

Besteuerung der Kleinunternehmer nach § 19 UStG

von Dr. Oliver Zugmaier, München

I. Vorbemerkungen

Zweck der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG ist es, im Wesentlichen in Form einer Bagatellgrenze zu einer Verwaltungsvereinfachung zu kommen und eine große Anzahl von Steuerpflichtigen, die steuerbare und steuerpflichtige Umsätze in geringem Umfang erbringen, von der Besteuerung auszunehmen.

Der Vorschrift des § 19 UStG kommt für die Praxis eine große Bedeutung zu, so dass sie auch oft zum Gegenstand von Umsatzsteuerklausuren gemacht wird.

II. Allgemeines

Unternehmer, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig sind, werden nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht zur Umsatzsteuer herangezogen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG: „geschuldete Umsatzsteuer wird ... nicht erhoben“), wenn der Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer

- im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überstiegen hat und
- im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Kleinunternehmer sind nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG; Abschn. 191 Abs. 4 UStR).

Kleinunternehmer, die diese Grenzen nicht überschreiten, werden in aller Regel wie Privatpersonen behandelt (zu den Ausnahmen siehe unten Abschn. IV).

III. Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung

1. Inländischer Unternehmer

Die Anwendung des § 19 UStG ist auf Unternehmer beschränkt, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig sind (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG). Damit werden im Ausland ansässige Unternehmer von der Kleinunternehmerregelung ausgeschlossen.

Beispiel 1:

Schreinermeister Manfred Morlok aus Reutte/Tirol (Österreich) baut in das Einfamilienhaus des pensionierten Oberarztes Dr. Alban aus Füssen/Allgäu eine von ihm vorgefertigte Einbauküche ein. Schreinermeister Morlok stellt hierfür 15 000 € brutto in Rechnung. Weitere Umsätze in Deutschland führt Schreinermeister Morlok nicht aus.

Lösung:

Die Lieferung der Einbauküche samt Einbau ist eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG, Abschn. 27 Abs. 1 UStR), deren Ort in Füssen/Deutschland liegt (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG), da die Verfügungsmacht dort verschafft wird. Die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 UStG) beträgt $15\,000\ \text{€} \times \frac{100}{116} = 12\,931\ \text{€}$ die USt (§ 12 Abs. 1 UStG; 16 v. H.) 2 069 € Die

Steuerschuldnerschaft geht nicht nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auf Dr. Alban über, da dieser kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Kleinunternehmerregelung greift nicht, da Schreinermeister Morlok nicht im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig ist (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG). Schreinermeister Morlok muss sich daher in Deutschland registrieren und die USt an das zuständige Finanzamt abführen.

2. Umsatzgrenzen

Die für Umsätze i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete USt wird nicht erhoben, wenn der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz „zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer“ (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG; Abschn. 246 Abs. 2 Satz 3 UStR)

- im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überstiegen hat und
- im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Beide Voraussetzungen müssen gemeinsam erfüllt sein. Oder anders formuliert: Ist eine der beiden Umsatzgrenzen überschritten, kommt die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung.

Sollte wider Erwarten der maßgebende Umsatz des laufenden Kalenderjahres doch die Grenze von 50 000 € überschreiten, so ist das nicht schädlich, solange der Unternehmer zu Beginn des Jahres keine Anhaltspunkte für das Überschreiten der Grenze hatte (Abschn. 246 Abs. 3 Satz 4 UStR).

Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist in diesen Fällen allein auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres abzustellen. Dabei ist auf die Grenze von 17 500 € abzustellen; die 50 000 € Grenze ist nicht maßgebend. Es kommt somit nur darauf an, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich die Grenze von 17 500 € nicht überschreitet (Abschn. 246 Abs. 4 UStR). Der voraussichtliche tatsächliche Gesamtumsatz i. S. von § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG ist nach § 19 Abs. 3 Sätze 3 und 4 UStG in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (siehe unten Abschn. III.3).

Zum Übergang eines Unternehmens im Wege der Erbfolge vgl. Abschn. 246 Abs. 5 UStR.

Bei der Ermittlung der maßgeblichen Grenzen von 17 500 € und von 50 000 € bleiben gem. § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG die Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unberücksichtigt. Das gilt sowohl für Veräußerungen als auch bei Entnahmen für nichtunternehmerische Zwecke i. S. von § 3 Abs. 1b UStG (Abschn. 246 Abs. 6 UStR).

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG ist der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz maßgebend. § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG knüpft wiederum am Gesamtumsatz an, der in § 19 Abs. 3 UStG definiert ist.

3. Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG)

Der Gesamtumsatz ist die Ausgangsgröße für die Ermittlung der Freigrenzen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG. Darüber hinaus ist die Ermittlung des Gesamtumsatzes auch von Bedeutung für die Zulässigkeit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten i. S. des § 20 Abs. 1 UStG. Durch Kombinieren von § 19 Abs. 3 und § 19 Abs. 1 UStG ergibt sich folgendes Rechenschema:

- Summe der steuerbaren Umsätze i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
- ./. steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, Nr. 9 Buchst. b und Nr. 11 bis 28 UStG (§ 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG)
- ./. steuerfreie Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h, Nr. 9 Buchst. a und Nr. 10 UStG (§ 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG), vgl. hierzu Abschn. 251 Abs. 2 Sätze 4 und 5 UStR
- = Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG
- + / ./. Umrechnung der Umsätze auf vereinnahmte Entgelte (falls die Umsätze nach vereinbarten Entgelten ermittelt wurden) nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG (Abschn. 246 Abs. 2 Satz 2 UStR)
- ./. Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 19 Abs. 1 Satz 2 UStG)
- = maßgebender Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG

Bei der Umsatzermittlung ist zu beachten, dass nicht auf die Bemessungsgrundlage i. S. des § 10 UStG, sondern auf die vom Unternehmer vereinnahmten Bruttobeträge (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG: „zuzüglich der darauf entfallenden Steuer“, Abschn. 246 Abs. 2 Satz 3 UStR) abzustellen ist.

Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt (zum Beginn und zum Ende eines Unternehmens vgl. Abschn. 19 UStR), so ist der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (§ 19 Abs. 3 Satz 3 UStG).

Beispiel 2:

Ein Unternehmer beginnt seine unternehmerische Tätigkeit am 25. 8. 2005. In der Zeit vom 25. 8. bis 31. 12. 2005 erzielt er einen tatsächlichen Gesamtumsatz von 8 000 €. Bei der Umrechnung in einen Jahresgesamtumsatz sind angefangene Kalendermonate i.d.R. als volle Kalendermonate zu behandeln. Dies bedeutet, dass die Umrechnung so vorzunehmen ist, als wenn der Unternehmer seine gewerbliche Tätigkeit bereits am 1. 8. 2005 begonnen hätte. Die Umrechnung hat daher wie folgt zu geschehen:

tatsächlicher Gesamtumsatz August bis Dezember 2005		8 000 €
Monatsgesamtumsatz: 8 000 €: 5 =	1 600 €	
Jahresgesamtumsatz:	1 600 €x 12 =	19 200 €

Der Jahresgesamtumsatz übersteigt die Grenze von 17 500 €(Abschn. 246 Abs. 4 Sätze 2 und 3 UStR). § 19 Abs. 1 UStG ist für das Jahr 2006 nicht anzuwenden.

Für den Unternehmer kann es im Einzelfall günstiger sein, die Umrechnung des tatsächlichen Gesamtumsatzes in einen Jahresgesamtumsatz nicht nach Monaten, sondern nach Tagen vorzunehmen. Diesem Umstand trägt § 19 Abs. 3 Satz 4 UStG Rechnung, indem er für solche Fälle eine taggenaue Umrechnung bestimmt. Die Umrechnung nach Tagen kann deshalb

günstiger sein, weil beispielsweise die erste Jahreshälfte weniger Tage umfasst als die zweite Jahreshälfte.

Nach Abschn. 251 Abs. 3 Sätze 5 und 6 UStR sind Umsätze aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens nicht auf einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen, sondern zunächst auszuscheiden und nach der Umrechnung des restlichen Umsatzes dem ermittelten Betrag hinzuzurechnen.

Beispiel 3:

Der selbständige Arzt und Liebhaber historischer Autos Dr. Harald Dinauer betreibt neben seiner Arztpraxis einen Zubehör- und Ersatzteilehandel für Oldtimer. Ferner vermietet er ein Einfamilienhaus. Er berechnet die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (vgl. § 20 Abs. 1 UStG).

In 2005 hat er folgende Einnahmen erzielt:

aus steuerfreier ärztlicher Heilbehandlung	150 000 €
aus dem Verkauf eines Ultraschallgerätes aus seiner Praxis	5 000 €
aus steuerpflichtigen Lieferungen zu 16 % (netto)	13 276 €
zzgl. vereinnahmte USt	2 124 €
aus steuerfreier Ausfuhrlieferung	1 000 €
aus dem Verkauf eines Notebook-Computers, der zum Zubehör- und Ersatzteilehandel gehörte (inkl. vereinnahmte USt)	3 000 €
aus steuerfreier Vermietung	<u>18 000 €</u>
Summe der Einnahmen	192 400 €

Der voraussichtliche maßgebende Umsatz (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG) für das Jahr 2006 beträgt 40 000 €

Lösung:

Ermittlung des maßgebenden Umsatzes für das Jahr 2005:

Summe der steuerbaren Umsätze		192 400 €
./. steuerfreie Umsätze (§ 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG		
§ 4 Nr. 14 UStG	150 000 €	
§ 4 Nr. 28 UStG	5 000 €	
§ 4 Nr. 12 UStG	<u>18 000 €</u>	
	173 000 €	<u>./. 173 000 €</u>
Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG		19 400 €
./. Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens		<u>./. 3 000 €</u>
= maßgebender Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG		16 400 €

Da der maßgebende Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG des Vorjahres die 17 500 € Grenze nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 2006 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird, greift die Kleinunternehmerregelung im Jahr 2006.

IV. Rechtsfolge der Kleinunternehmerregelung

Liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung vor, wird „die für die Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer ... nicht erhoben.“ Die Nichterhebung erstreckt sich nicht

- auf die Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und
- die Erwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, sofern die Erwerbsbesteuerung nicht nach § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG ohnehin nicht ausgeschlossen ist.

Entrichten muss der Kleinunternehmer auch die nach

- § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG,
- § 13b Abs. 2 UStG,
- § 14c Abs. 2 UStG und
- § 25b Abs. 2 UStG

geschuldete Steuer (§ 19 Abs. 1 Satz 3 UStG). Ferner findet die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung, soweit ein Kleinunternehmer ein „neues Fahrzeug“ innergemeinschaftlich liefert (§ 19 Abs. 4 UStG).

Kleinunternehmer sind nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG; Abschn. 191 Abs. 4 UStR). Ferner sind nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht anwendbar:

- Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG);
- Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9 UStG);
- gesonderter Ausweis der Steuer in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 UStG): Weist der Kleinunternehmer in einer Rechnung dennoch Umsatzsteuer gesondert aus, schuldet er diese nach § 14c Abs. 2 UStG (Abschn. 190d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStR);
- Angabe der USt-IdNr. in einer Rechnung (§ 14a Abs. 1, 3 und 7 UStG).

Kleinunternehmer sind zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 18 Abs. 3 UStG verpflichtet. Sie sind zwar grundsätzlich auch verpflichtet, Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben, doch wird in der Praxis regelmäßig auf deren Abgabe verzichtet (vgl. § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG).

V. Option zur Regelbesteuerung

Der Kleinunternehmer hat die Möglichkeit, nach § 19 Abs. 2 UStG auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zu verzichten. Hierzu muss er dem Finanzamt gegenüber erklären, dass er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet. Er wird dann wie ein der Regelbesteuerung unterliegender Unternehmer behandelt und hat die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug geltend zu machen und Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen.

Die Erklärung ist formfrei möglich und kann auch konkludent durch Abgabe entsprechender Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben werden. Der gesonderte Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnungen und Verträgen allein ist keine Erklärung i. S. des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG, da solche Dokumente nicht an das Finanzamt gerichtet sind.

Der Verzicht kann bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung für das betreffende Jahr erklärt werden. Vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung kann der Unternehmer die Erklärung für die Vergangenheit zurücknehmen (Abschn. 247 Abs. 2 UStR). Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Verzichtserklärung den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG). Nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer die Verzichtserklärung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 19 Abs. 2 Satz 3 UStG).

Von einer Doppeloption spricht man im Zusammenhang mit steuerfreien Vermietungsumsätzen nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen, muss der Unternehmer sowohl nach § 19 Abs. 2 UStG zur Regelbesteuerung als auch nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG zur Steuerpflicht optieren.

VI. Wechsel der Besteuerungsform

Nach dem BFH-Urteil vom 17. 6. 2004 (V R 31/02, BStBl 1902 II S. 858) ist der Wechsel von der Besteuerung als Kleinunternehmer nach § 19 UStG zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG eine Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG a.F. Der Gesetzgeber hat daher mit Wirkung vom 1. 1. 2005 (vgl. § 27 Abs. 11 UStG) im Zuge der Neufassung des § 15a UStG einen neuen Abs. 7 UStG aufgenommen, demnach „eine Änderung der Verhältnisse im Sinne der Absätze 1 bis 3 [des § 15a n.F.] ... auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 und umgekehrt und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a oder 24 und umgekehrt gegeben“ ist.

Die Neuregelung des § 15a Abs. 7 UStG setzt aber stets voraus, dass sich durch den Wechsel die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, auch tatsächlich geändert haben. Alleine der Wechsel führt noch nicht zu einer Vorsteuerberichtigung (siehe unten Beispiel 6).

Beispiel 4:

Ein Unternehmer, der nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert wird (Regelversteuerer), schafft sich am 1. 2. 2005 einen Pkw für 25 000 € zzgl. 4 000 € Umsatzsteuer an, den er ausschließlich für unternehmerische Zwecke und zur Verwendung von Abzugsumsätzen nutzt. Den Vorsteuerabzug i. H. von 4 000 € macht er mit Ablauf des VAZ Februar 2005 geltend. Ab 2006 geht er zur Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG über.

Der Unternehmer hat eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 i. V. m. § 15a Abs. 1 UStG zu seinen Ungunsten vorzunehmen. Durch den Wechsel zur Kleinunternehmerregelung hätte er aufgrund § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG keinen Vorsteuerabzug aus der Pkw-Anschaffung geltend machen können, so dass eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse vorliegt.

Berichtigungszeitraum:	1. 2. 2005 bis 31. 1. 2010
Berichtigungsbetrag für 2006:	1/5 von 4 000 € = 800 €
Zeitpunkt der Berichtigung:	mit der Jahreserklärung 2006 (§ 44 Abs. 4 Satz 1 UStDV)

Beispiel 5:

Ein Kleinunternehmer schafft sich am 1. 7. 2005 einen Pkw für 15 000 € zzgl. 2 400 € Umsatzsteuer an, den er ausschließlich für unternehmerische Zwecke und zur Verwendung von Abzugsumsätzen nutzt. Der Vorsteuerabzug ist nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. Ab 2006 geht er zur Regelbesteuerung über.

Der Unternehmer hat eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 i. V. m. § 15a Abs. 1 UStG zu seinen Gunsten vorzunehmen. Durch den Wechsel zur Regelbesteuerung hätte er einen Vorsteuerabzug aus der Pkw-Anschaffung geltend machen können, so dass eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse vorliegt.

Berichtigungszeitraum:	1. 7. 2005 bis 30. 6. 2010
Berichtigungsbetrag für 2006:	1/5 von 2 400 € = 480 €
Zeitpunkt der Berichtigung:	mit der Jahreserklärung 2010 (§ 44 Abs. 3 UStDV)

Beispiel 6:

Ein Unternehmer, der nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert wird (Regelversteuerer), stellt in 2005 ein Mehrfamilienhaus her, das er nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei vermietet. Bauunternehmer und Bauhandwerker stellen ihm in 2005 insgesamt 500 000 € zzgl. 80 000 € Umsatzsteuer in Rechnung. Ein Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG nicht möglich. Ab 2006 geht er zur Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG über.

Alleine der Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung führt nicht zu einer Vorsteuerberichtigung. Durch den Wechsel tritt keine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ein: Im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (2005) war der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ausgeschlossen. Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG kann der Unternehmer auch in 2006 keinen Vorsteuerabzug geltend machen.