

SKRIPT



Nachhilfe: Kleinunternehmerregelung

Vorbereitung für die Steuerberaterprüfung

Impressum

Herausgeber:

Examio GmbH
Alte Textilfabrik
Friedrichsstraße 20
57072 Siegen

Autor:

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper
Ringstraße 33
56651 Oberzissen
info@kenkeiper.de
www.kenkeiper.de

Rechtsstand:

18.05.2023

Haftungsausschluss:

Die Inhalte dieses Skripts wurden unter Beachtung der größtmöglichen Sorgfalt erstellt. Gleichwohl kann für die Inhalte und die rechtliche Umsetzung der hier beschriebenen Themen keine Haftung vom Herausgeber oder Autor übernommen werden.

© 2022 Ken Keiper

Dieses Skript ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Skript darf in jeglicher Form ohne vorherige schriftliche Genehmigung des Autors nicht reproduziert und/oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.



Über den Autor

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper

- Mit 24 Jahren das Steuerberaterexamen bestanden
- Hauptberuflicher Dozent für Steuern & Rechnungswesen in unterschiedlichen Lehrgängen
- Prüfer für Abschlussprüfungen zum Bilanzbuchhalter (IHK) bei der IHK Koblenz
- Content-Creator für Marken rund um Steuern
- Unternehmer mit Beteiligungen an mehreren Unternehmen (u.A. Beratungsunternehmen im Personalbereich, Hochzeitsagentur)

Sprachliche Klarstellung

Alles, was im Folgenden bezogen auf Personen gesagt wird, gilt selbstverständlich für alle Geschlechter gleichermaßen und ohne Unterschiede. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet.

Inhalt

1. **Übung 1: Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung5**
2. **Übung 2: Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung7**
3. **Übung 3: Kleinunternehmer im internationalen Rechtsverkehr.13**
4. **Übung 4: Wirkungsweise der Option.....16**

1. Übung 1: Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung

1.1. Sachverhalt

Bernhard M. ist Arzt und betreibt eine Praxis für Allgemeinmedizin. Da er sich in seiner Freizeit leidenschaftlich gerne auf Pferderennbahnen herumtreibt, hat er neben seiner ärztlichen Tätigkeit auch noch einen Zubehörhandel für den Bedarf professioneller Rennpferde eröffnet. Darüber hinaus ist er noch als Vermieter tätig. Im Jahr 01 erzielte er die folgenden Umsätze:

01	Einnahmen aus <ul style="list-style-type: none"> • Steuerfreier ärztlicher Humanbehandlung • Umsatz aus Verkauf eines medizinischen Arbeitsgeräts aus der Praxis • Lieferungen von Zubehörteilen im Rahmen des Handels (Netto) • Steuerfreie Ausfuhrlieferungen von Zubehörteilen im Rahmen des Handels (Netto) • Steuerfreie Vermietung 	200.000 € 10.000 € 15.000 € 2.800 € 24.000 €
02	Voraussichtlicher Umsatz i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 UstG	45.000 €

1.2. Aufgabenstellung

Prüfen Sie, ob für Bernhard M. die Kleinunternehmerregelung im Jahr 02 anwendbar wäre.

1.3. Lösung

Die Kleinunternehmerregelung könnte anwendbar sein, sofern die Umsatzgrenzen von § 19 Abs. 1 S. 1 UstG eingehalten werden. Dazu ist jeweils der Brutto-Ist-Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 und S. 2 UstG zu prüfen.

Schritt 1: Tatsächlicher Gesamtumsatz in 01

	Summe aller steuerbaren Umsätze, § 19 Abs. 3 S. 1 UStG	251.800 €
./.	Steuerfreie Heilbehandlungen, §§ 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 1, 4 Nr. 14 a) S. 1 UStG	200.000 €
./.	Steuerfreier Verkauf medizinisches Arbeitsgerät, §§ 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 1, 4 Nr. 28 UStG	10.000 €

./.	Steuerfreie Grundstücksvermietung, §§ 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 1, 4 Nr. 12 a) UstG	24.000 €
=	Brutto-Ist-Gesamtumsatz 01	17.800 €

Schritt 2: Voraussichtlicher Gesamtumsatz in 02

In 02 wird der voraussichtliche BIG-Umsatz 45.000 € betragen.

Schritt 3: Ergebnis

Da aus Sicht des Jahres 02 der Vorjahresumsatz mit 17.800 € < 22.000 € ist und der Umsatz des laufenden Jahres voraussichtlich nicht 50.000 € überschreiten wird, liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung vor, § 19 Abs. 1 S. 1 UStG.

2. Übung 2: Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung

2.1. Sachverhalt

Christian H. ist Rechtsanwalt aus Bonn. Neben seiner Tätigkeit in einer größeren Kanzlei möchte er auf selbständiger Basis bestimmte Einzelpersonen in Fragen des Erbrechts beraten. Da er selbst keine Investitionen tätigen muss und sein Klientel für diese Beratungsleistungen keinen Vorsteuerabzug beantragen kann, möchte er gerne die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Gehen Sie davon aus, dass CH am 01.08.01 mit seiner Tätigkeit beginnt und für das Jahr 01 mit einem Umsatz von 8.000 € rechnet. In allen anderen Jahren rechnet er jeweils mit weniger als 50.000 € Umsatz (Prognose).

Gehen Sie für die einzelnen Jahre von den folgenden tatsächlich erzielten Umsätzen aus:

Jahr 01

- Steuerbare Beratungsleistungen: 7.000 €
- Kauf eines unternehmerisch genutzten PKW aus Dänemark für 40.000 €
- Erwerb eines Grundstücks für 300.000 € netto (zzgl. USt wegen Option des Verkäufers) für die Nutzung als Mietobjekt (Büro mit steuerpflichtiger Vermietung an einen anderen Unternehmer beabsichtigt)

Jahr 02

- Steuerbare Beratungsleistungen: 10.000 €; davon 2.000 € zum 31.12. noch als Forderung offen
- Vermietung Büro: 8.000 € zzgl. 19 % USt (1.520 €), USt offen in einer Mietrechnung ausgewiesen

Jahr 03

- Steuerbare Beratungsleistungen: 15.000 €, davon 13.000 € gezahlt
- Vereinnahmung der offenen Forderungen aus 02 i.H.v. 2.000 €
- Vermietung Büro: 8.000 € zzgl. 19 % USt (1.520 €) USt offen in einer Mietrechnung ausgewiesen
- Entnahme des unternehmerischen PKW (Entnahmewert 20.000 €)

Jahr 04

- Steuerbare Beratungsleistungen: 20.000 € netto (zzgl. 19 % USt), vollständig gezahlt
- Vereinnahmung der offenen Forderungen aus 03 i.H.v. 2.000 €
- Vermietung Büro: 8.000 € zzgl. 19 % USt (1.520 €) USt offen in einer Mietrechnung ausgewiesen

2.2. Aufgabenstellung

Prüfen Sie für alle Jahre einzeln, ob die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerregelung vorliegen würden und ob CH für die jeweiligen Jahre die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen könnte. Gehen Sie außerdem auf die steuerlichen Konsequenzen der im Sachverhalt genannten Umsätze ein.

2.3. Lösung

Die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ist gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UStG möglich, soweit der BIG-Gesamtumsatz die Grenze von 22.000 € im Vorjahr nicht überschritten hat und die Grenze von 50.000 € im laufenden Jahr nicht übersteigen wird. Die Ermittlung des BIG-Gesamtumsatzes ergibt sich aus § 19 Abs. 3 S. 1 UStG. Dies ist für jedes Jahr getrennt zu prüfen.

Jahr 01

Prüfung der Voraussetzungen

Im Jahr 01 wurde das Unternehmen neu gegründet. Daher gilt gemäß A. 19.1 Abs. 4 UStAE die Grenze von 22.000 € als Prognosebetrag. CH hat zu Beginn seiner Tätigkeit mit 8.000 € kalkuliert. Dieser prognostizierte Umsatz entfällt aber nur auf die Zeit von August bis Dezember (5 Monate). Er muss gemäß § 19 Abs. 3 S. 3 und S. 4 UStG auf das Kalenderjahr hochgerechnet werden, somit $8.000 \text{ €} / 5 \times 12 = 19.200 \text{ €}$. Da $19.200 \text{ €} < 22.000 \text{ €}$ ist, liegen die Voraussetzungen von § 19 Abs. 3 S. 1 und Abs. 1 S. 1 UStG für das Jahr 01 vor.

Rechtliche Konsequenz

Im Jahr 01 ist CH Kleinunternehmer. Dies gilt aufgrund der zulässigen Prognose selbst dann, wenn seine tatsächlichen Umsätze später höher sind. Die USt wird nicht erhoben, die Vorsteuer ist nicht abzugsfähig, § 19 Abs. 1 S. 1 und S. 4 UStG. Bezogen auf die in 01 tatsächlich erfolgten Umsätze bedeutet dies folgendes:

a) **Beratungsleistungen**

Für die in Deutschland steuerbaren Beratungsleistungen (§§ 3 Abs. 9, 3a Abs. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) wird gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UStG keine USt erhoben.

b) **Kauf eines unternehmerisch genutzten PKW in Dänemark**

Der Erwerb eines unternehmerisch genutzten PKW in Dänemark führt gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 a), Nr. 3 a), Abs. 5 S. 1 UStG zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb. Insbesondere gilt wegen § 1a Abs. 5 S. 1 UStG (neuer PKW gemäß § 1b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 1 UStG) nicht die Regelung der Schwellenerwerber von § 1a Abs. 3 Nr. 1 b) UStG. Der igE wird gemäß § 3d S. 1 UStG in Deutschland ausgeführt und ist damit nach § 1

Abs. 1 Nr. 5 UstG steuerbar. Er ist nach § 4b UstG i.U. steuerpflichtig. Da § 19 Abs. 1 S. 1 UstG nur nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG steuerbare Umsätze von der Besteuerung ausnimmt, schuldet CH auch als Kleinunternehmer die Steuer für den PKW, §§ 19 Abs. 1 S. 1 i.U., 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

c) Erwerb Grundstück

Der Erwerb des Grundstücks führt nach §§ 3 Abs. 1, Abs. 7 S. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG zu einer in Deutschland steuerbaren Lieferung. Diese ist auch nach § 4 Nr. 9 a), 9 Abs. 1 UstG steuerpflichtig, da der Verkäufer zur USt optiert hat. Da der Grundstücksverkauf hier ggü. einem Unternehmer i.S.d. § 2 UstG erfolgt, führt er zur Anwendung von § 13b Abs. 2 Nr. 3 UstG. Gemäß §§ 13b Abs. 5 S. 1, 19 Abs. 1 S. 3 UstG schuldet CH auch als Kleinunternehmer die Steuer. Diese beträgt nach § 12 Abs. 1 UstG 19 % v. 300.000 € = 57.000 €. Gemäß § 19 Abs. 1 S. 4 UstG ist die Vorsteuer für diese Umsätze nicht abzugsfähig.

Jahr 02

Prüfung der Voraussetzungen

Der tatsächliche Umsatz des Vorjahres ermittelt sich gemäß § 19 Abs. 3 UstG wie folgt:

- Steuerbare Beratungsleistungen sind mit 7.000 € einzubeziehen, § 19 Abs. 3 S. 1 (steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG)
- igE aus dem Erwerb des PKW ist nicht einzubeziehen, da kein Umsatz nach § 19 Abs. 3 S. 1 (nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG)
- das Gleiche gilt auch für den Erwerb des Grundstücks

Da der tatsächliche Umsatz mit 7.000 € < 22.000 € ist und die Umsatzprognose den Betrag von 50.000 € nicht übersteigt, liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung auch im Jahr 02 vor.

Rechtliche Konsequenzen

Da die Voraussetzungen vorliegen und CH auch nicht nach § 19 Abs. 2 UstG wirksam optiert hat, unterliegt er zwingend der Kleinunternehmerregelung. Bezogen auf die in 02 getätigten Umsätze bedeutet dies:

a) Beratungsleistungen

Die steuerbaren Beratungsleistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG) unterliegen gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UstG nicht der Besteuerung.

b) Vermietung Büro

Die Vermietung des Büros führt gemäß §§ 3 Abs. 9 S. 1 u. 2, 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 u. S. 2 a) UstG (Belegenheitsort in Deutschland) zu einem nach § 1 Abs.

1 Nr. 1 UstG steuerbaren Umsatz. Gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UstG wird hierfür keine USt erhoben.

Da CH dennoch USt offen ausgewiesen hat, liegt ein Fall von § 14c Abs. 2 S. 1 vor (A. 14c.2 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStAE). Gemäß §§ 13 Abs. 1 Nr. 3, 13a Abs. 1 Nr. 4 UstG schuldet CH als Rechnungssteller die Steuer im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung. Da dies kein Fall von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG ist, kann er sich auch nicht auf § 19 Abs. 1 S. 1 UstG berufen.

Jahr 03

Prüfung der Voraussetzungen

Der tatsächliche Umsatz des Vorjahres ermittelt sich gemäß § 19 Abs. 3 UstG wie folgt:

- Steuerbare Beratungsleistungen sind mit 8.000 € einzubeziehen, § 19 Abs. 3 S. 1; die 2.000 € aus offenen Forderungen sind gemäß § 19 Abs. 1 S. 2 UstG nicht einzubeziehen
- Vermietungsleistungen sind mit dem zulässigen Nettobetrag i.H.v. 8.000 € einzubeziehen, da nur insoweit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG steuerbar, § 19 Abs. 3 S. 1 UStG

Da der tatsächliche Umsatz mit 16.000 € < 22.000 € ist und die Umsatzprognose den Betrag von 50.000 € nicht übersteigt, liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung auch im Jahr 03 vor.

Rechtliche Konsequenzen

Da die Voraussetzungen vorliegen und CH auch nicht nach § 19 Abs. 2 UstG wirksam optiert hat, unterliegt er zwingend der Kleinunternehmerregelung. Bezogen auf die in 03 getätigten Umsätze bedeutet dies:

a) Beratungsleistungen

Die steuerbaren Beratungsleistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG) unterliegen gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UstG nicht der Besteuerung. Das Gleiche gilt auch für die Forderungen aus dem Vorjahr, die in 03 vereinnahmt werden.

b) Vermietung Büro

Die Vermietung des Büros führt zu einem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UstG steuerbaren Umsatz (s.o.). Gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UstG wird hierfür keine USt erhoben.

Da CH dennoch USt offen ausgewiesen hat, liegt ein Fall von § 14c Abs. 2 S. 1 vor – insoweit wird die USt abweichend von § 19 Abs. 1 S. 1 UstG geschuldet (s.o.).

c) Entnahme PKW

Die Entnahme des PKW aus dem Unternehmensvermögen führt nicht zu einer gleichgestellten Lieferung, da ursprünglich kein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, § 3 Abs. 1b S. 2 UstG. Der Vorgang ist daher nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar.

Jahr 04Prüfung der Voraussetzungen

Der tatsächliche Umsatz des Vorjahres ermittelt sich gemäß § 19 Abs. 3 UStG wie folgt:

- Steuerbare Beratungsleistungen sind mit 13.000 € aus 03 und mit 2.000 € aus 02 (Vereinnahmung offener Forderungen) einzubeziehen, § 19 Abs. 3 S. 1, Abs. 1 S. 2 UStG
- Vermietungsleistungen sind mit dem zulässigen Nettobetrag i.H.v. 8.000 € einzubeziehen, da nur insoweit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, § 19 Abs. 3 S. 1 UStG
- Der Umsatz aus der Entnahme des unternehmerischen PKW (gleichgestellte Lieferung) ist nicht einzubeziehen, da er nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar war (§ 19 Abs. 3 S. 1 UStG i.U.) und es ist im Übrigen auch um einen Umsatz von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens handelt, § 19 Abs. 1 S. 2 UStG

Der BIG-Umsatz des Jahres 03 beträgt daher 23.000 €. Da er die Grenze von 22.000 € überschritten hat, gilt für das Jahr 04 zwingend die Regelbesteuerung, § 19 Abs. 1 S. 1 UStG i.U.

Rechtliche Konsequenzen

Bezogen auf die in 04 getätigten Umsätze bedeutet dies:

- Die steuerbaren Beratungsleistungen i.H.v. 20.000 € unterliegen gemäß §§ 3 Abs. 9 S. 1, 3a Abs. 2, 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 i.U. UStG der Umsatzsteuer; der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), die Steuer somit 3.800 €
- Die Forderungen aus 03, die erst in 04 vereinnahmt wurden (2.000 €), unterliegen auch nach dem Wechsel der Besteuerungsform den Folgen von § 19 Abs. 1 S. 1 UStG, da die Leistungen noch in 03 ausgeführt wurden (vgl. A. 19.5 Abs. 1 UStAE); insofern ist für diese 2.000 € keine Umsatzsteuer abzuführen; sie werden in der Umsatzsteuererklärung als Kleinunternehmerumsatz erklärt
- Die Vermietungsumsätze aus dem Büro unterliegen jetzt durch die Regelbesteuerung tatsächlich der Umsatzsteuer, da CH wirksam optiert hat, §§ 3 Abs. 9 S. 2, 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 u. S. 2 a), 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 Nr. 12 a), 9 Abs. 1 UStG; der Steuersatz beträgt 19 %, § 12 Abs. 1 UStG, der

Steuerbetrag mithin 1.520 €; da die Steuer nunmehr geschuldet wird, liegt kein Fall von § 14c Abs. 2 S. 1 UStG mehr vor

- Der Übergang von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung führt gemäß § 15a Abs. 7 UStG zur Änderung der Verhältnisse; hier ist nur das Grundstück als relevantes Unternehmensvermögen ersichtlich; da diesbezüglich eine 100 %-ige unternehmerische Nutzung bei Erwerb beabsichtigt war, wurde das Grundstück vollständig dem Unternehmensvermögen zugeordnet (Zuordnungsgebot gemäß A. 15.2c Abs. 1 S. 1 UStAE), sodass auch der Höhe nach eine Vorsteuerberichtigung bis zu 100 % möglich ist; für das Jahr 04 sind nun wegen § 15a Abs. 7 UStG $1/10$ v. 57.000 € USt = 5.700 € zugunsten von CH in der Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 44 Abs. 3 S. 1 UStDV) zu berichtigen, da die abzugsfähige Vorsteuer nach dem Wechsel der Besteuerungsform nun 100 % beträgt (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG i.U.)

3. Übung 3: Kleinunternehmer im internationalen Rechtsverkehr

3.1. Sachverhalt

KK ist hauptberuflich angestellt und betreibt nebenberuflich auf selbständiger Basis ein Gewerbe als Hochzeits-DJ. Da er diese Tätigkeit nur im Zeitraum von April bis September ausübt (Saisongeschäft), er ausschließlich Endverbraucher bedient und auch keine Ambitionen hat, sein Geschäft weiter zu skalieren, ist er in den letzten Jahren stets unter der Kleinunternehmergrenze geblieben.

Im Jahr 01 haben sich im Rahmen seines Unternehmens die folgenden Geschäftsvorfälle ergeben:

- KK hat am 04.07.01 einen Lieferwagen für den Transport von Equipment von einem Autohaus in Dänemark (selbst kein Kleinunternehmer) erworben, da er dort einen erst 3 Monate alten Vorführwagen (KM-Stand: 500km) zum sehr günstigen Tarif von 14.000 € erwerben konnte; er holte an diesem Tag den Lieferwagen mit einem Überführungskennzeichen ab und meldete ihn direkt am nächsten Tag bei der Zulassungsstelle an. Die Rechnung des Autohauses wurde am 04.07.01 ausgestellt.
- KK hat im Oktober 01 – direkt nach der Hochzeitssaison – seine Internetpräsenz grundlegend überarbeitet und sich hierfür Unterstützung eines Webdesigners aus Indien geholt. Die Abrechnung der Leistungen erfolgte dabei über eine Freelancer-Plattform noch im Oktober. Insgesamt hat KK an den Webdesigner einen Betrag von 1.500 € überwiesen.

3.2. Aufgabenstellung

Prüfen Sie die steuerliche Behandlung der beiden genannten Geschäftsvorfälle im Jahr 01 – unterstellen Sie dabei, dass er im Jahr 01 zutreffend als Kleinunternehmer behandelt wird.

Prüfen Sie im weiteren Schritt, ob auch im Jahr 02 weiterhin die Kleinunternehmerregelung angewandt werden kann. Gehen Sie hierfür davon aus, dass der Umsatz aus den operativen DJ-Tätigkeiten im Jahr 01 18.000 € beträgt.

3.3. Lösung

Erwerb des Lieferwagens

Das Autohaus erbringt an KK eine bewegte Lieferung, deren Ort sich gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 2 UStG in Dänemark befindet. Somit ist sie in Deutschland nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

KK tätigt aber einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG:

- Der PKW gelangt aus einem Mitgliedstaat (Dänemark) in einen anderen Mitgliedstaat (Deutschland), § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG
- KK erwirbt den Gegenstand für sein Unternehmen (Equipmenttransport im Rahmen der DJ-Tätigkeit), § 1a Abs. 1 Nr. 2 a) UStG
- Die Lieferung erfolgt durch das Autohaus im Rahmen ihres Unternehmens und das Autohaus ist in Dänemark kein Kleinunternehmer (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 a) und b) UStG)
- Bei Kleinunternehmern als Erwerber handelt es sich zwar grundsätzlich um sog. Schwellenerwerber gemäß § 1a Abs. 3 Nr. 1 b) UStG; dies ist hier wegen § 1a Abs. 5 S. 1 UStG aber nicht zu prüfen, da KK ein neues Fahrzeug (KM-Stand mit 500km < 6.000km und erste Inbetriebnahme nicht mehr als 6 Monate zurück, vgl. § 1b Abs. 2 S. 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG) erwirbt

Der igE wird gemäß § 3d S. 1 UStG am Ende der Beförderung (hier Deutschland) bewirkt. Er ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar und nach § 4b UStG i.U. steuerpflichtig. Er ist trotz Kleinunternehmerstatus zu versteuern, weil § 19 Abs. 1 S. 1 UStG keine Anwendung findet.

Die BMG beträgt 14.000 €, § 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 UStG, die USt beträgt gemäß § 12 Abs. 1 UStG $19\% \times 14.000 \text{ €} = 2.660 \text{ €}$. Die Erwerbssteuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG mit Ausstellung der Rechnung am 04.07.01. Sie wird von KK geschuldet, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG. Sie ist wegen § 19 Abs. 1 S. 4 UStG nicht als VorSt abziehbar.

Bezug der Webdesign-Dienstleistung

Der Webdesigner erbringt an KK eine sonstige Leistung, § 3 Abs. 9 S. 1 UStG. Der Ort richtet sich nach dem Unternehmenssitz von KK, hier Deutschland, § 3a Abs. 2 S. 1 UStG. Die sonstige Leistung ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Sie ist gemäß § 4 UStG i.U. steuerpflichtig.

Bei dem indischen Webdesigner handelt es sich um einen ausländischen Unternehmer i.S.d. § 13b Abs. 7 S. 1 UStG. Der Leistungsbezug unterliegt gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG dem Reverse-Charge-Verfahren. Gemäß § 13b Abs. 5 S. 1 UStG schuldet KK als Leistungsempfänger die Steuer, da er auch als Kleinunternehmer ein Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist, vgl. auch § 19 Abs. 1 S. 3 UStG. Die Steuer beträgt

19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) von 1.500 € = 285 € und entsteht mit Ausstellung der Rechnung im Oktober, § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG. Die Vorsteuer ist wegen § 19 Abs. 1 S. 4 UStG nicht abziehbar.

Hinweis:

Denkbar wäre auch, dass die Leistung des Webdesigners dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt, sofern die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, im Vordergrund der Leistung stünden. Dies ist hier nicht eindeutig – man wird aber davon ausgehen können, dass das Entgelt für die persönliche Arbeitszeit des Webdesigners und nicht vordergründig für die Urheberrechte aufgewendet wurde. Vielmehr stellt die Übertragung von Urheberrechten häufig eine Nebenleistung zur Hauptleistung dar.

Sollten in der Praxis aber Honorare vordergründig für bestimmte Rechte gezahlt werden (z.B. Buy-Out-Gebühren, Lizenzen für Vorlagen etc.) wäre dies genauer zu prüfen. Bei dieser Thematik schwingt auch § 50a EStG mit, der wiederum in Wechselwirkung zu § 13b UStG steht. Außerdem müsste für die Anwendung von § 12 Abs. 2 Nr. 7 c) UStG auch geprüft werden, ob das deutsche Urheberrechtsgesetz im internationalen Urheberrecht in einer Transaktion tatsächlich Anwendung findet.

Details zu diesen besonderen Problemen lassen sich meinem Aufsatz in NWB Nr. 30 vom 24.07.2020, S. 2238 entnehmen.

Kleinunternehmer auch in 02?

Weder der Erwerb des PKW noch der Bezug der Webdesigner-Dienstleistung mit Reverse-Charge-Verfahren führen zu steuerbaren Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Daher sind diese nicht in die Berechnung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 S. 1 UStG einzubeziehen.

Da die tatsächlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsätze aus der DJ-Tätigkeit mit 18.000 € < 22.000 € sind, kann auch für das Jahr 02 die Kleinunternehmerregelung angewendet werden, § 19 Abs. 1 S. 1 UStG.

4. Übung 4: Wirkungsweise der Option

4.1. Sachverhalt

Stefan B. ist selbständiger Unternehmer und als Lobbyist in der Politik beschäftigt. Um zu politischen Events anzureisen, benötigt er ein unternehmerisch genutztes Fahrzeug mit einem hohen „Prestigefaktor“. Da sich aktuell die Elektromobilität in politischen Kreisen gut als Gesprächsthema eignet, entscheidet er sich für einen Mercedes EQS mit Anschaffungskosten von 100.000 €.

Um seine steuerlichen Verhältnisse zu optimieren und eine spätere Veräußerung des PKW nicht im Rahmen stiller Reserven in der Einkommensteuer versteuern zu müssen, entscheidet er sich, den PKW nicht selbst zu erwerben. Stattdessen soll seine Ehefrau den PKW erwerben und diesen zu fremdüblichen Konditionen an ihn als Unternehmer vollständig vermieten (sog. „Ehegatten-Vorschaltmodell“, vgl. NWB Nr. 9 vom 03.03.2023, S. 638, BFH-Urteil vom 29.09.2022, V R 29/20).

Aus diesem Grund erwirbt Ehefrau Katrin B. den Mercedes EQS im April 01 und vermietet diesen ab 01. Mai 01 an den Stefan B. Ihr Umsatz überschreitet in der Vermietung nicht den Betrag von 22.000 € jährlich. Damit sie dennoch den Vorsteuerabzug geltend machen kann, verzichtet sie gemäß § 19 Abs. 2 S. 1 UStG fristgerecht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung.

Angekommen im Januar 06 beschließen die beiden Ehegatten, den PKW zu veräußern. Sie haben ein Angebot von einem Interessenten erhalten, der den PKW gerne für 30.000 € privat erwerben möchte und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Katrin B. ist sich unsicher, ob sie ab 06 in die Kleinunternehmerregelung zurückwechseln soll (im Jahr 05 hat sie nur 21.000 € Umsatz generiert) und den PKW damit in 06 ohne Steuerabzug veräußern kann oder ob rechtliche Hürden dem entgegen stehen. Sie fragt Sie daher um entsprechenden Rat.

4.2. Aufgabenstellung

Ermitteln Sie die möglichen steuerlichen Konsequenzen, falls Katrin B. bereits ab 06 in die Kleinunternehmerregelung zurück wechselt. Gehen Sie auch auf alternative Lösungsszenarien für mögliche steuerliche Gestaltung ein. Unterstellen Sie, dass das von den Ehegatten gewählte Vorschaltmodell keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO darstellt.

4.3. Lösung

Widerruf der Option

Gemäß § 19 Abs. 2 S. 1 UStG kann der Unternehmer auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten, falls er von den Umsatzgrenzen ansonsten zwingend unter § 19 Abs. 1 S. 1 UStG fallen würde; dies hat Katrin B. in 01 wirksam gemacht.

Gemäß § 19 Abs. 2 S. 2 UStG ist sie für 5 Kalenderjahre an diese Entscheidung gebunden. Die Erklärung gilt vom Beginn der unternehmerischen Tätigkeit (= Erwerb des PKW im April 01 mit Vermietungsabsicht) an, A. 19.2 Abs. 1 S. 4 Nr. 1 S. 2 UStAE.

Gemäß A. 19.2 Abs. 3 S. 1 und S. 2 UStAE ist die 5-Jahres-Frist vom Beginn des ersten Kalenderjahres an zu berechnen, für das die Erklärung gilt – dies wäre hier der 01.01.01. Somit endet die Frist mit Ablauf des 31.12.05. Zum Beginn des Jahres 06 (01.01.06) könnte Katrin B. daher die Option nach § 19 Abs. 2 S. 3 und S. 4 UStG widerrufen. Da der Vorjahresumsatz 05 den Betrag von 22.000 € nicht überschritten hat (= 21.000 €), wäre dann die Kleinunternehmerregelung ab 06 wieder anwendbar, § 19 Abs. 1 S. 1 UStG.

In diesem Fall würde die Umsatzsteuer auf den Veräußerungserlös des PKW von 30.000 € wegen § 19 Abs. 1 S. 1 UStG nicht erhoben. Im Falle des Fortbestehens der Regelbesteuerung würde eine Steuer von 30.000 € / 119 x 19 (§ 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 UStG) = 4.789,92 € anfallen.

Berichtigung der Vorsteuer nach § 15a UStG

Zu beachten wäre aber, dass der Wechsel von Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung dem Grunde nach eine Vorsteuerberichtigung von § 15a Abs. 7 UStG auslösen würde. Dies gilt im Hinblick auf den PKW insbesondere deshalb, weil der Berichtigungszeitraum (§ 15a Abs. 1 S. 1 UStG) am 01.05.01 beginnen (erstmalige tatsächliche unternehmerische Verwendung) und damit am 30.04.06 erst nach dem Wechsel der Besteuerungsform enden würde, § 45 S. 1 UStDV.

Somit wäre für die 4 Monate in 06 eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen, § 15a Abs. 5 S. 1 UStG:

Abziehbare VorSt insgesamt	19.000 €
/ Anzahl der Monate des BRZ (5 J.)	60
= abziehbare VorSt pro Monat	316,67 €
X Monate in 06 bei Wechsel der Besteuerungsform	4
= Vorsteuerberichtigungsbetrag in 06	1.267 €

Eine Vereinfachungsregelung nach § 44 Abs. 1 und Abs. 2 UStDV kommt nicht in Betracht. Die Berichtigung würde gemäß § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV in der USt-JE erfolgen.

Mögliche Alternative: Widerruf der Option erst ab 07

Alternativ zu diesem Wechsel der Besteuerungsform zum 01.01.06 inkl. anteiliger Vorsteuerberichtigung für die fehlenden Monate, käme auch ein Widerruf ab dem 01.01.07 in Betracht, denn nach Ablauf des 5-jährigen Bindungszeitraums kann die Option jährlich widerrufen werden, A. 19.2 Abs. 4 S. 1 UStAE.

In diesem Fall wäre die USt i.H.v. 4.789,92 € bei Veräußerung des PKW zu zahlen, dafür käme es nicht zu einer Vorsteuerberichtigung.

Gestaltungsempfehlung

Da die Vorsteuerberichtigung mit 1.267 € < 4.789,92 € im Falle eines späteren Widerrufs wäre, wäre der Widerruf ab dem 01.01.06 für Katrin B. trotz anteiliger Vorsteuerberichtigung günstiger. Daher sollte sie ab 06 die Kleinunternehmerregelung anwenden und den PKW ohne Erhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG veräußern.