 1 Z 27 UStG idF des AbgÄG 2024 am 1.1.2025 in Kraft getreten und erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 ausgeführt werden bzw sich ereignen. Für die Anwendung der Neuregelung ist somit auf die Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung abzustellen.

e) *Zusammenfassende Übersicht*

Die Änderungen der Kleinunternehmerregelung mit 1.1.2025 sind für Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, der nachstehenden Tabelle zu entnehmen.

40 Siehe *Melhardt/Kuder/Zolles*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 – Regierungsvorlage, ÖStZ 2024, 327 (335).

41 Nach *P. Mayr* (Der neue „EU-Kleinunternehmer“ im UStG, RWP 2024, 121 [126 f]) ist das Vereinfachungspotenzial für steuerfreie Umsätze mangels Umsatzsteuerausweises beschränkt. Vorteilhaft ist, dass die Angaben zum Leistungsempfänger entfallen können.

42 Vgl auch *Maierhofer-Poiss/Herglotz*, Umsatzsteuerliche Neuerungen für Kleinunternehmer, SWK 2024, 914 (917).

	bis 31.12.2024	ab 1.1.2025
Umsatzgrenze (Kleinunternehmergrenze)	€ 35.000 „netto“ (bei unterstellter Steuerpflicht)	€ 55.000 (ohne Mehrwertsteuer, aber keine unterstellte Steuerpflicht)
für die Umsatzgrenze maßgeblicher Zeitraum	aktueller Veranlagungszeitraum	vorangegangenes Kalenderjahr und laufendes Jahr
bei der Umsatzgrenze nicht zu berücksichtigende Umsätze	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.	
Entfall der Befreiung bei Überschreiten der Umsatzgrenze	rückwirkend mit Beginn des Kalenderjahres	bei Einhaltung der Vorjahresgrenze ab Überschreiten der Umsatzgrenze (ggf inkl Toleranzgrenze) im laufenden Jahr (Entfall auch im Folgejahr)
Toleranzgrenze	Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraums von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.	Bei Überschreiten der Kleinunternehmergrenze um nicht mehr als 10 % kann die Steuerbefreiung noch bis zum Ende des Kalenderjahres in Anspruch genommen werden (Entfall jedoch im Folgejahr).
Rechnungsausstellung	keine Besonderheiten für Kleinunternehmer	Vereinfachung gem § 11 Abs 6 UStG generell für Kleinunternehmer

Tab 2: Änderungen für im Inland ansässige Unternehmer im Überblick

B. Kleinunternehmereigenschaft im Ausland von Unternehmern, die ihr Unternehmen im Inland betreiben

Mit dem AbgÄG 2024 wurde in Art 6a UStG ein eigenes Verfahren für „EU-Kleinunternehmer“ eingeführt. Die Abs 1 bis 6 dieser Norm richten sich an **im Inland ansässige Unternehmer**, die die Kleinunternehmerregelung im **EU-Ausland** in Anspruch nehmen möchten. Die Elemente des Verfahrens sind in Art 6a UStG wie folgt geregelt:

- Abs 1 (Voraussetzungen): Einreichung einer Vorabmitteilung über das Portal des Bundesministeriums für Finanzen; unionsweiter Jahresumsatz überschreitet € 100.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht;⁴³ Bestätigung der Anwendung der Befreiung gem Art 284 Abs 2 der MwSt-SystRL durch zumindest einen Mitgliedstaat.

⁴³ Die Überprüfung des unionsweiten Schwellenwertes obliegt dem Ansässigkeitsstaat (vgl *Melhardt/Kuder/Zolles*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024

- Abs 2 (Vorabmitteilung): Inhalt der Vorabmitteilung.
- Abs 3 (Beginn der Inanspruchnahme): Erteilung einer Kleinunternehmer-Identifikationsnummer idR binnen 35 Werktagen ab Eingang der Vorabmitteilung (Suffix „EX“).
- Abs 4 (Berichtspflichten): Verpflichtung zur Meldung von Änderungen.
- Abs 5 (Meldung): Umsatzmeldungen durch den Unternehmer für jedes Kalendervierteljahr für die einzelnen Mitgliedstaaten binnen eines Monats ab Ende des Kalendervierteljahres über das elektronische Portal. Bei Schwellenwertüberschreitung (€ 100.000) hat die Meldung binnen 15 Werktagen zu erfolgen (Überschreiten und Umsatzbetrag bis zum Zeitpunkt des Überschreitens).⁴⁴
- Abs 6 (Beendigung und Ausschluss):
 - bei Mitteilung durch den Unternehmer (wirksam ab dem ersten Tag des nächsten Kalendervierteljahres nach Eingang der Informationen des Unternehmers oder, wenn diese Informationen im letzten Monat eines Kalendervierteljahres eingehen, am ersten Tag des zweiten Monats des nächsten Kalendervierteljahres);
 - wenn die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen (wirksam ab diesem Zeitpunkt);
 - bei Einstellung der Tätigkeit (wirksam ab dem Zeitpunkt, ab dem die Tätigkeit eingestellt wurde).

Der unionsweite Jahresumsatz ist entsprechend Art 288 Abs 1 MwSt-SystRL⁴⁵ wie die nationale Kleinunternehmergrenze (siehe Punkt A, 2) zu ermitteln. Im Falle einer Fakturierung von Umsatzsteuer für umsatzsteuerpflichtige Leistungen – etwa bei Ermittlung des unionsrechtlichen Jahresumsatzes, wenn in einzelnen Ländern Steuerpflicht gegeben ist (siehe Punkt C) oder in Bezug auf bis zur Wirksamkeit der Befreiung ausgeführte Umsätze – ist für die Umsatzgrenze auf die Nettoumsätze ohne Mehrwertsteuer abzustellen. Bei Überschreitung des Schwellenwertes für den unionsweiten Jahresumsatz im laufenden Kalenderjahr fällt die Befreiung im Ausland nach den Vorgaben des Unionsrechts ab diesem Zeitpunkt zwingend weg. Der Ansässigkeitsstaat hat die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer in diesem Fall gem Art 284e lit a der MwSt-SystRL unverzüglich zu deaktivieren. Für die Befreiung im Inland ergeben sich aus der Überschreitung des unionsweiten Jahresumsatzes keine Konsequenzen. Die Überwachung der unionsweiten Umsatzgrenze obliegt dem Ansässigkeitsstaat.⁴⁶

Je nach der nationalen Regelung in dem Mitgliedstaat, in dem die Befreiung in Anspruch genommen werden soll, kann – entsprechend den Vorgaben des Art 288a

– Regierungsvorlage, ÖStZ 2024, 327 [333] mit Hinweis auf GD TAXUD, Leitlinie aus der 121. Sitzung vom 21.10.2022, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/474e7e57-7e01-4de0-ac94-e55537e505ae_de?filename=guidelines-vat-committee-meetings_de.pdf und Art 37b Abs 1 und Abs 2 VO [EU] 904/201).

44 Diese Meldungen sind auch abzugeben, wenn der Unternehmer in dem Kalendervierteljahr keine Umsätze ausgeführt hat (vgl ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 18).

45 In der Fassung der RL (EU) 2020/285, zuletzt geändert durch die RL (EU) 2022/542 des Rates vom 5.4.2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze.

46 Vgl *Grebe/Raudszus*, Neuerungen für Kleinunternehmer ab 1.1.2025, UStB 2024, 172 (177).

der MwSt-SystRL – neben dem nationalen Vorjahresumsatz auch der nationale Jahresumsatz im zweitvorangegangenen Kalenderjahr relevant und daher in der Meldung anzugeben sein.⁴⁷ Die Meldung gem Art 6a Abs 5 UStG hat die Umsätze in allen Mitgliedstaaten zu umfassen und muss ggf „Nullmeldungen“ für jene Mitgliedstaaten enthalten, in denen keine Umsätze ausgeführt wurden. Sieht der jeweilige Mitgliedstaat unterschiedliche Schwellenwerte für verschiedene Wirtschaftssektoren vor (siehe Art 284 Abs 1 der MwSt-SystRL), ist nach der Richtlinienvorgabe sicherzustellen, dass ein Steuerpflichtiger, der für die Inanspruchnahme mehrerer sektorspezifischer Schwellenwerte infrage kommt, nur einen dieser Schwellenwerte in Anspruch nehmen kann.⁴⁸ In Art 284c der MwSt-SystRL ist vorgesehen, dass der Steuerpflichtige gegenüber diesem Mitgliedstaat verpflichtet ist, den Gesamtbetrag der Lieferungen von Gegenständen und/oder Dienstleistungen für jeden anwendbaren Schwellenwert gesondert zu melden, wenn der Mitgliedstaat, der die Steuerbefreiung gewährt, verschiedene Schwellenwerte nach Art 284 Abs 1 UAbs 2 der MwSt-SystRL anwendet. Die Überwachung der nationalen Umsatzgrenze obliegt dem jeweiligen Mitgliedstaat. Die Mitgliedstaaten erhalten zu diesem Zweck Zugriff auf die vom Ansässigkeitsstaat gespeicherten Daten.⁴⁹ Teilt ein Mitgliedstaat dem Ansässigkeitsstaat mit, dass der Steuerpflichtige keinen Anspruch mehr auf die Steuerbefreiung hat, hat der Ansässigkeitsstaat die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer gem Art 284e lit b der MwSt-SystRL unverzüglich zu deaktivieren oder, sollte die Befreiung in anderen Mitgliedstaaten weiterhin zustehen, zu aktualisieren. Die Rechtsfolgen der Überschreitung treten für den Steuerpflichtigen aber nach dem Gesetzeswortlaut unabhängig davon ein, ob der jeweilige Mitgliedstaat eine Maßnahme setzt.

Für die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung im Ausland bestehen somit insgesamt **drei Voraussetzungen**:

- Nichtüberschreitung des **unionsrechtlichen Schwellenwerts** von € 100.000 im Vorjahr und bislang im laufenden Kalenderjahr;
- Durchführung des **Verfahrens gem Art 6a UStG** im Inland;
- Nichtüberschreitung der jeweiligen **nationalen Jahresumsatzgrenze** im jeweiligen Mitgliedstaat im Vorjahr (ggf auch in dem vor dem Vorjahr liegenden Jahr) sowie bislang im laufenden Kalenderjahr.

Ist der Unternehmer im anderen Mitgliedstaat bereits tätig, muss er nach Beantragung des Verfahrens laufend überprüfen, ob die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer vom Ansässigkeitsstaat erteilt bzw aktualisiert wurde. Ab Erteilung sind die Umsätze steuerbefreit, bis zur Erteilung sind allfällige Umsätze steuerpflichtig. Dies ist für eine korrekte Verrechnung von Umsatzsteuer und für die Rechnungsausstellung zu beachten.⁵⁰ Im Falle einer Befreiung in einem anderen Mitgliedstaat

⁴⁷ Gem Art 288a Abs 1 der MwSt-SystRL steht den Mitgliedstaaten eine Ausdehnung auf zwei Kalenderjahre frei.

⁴⁸ Siehe auch *Niedermair/Wagenthaler*, Neuerungen für (EU-) Kleinunternehmer ab 2025, taxlex 2024, 225 (226).

⁴⁹ Vgl *Grebe/Raudszus*, Neuerungen für Kleinunternehmer ab 1.1.2025, UStB 2024, 172 (177).

⁵⁰ Vgl *Melhardt/Kuder/Zolles*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 – Regierungsvorlage, ÖStZ 2024, 327 (333).

während des gesamten Kalenderjahres entfallen in diesem Mitgliedstaat Registrierungs- und Erklärungspflichten.⁵¹

Ein Unternehmer, der sein Unternehmen im Inland betreibt, das Verfahren beantragt hat und beide Grenzwerte (national und unionsweit) einhält, kann **wählen**.⁵²

- Inanspruchnahme der **inländischen** Befreiung **und** der Befreiung in **einzelnen oder allen** anderen Mitgliedstaaten;
- Inanspruchnahme nur der **inländischen** Befreiung **oder** nur der Befreiung in **einzelnen oder allen** anderen Mitgliedstaaten;
- Inanspruchnahme **keiner** Befreiung.

Die Überschreitung des **unionsrechtlichen Schwellenwerts** hindert die **Inanspruchnahme der inländischen Kleinunternehmerregelung** bei Einhaltung des nationalen Grenzwertes **nicht**. Die Inanspruchnahme der Regelung in anderen Mitgliedstaaten ist dann allerdings nicht mehr möglich. Die Überschreitung der **nationalen Kleinunternehmergrenze** des Ansässigkeitsstaats (oder der Verzicht auf die nationale Befreiung) bei **Einhaltung des unionsrechtlichen Schwellenwerts** hindert umgekehrt die Inanspruchnahme in einzelnen oder allen anderen Mitgliedstaaten nicht, sofern die jeweiligen Grenzen dort eingehalten werden. Bei umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten in anderen Mitgliedstaaten muss der Unternehmer somit die jeweiligen nationalen Schwellenwerte, die Regelungen iZm mit deren Überschreiten samt den Voraussetzungen für die Zuerkennung bzw für den Verlust der Kleinunternehmer Eigenschaft kennen und die Registrierungs- (Vorabmitteilung) und Meldepflichten iSd Art 6a UStG im Ansässigkeitsstaat einhalten.⁵³

Aufgrund der nunmehr möglichen Steuerbefreiung im EU-Ausland sieht Art 12 Abs 5 UStG vor, dass der Vorsteuerabzug aus Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen ausgeschlossen ist, soweit diese mit Umsätzen im Zusammenhang stehen, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden und die nach dem Recht dieses Mitgliedstaates aufgrund einer Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei sind. Parallel dazu wurden § 12 Abs 10 und 11 UStG sowie § 18 Abs 5 UStG um Verweise auf diese neue Regelung ergänzt. Bei Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG im Inland steht für inländische Vorleistungen gem Art 12 Abs 5 UStG kein Vorsteuerabzug zu, auch wenn die Vorleistungen für steuerpflichtige Umsätze im Ausland verwendet werden.⁵⁴

51 Vgl Art 284d der MwSt-SystRL.

52 Siehe G. Mayr, Die Highlights im AbgÄG 2024, RdW 2024, 495 (499).

53 Aus dem Grund kritisch im Hinblick auf den Befolgungsaufwand und den möglichen Umfang an Transaktionskosten Engelhardt, Zur Harmonisierung des umsatzsteuerlichen Kleinunternehmers, StB 2024, 241 (241 ff); ebenso Kempf, Der grenzüberschreitende Kleinunternehmer im Wandel der Zeit, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 241 (257 und 258); Spies, Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 501 (518 f). Auch der Verwaltungsaufwand für den Informationsaustausch zwischen den Behörden ist nicht zu unterschätzen.

54 Vgl Melhardt/Kuder/Zolles, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 – Regierungsvorlage, ÖStZ 2024, 327 (335) mit Beispiel. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer sein Unternehmen im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat be-

C. Kleinunternehmereigenschaft im Inland von Unternehmern, die ihr Unternehmen im Ausland betreiben

1. Anwendungsvoraussetzungen

Im Ausland ansässige Unternehmer können nur dann unter die Kleinunternehmerregelung fallen, wenn das Unternehmen in einem anderen **Mitgliedstaat** der EU betrieben wird. Auf Unternehmer, die in Drittstaaten ansässig sind, ist die Regelung nicht anwendbar.⁵⁵

Für im EU-Ausland ansässige Unternehmer gelten **neben der inländischen Kleinunternehmergrenze** folgende **Voraussetzungen** für die Anwendung der Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG:

- Der **unionsweite Jahresumsatz** übersteigt den Schwellenwert von € 100.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Jahr noch nicht **und**
- der Unternehmer hat in einem anderen Mitgliedstaat die Inanspruchnahme der Befreiung im Rahmen eines Verfahrens iSd Art 6a UStG **beantragt**.

Grundsätzlich sind im EU-Ausland ansässige Unternehmer im Inland als **steuerpflichtig** zu behandeln. Nur, wenn sich der im EU-Ausland ansässige Unternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat vorher aktiv zur Kleinunternehmerregelung **anmeldet und die Umsatzgrenzen** (national und unionsweit) **nicht überschreitet**, ist Kleinunternehmereigenschaft gegeben. Die Steuerbefreiung ist ab dem Tag der **Mitteilung der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer** (Suffix „EX“) im Rahmen des Verfahrens iSd Art 6a UStG⁵⁶ anwendbar bzw falls eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer bereits vorhanden ist, ab dem Tag, an dem der andere Mitgliedstaat die Kleinunternehmer-Identifikationsnummer hinsichtlich der Steuerbefreiung im Inland bestätigt.

Dabei ist es irrelevant, ob der Unternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat von der dortigen Kleinunternehmerregelung Gebrauch macht oder nicht. Unter der Voraussetzung, dass der unionsweite Jahresumsatz nicht überschritten wird, kann im Inland (bei Einhaltung der nationalen Kleinunternehmergrenze und vorhergehender Beantragung) Kleinunternehmereigenschaft vorliegen, auch wenn im Ansässigkeitsstaat die nationale Kleinunternehmergrenze überschritten oder auf die Steuerbefreiung – entsprechend der geltenden nationalen Normen – verzichtet wird.

Nimmt ein im EU-Ausland ansässiger Unternehmer dort die Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch und tätigt er im Inland steuerpflichtige Umsätze, ist ein Vorsteuerabzug aus Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie der Einfuhr von Gegenständen, die mit den im EU-Ausland befreiten Umsätzen in Zusammenhang stehen, gem Art 12 Abs 5 UStG nicht möglich.⁵⁷ Weiters ist ein Vorsteuerabzug im

treibt (vgl ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 17). Dieser Vorsteuerauschluss trotz Verwendung für im Ausland steuerpflichtige Umsätze ist nach Ansicht des EuGH (15.11.2017, C-507/16 *Entertainment Bulgaria System EOOD*) durch die MwSt-SystRL gedeckt.

55 Vgl auch ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 14.

56 Siehe dazu Punkt B.

57 Vgl ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 17 mit Beispiel.

Inland generell nicht möglich, wenn der im EU-Ausland ansässige Unternehmer in Österreich die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nimmt.⁵⁸

Art 6a UStG enthält die Sonderregelung für im Inland ansässige Unternehmer, die die Kleinunternehmerregelung im Ausland in Anspruch nehmen möchten (siehe Punkt B). Lediglich Art 6a Abs 7 UStG bezieht sich auf im EU-Ausland ansässige Unternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat zu einem Verfahren iSd Art 6a UStG registriert sind, und sieht eine Sanktion bei Nichteinhaltung von Meldepflichten vor. Unterlässt ein solcher Unternehmer die Einreichung der quartalsweisen Meldung pflichtwidrig oder erweist sich diese als unvollständig oder unrichtig, hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen, soweit es sich um im Inland ausgeführte Umsätze handelt.

2. Unionsweiter Jahresumsatz und nationale Kleinunternehmergrenze

Für im EU-Ausland ansässige Unternehmer tritt neben die nationale Kleinunternehmergrenze eine **unionsweite Jahresumsatzgrenze**. Gem Art 280 Z 2 der MwSt-SystRL ist der „Jahresumsatz in der Union“ (= unionsweiter Jahresumsatz) der jährliche Gesamtbetrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ohne Mehrwertsteuer eines Steuerpflichtigen im Gebiet der Gemeinschaft in einem Kalenderjahr. Der Begriff umfasst daher entsprechend der Begrenzung der Regelung auf das Unionsgebiet nur Umsätze innerhalb der EU, Drittlandumsätze fallen nicht darunter. Die Bestimmung der Umsätze erfolgt entsprechend der Definition in Art 288 der MwSt-SystRL analog zur Errechnung der inländischen Umsatzgrenze, allerdings unter Einbeziehung aller relevanten, in der Europäischen Union getätigten Umsätze (siehe Punkt A, 2).

IZm mit dem unionsweiten Jahresumsatz existiert **keine Toleranzregel**, so dass im Vorjahr und im laufenden Jahr die Überschreitung der € 100.000-Grenze maßgeblich ist. Die Überschreitung der Umsatzgrenze im Vorjahr führt zum Entfall der Kleinunternehmereigenschaft im laufenden Kalenderjahr; die Überschreitung im laufenden Kalenderjahr bei Nichtüberschreitung im Vorjahr führt zum unterjährigen Entfall der Kleinunternehmereigenschaft ab dem Zeitpunkt des Überschreitens. Die Überschreitung des unionsweiten Jahresumsatzes kann dabei durch einen Inlandsumsatz oder durch einen Umsatz in einem anderen EU-Mitgliedstaat erfolgen. Für Inlandsumsätze gilt die Toleranzregel auch für im EU-Ausland ansässige Unternehmer.

Die nachfolgende Tabelle verdeutlicht den Zusammenhang für einen in Deutschland ansässigen Unternehmer mit Umsätzen in Deutschland und in Österreich im Anwendungsbereich der Neuregelung in vier Varianten (ohne Vorjahresbetrachtung;⁵⁹ Beurteilung der Kleinunternehmerschaft in Österreich zum Jahresende;⁶⁰ formale Voraussetzungen erfüllt):

58 Vgl *Melhardt/Kuder/Zolles*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 – Regierungsvorlage, ÖStZ 2024, 327 (335); ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 17. Siehe auch Fußnote 54.

59 Zunächst erfolgt eine isolierte Betrachtung eines Kalenderjahres ohne Betrachtung der Vorjahresumsätze.

60 Solange die Grenzen nicht überschritten werden, ist (ohne Vorjahresbetrachtung) grundsätzlich Kleinunternehmereigenschaft gegeben.

Variante	Umsatz in Deutschland	Umsatz in Österreich	Unionsweiter Jahresumsatz	KU in Ö j/n ^{*)}	Anmerkung
1	€ 60.000	€ 30.000	€ 90.000	j	Beide Umsatzgrenzen werden nicht überschritten.
2	€ 80.000	€ 40.000	€ 120.000	n	Unionsweite Grenze wird überschritten.
3	€ 29.000	€ 61.000	€ 90.000	n	Nationale Grenze wird überschritten.
4	€ 70.000	€ 70.000	€ 140.000	n	Unionsweite und nationale Grenze werden überschritten.

Tab 3: Kleinunternehmereigenschaft im Inland von im EU-Ausland ansässigen Unternehmern I
(^{*)} KU = Kleinunternehmer; j = ja; n = nein)

Bei einer Betrachtung im Zeitverlauf ergibt sich für einen in Deutschland ansässigen Unternehmer mit Umsätzen in Deutschland und Österreich bei Erfüllung der formalen Voraussetzungen folgendes Bild:

Jahr	Umsatz in Deutschland	Umsatz in Österreich	Unionsweiter Jahresumsatz	KU in Ö j/n ^{*)}	Anmerkung
2025	€ 60.000	€ 30.000	€ 90.000	j	Beide Grenzen werden nicht überschritten.
2026	€ 44.000	€ 56.000	€ 100.000	j	Grenzen wurden im Vorjahr nicht überschritten, nationale Toleranzgrenze wird im laufenden Jahr nicht überschritten.
2027	€ 55.000	€ 35.000	€ 90.000	n	Nationale Grenze wurde im Vorjahr überschritten.
2028	€ 35.000	€ 65.000	€ 100.000	tw	Grenzen wurden im Vorjahr nicht überschritten. Aber: nationale Grenze wird im Laufe des Jahres überschritten – ab dem Zeitpunkt kein Kleinunternehmer mehr.
2029	€ 50.000	€ 40.000	€ 90.000	n	Nationale Grenze wurde im Vorjahr überschritten.
2030	€ 55.000	€ 45.000	€ 100.000	j	Grenzen wurden im Vorjahr und laufend nicht überschritten.
2031	€ 70.000	€ 50.000	€ 120.000	tw	Grenzen im Vorjahr nicht überschritten, aber: unionsweite Grenze wird im Laufe des Jahres überschritten – ab dem Zeitpunkt kein Kleinunternehmer mehr.

Tab 4: Kleinunternehmereigenschaft im Inland von im EU-Ausland ansässigen Unternehmern II
(^{*)} KU = Kleinunternehmer; j = ja; n = nein; tw = teilweise)

Zur Beantragung des Verfahrens iSd Art 6a UStG als Voraussetzung für die Steuerbefreiung im Inland siehe ErlRV 2610 BlgNR XXVII. GP, 15 mit Beispielen.

D. Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option zur Steuerpflicht)

1. Verzicht auf die Steuerbefreiung

Gem § 6 Abs 3 UStG kann der Unternehmer bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich – bzw wenn der Unternehmer sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreibt, über das Portal des anderen Mitgliedstaates – erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG verzichtet (Option zur Steuerpflicht).

Der Verzicht kann gem § 6 Abs 3 UStG nur mit Wirkung vom **Beginn eines Kalenderjahres** ausgeübt werden und **bindet** den Unternehmer mindestens für **fünf Kalenderjahre** (Bindefrist zur Steuerpflicht). Nach dem Gesetzeswortlaut bezieht sich dieser Satz sowohl auf Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, als auch auf Unternehmer, die ihr Unternehmen im EU-Ausland betreiben. Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, können die Verzichtserklärung bis zur Rechtskraft des Bescheides „rückwirkend“ mit Wirkung für das betroffene Kalenderjahr abgeben.

Für Unternehmer, die ihr **Unternehmen im EU-Ausland betreiben**, ist allerdings mE sowohl der Verzicht „mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahres“ als auch die fünfjährige „Bindefrist“ in Frage zu stellen. Für diese Unternehmer wird in § 6 Abs 1 Z 27 UStG auf das Verfahren iSd Art 6a UStG verwiesen, das seine Grundlage in den Art 284 ff der MwSt-SystRL findet. Nach der mit dem Unionsrecht übereinstimmenden österreichischen Rechtslage sieht dieses Verfahren (für inländische Unternehmer als Kleinunternehmer im EU-Ausland) weder vor, dass der „Verzicht“ auf die Steuerbefreiung im EU-Ausland (= Beendigung des Verfahrens als EU-Kleinunternehmer) nur Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres zulässig ist, noch ist eine Bindefrist von fünf Jahren nach erfolgtem „Verzicht“ normiert. In Bezug auf die Beendigung ist in Art 6a Abs 6 UStG vorgesehen, dass die Mitteilung des Unternehmers, das Verfahren nicht länger in Anspruch nehmen zu wollen, ab dem ersten Tag des nächsten Kalendervierteljahres nach Eingang der Informationen des Unternehmers, oder wenn diese Informationen im letzten Monat eines Kalendervierteljahres eingehen, am ersten Tag des zweiten Monats des nächsten Kalendervierteljahres wirksam ist. Es wird daher für EU-Unternehmer auf die Verfahrensregelungen im jeweiligen Ansässigkeitsstaat abzustellen sein. Zudem ist allgemein anzumerken, dass die Kleinunternehmerregelung auf im EU-Ausland ansässige Unternehmer nicht zur Anwendung kommt, wenn diese sich in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht für das Verfahren iSd Art 6a UStG registrieren. Insofern ist die **Grundregel der umsatzsteuerlichen Behandlung** dieser Unternehmer die **Steuerpflicht** (nicht die Steuerbefreiung), so dass die Begriffe der „Option zur Steuerpflicht“ bzw des „Verzichts auf die Steuerbefreiung“ für diese Unternehmer verfehlt sind.⁶¹ § 6 Abs 3 UStG erscheint daher

61 Siehe *Spies*, Kleinunternehmer und Vermietung in der Umsatzsteuer, in Hörtnagl/Kühbacher/Mayr/Pülzl/Zorn (Hrsg), Festschrift Reinhold Beiser (2024) 501 (523).

reformbedürftig, die zwischen Bindestrichen stehende Wortfolge „bzw wenn der Unternehmer sein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreibt, über das Portal des anderen Mitgliedstaates“ ist mE zu streichen. Eine Bindefrist von fünf Jahren sollte für diese Unternehmer – sofern gewünscht – mE zur Klarstellung gesondert normiert werden (wie etwa in § 19 Abs 5 dUStG idF JStG 2024).

2. Widerruf des Verzichts

Betreibt der Unternehmer sein Unternehmen im Inland, kann der Verzicht nach Ablauf der Bindefrist nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden und ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Für Unternehmer, die ihr **Unternehmen im EU-Ausland betreiben**, wird – siehe oben – auf das Verfahren des Ansässigkeitsstaates iSd Art 6a UStG abzustellen sein. Nach der österreichischen Gesetzeslage sieht Art 6a UStG für den Fall im Inland ansässiger Unternehmer, die im EU-Ausland tätig sind, keine Bestimmung vor, die eine Beantragung nach einer vorangehenden Beendigungserklärung von einer Bindefrist abhängig macht, eine solche müsste mE gesondert normiert werden. Zudem kann die Beantragung des Verfahrens iSd Art 6a UStG unterjährig erfolgen und unterjährig wirksam werden (siehe Art 6a Abs 3 UStG). Dies erhärtet den Befund, dass die Regelung des § 6 Abs 3 UStG auf im Inland ansässige Unternehmer einzuschränken wäre und in der derzeitigen Ausgestaltung lediglich für die nationale Befreiung Relevanz hat.

IV. Zusammenfassung

Die Umsetzung der ab 1.1.2025 geltenden unionsrechtlichen Vorgaben für die umsatzsteuerliche Behandlung von Kleinunternehmern in nationales Recht wirft sowohl für im Inland ansässige Unternehmer als auch für im EU-Ausland ansässige Unternehmer einige Zweifelsfragen sowie praktische Umsetzungsschwierigkeiten auf. Zum Teil erscheint auch legislatischer Änderungs- oder Nachbesserungsbedarf gegeben. Dies betrifft mE die nationale Toleranzregel iZm der Überschreitung der Kleinunternehmergrenze im laufenden Jahr. Entsprechend den Möglichkeiten, die das Unionsrecht bietet, wäre die Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung bis zu einem Schwellenwert von € 100.000 wünschenswert, um einen unterjährigen Wechsel des Besteuerungsregimes möglichst hintanzuhalten. Auch für den Beginn der unternehmerischen Tätigkeit erscheinen Regelungen notwendig, wenn die Steuerbefreiung bei Überschreitung der Kleinunternehmergrenze im ersten Jahr der Tätigkeit für Umsätze bis € 55.000 nicht zur Anwendung kommen soll. Die Regelungen in § 6 Abs 3 UStG in der derzeitigen Ausgestaltung sind mE auf die nationale Kleinunternehmerregelung zu begrenzen, da mit den Verfahren iSd Art 6a UStG für im EU-Ausland ansässige Unternehmer entsprechende Regelungen zur Inanspruchnahme und zur Beendigung des Regimes im Ansässigkeitsstaat vorhanden sind. Klärungsbedarf besteht ua iZm der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten.

Insgesamt erscheinen die Regelungen für im EU-Ausland ansässige Unternehmer hinsichtlich der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung im Inland bzw für im Inland ansässige Unternehmer hinsichtlich der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung im EU-Ausland komplex, verwaltungsaufwändig und im Hinblick auf den möglichen unterjährigen Eintritt der Befreiung (mit Erteilung bzw Bestätigung der Kleinunternehmer-Identifikationsnummer) und Wegfall der Befreiung (durch Überschreiten der Umsatzgrenzen) auch in nicht geringem Maße fehleranfällig. Es wird sich letztlich zeigen, wie die Regelungen in der Praxis angenommen werden.