



KLEINUNTERNEHMER

IM UMSATZSTEUERRECHT

VORAUSSETZUNGEN, RECHTSFOLGEN UND GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

MERKBLATT NR. 1926.3 | 09 | 2020

INHALT

1. Einleitung
2. Voraussetzungen
 - 2.1 Unternehmereigenschaft
 - 2.2 Maßgebende Gesamtumsatzgrenzen
 - 2.3 Berechnung des Gesamtumsatzes
3. Rechtsfolgen
 - 3.1 Allgemeine Rechtsfolgen
 - 3.2 Besondere Rechtsfolgen
 - 3.2.1 Innergemeinschaftlicher Erwerb
 - 3.2.2 Reverse-Charge-Verfahren (Übertragung der Steuerschuldnerschaft)
 - 3.2.3 Weitere Besonderheiten
 - 3.2.4 Wechsel der Besteuerungsform
4. Verzicht auf die Kleinunternehmerbesteuerung (Option)
5. Zusammenfassung

1. EINLEITUNG

Das **Umsatzsteuergesetz** mit allen seinen Rechten und Pflichten gilt grundsätzlich für **jeden Unternehmer**. Damit aber Unternehmer, die nur Umsätze in geringem Umfang ausführen, sich nicht auch allen Anforderungen des Umsatzsteuerrechts stellen müssen, sieht das Gesetz **Erleichterungen** für bestimmte „**kleine Unternehmer**“ vor. Für Umsätze eines Kleinunternehmers wird eine Umsatzsteuer nicht erhoben, deshalb darf eine Umsatzsteuer von ihm in einer Rechnung auch nicht ausgewiesen werden. Für Vorbezüge steht dem Kleinunternehmer kein Vorsteuerabzug zu. Allerdings hat der Kleinunternehmer trotzdem bestimmte umsatzsteuerrechtliche Verpflichtungen. So können sich für ihn im Europäischen Binnenmarkt oder im sog. Reverse-Charge-Verfahren Rechtsfolgen ergeben.

Wenn aber die wichtigsten umsatzsteuerrechtlichen Bedingungen beachtet werden, ist die Kleinunternehmereigenschaft für viele kleine Unternehmer eine **sinnvolle steuerliche Vereinfachung**.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die Voraussetzungen der Kleinunternehmereigenschaft und stellt die Rechtsfolgen dar. Darüber hinaus wird auf die Gestaltungsmöglichkeiten, aber auch auf die mit der Kleinunternehmereigenschaft verbundenen Risiken eingegangen.

2. VORAUSSETZUNGEN

2.1 Unternehmereigenschaft

Jeder Kleinunternehmer muss erst einmal die allgemeinen Voraussetzungen für die **Unternehmereigenschaft** erfüllen. Dafür muss nach § 2 Abs. 1 UStG eine Tätigkeit **selbstständig** (also nicht weisungsgebunden eingegliedert), **nachhaltig** (mehrfach) und mit der Absicht, **Einnahmen zu erzielen** ausgeführt werden. Ob Gewinne (Überschüsse) dabei erzielt werden, ist für die Umsatzsteuer nicht von Bedeutung. Sind diese Bedingungen erfüllt, liegt eine Unternehmereigenschaft vor. Die Unternehmereigenschaft ist auch nicht davon abhängig, dass steuerpflichtige Umsätze ausgeführt werden. So ist z. B. auch ein Vermieter, der nur Mietwohnungen umsatzsteuerfrei vermietet, Unternehmer i. S. des UStG.

HINWEIS Auch Tätigkeiten, die sich in einem privaten Umfeld abspielen, können zur Unternehmereigenschaft führen. So hat der BFH¹ entschieden, dass auch umfangreiche **Verkäufe über Internetplattformen** die Unternehmereigenschaft begründen. Die Beurteilung hängt dabei nicht davon ab, ob der Verkäufer schon bei Leistungsbezug eine Wiederverkaufsabsicht hat. Bei der laufenden Veräußerung von Gegenständen in erheblichem Umfang liegt keine nur private Vermögensverwaltung vor, wenn der Verkäufer aktive Schritte zum Vertrieb der Gegenstände unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein gewerblicher Händler.

1 BFH, Urteil v. 26.04.2012, V R 2/11, BStBl II 2012, 634.

Liegt Unternehmereigenschaft vor, hat der Unternehmer – anders als im Einkommensteuerrecht – **immer nur ein Unternehmen**, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. Dies bedeutet, dass für alle unternehmerischen Tätigkeiten nur eine Umsatzsteuerjahreserklärung und jeweils eine Voranmeldung abzugeben ist. Für die Kleinunternehmerbesteuerung bedeutet dies aber auch, dass für die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen **alle Tätigkeiten und Umsätze** zusammen zu betrachten sind.

BEISPIEL Der selbstständige Handelsvertreter H erzielt mit seiner Tätigkeit einen Jahresumsatz von 200.000 €. Darüber hinaus schreibt H regelmäßig Beiträge für ein Hobbymagazin und erhält daraus jährlich ca. 5.000 €. H ist sowohl als Handelsvertreter als auch als Autor selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig. Beide Tätigkeiten stellen sein einheitliches Unternehmen dar.² Da für die Prüfung der Kleinunternehmereigenschaft alle Umsätze des einheitlichen Unternehmens zusammenzufassen sind, ist H (in beiden Bereichen) nicht Kleinunternehmer.

Obwohl sich die Unternehmereigenschaft nicht nur auf das Inland bezieht, kann die **Kleinunternehmerbesteuerung** nur für Unternehmer angewendet werden, die im **Inland** oder in den Gebieten nach § 1 Abs. 3 UStG (z.B. Freihäfen) **ansässig** sind. Im Ausland ansässige Unternehmer können für Umsätze, die sie im Inland ausführen, niemals die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen.

2.2 Maßgebende Gesamtumsatzgrenzen

Liegt Unternehmereigenschaft vor, muss festgestellt werden, ob die Voraussetzungen für die Kleinunternehmereigenschaft nach § 19 Abs. 1 UStG vorliegen. Dabei kommt der **Höhe der erzielten Umsätze** die entscheidende Bedeutung zu. Um die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen zu können, müssen die folgenden Bedingungen vorliegen:

1. Im **vorangegangenen Kalenderjahr** darf der Gesamtumsatz (tatsächlich) nicht mehr als 22.000 €³ betragen haben und
2. im **laufenden Kalenderjahr** darf der Gesamtumsatz voraussichtlich nicht mehr als 50.000 €⁴ betragen.

HINWEIS Die Anhebung der Gesamtumsatzgrenze für den Vorjahresumsatz auf 22.000 € zum 01.01.2020 wirkte sich schon bei der Prüfung aus, ob 2020 die Kleinunternehmerbesteuerung vorliegt. Hatte ein Unternehmer 2019 einen Gesamtumsatz von nicht mehr als 22.000 € erzielt, lagen unter den weiteren Bedingungen die Voraussetzungen für die Kleinunternehmereigenschaft im Jahr 2020 vor.

Hat der Unternehmer im **vorangegangenen Kalenderjahr** die Umsatzgrenze von 22.000 € überschritten, ist für ihn die Anwendung des § 19 UStG im laufenden Kalenderjahr grundsätzlich nicht möglich, er muss dann die Regelbesteuerung anwenden, selbst wenn für das laufende Jahr wieder mit einem Gesamtumsatz von nicht mehr als 22.000 € gerechnet wird.⁵ Bei den Umsätzen des vorangegangenen Kalenderjahres kommt es immer auf die **tatsächlich ausgeführten Umsätze** an.

HINWEIS Die **zeitnahe Prüfung** der Höhe der Umsätze zum Beginn eines Kalenderjahres ist eine zwingende Voraussetzung, um umsatzsteuerliche Nachteile zu vermeiden. Hat ein Unternehmer, der bisher die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen hat, in einem Kalenderjahr die Umsatzgrenze von 22.000 € überschritten und stellt dies nicht zeitnah fest, wird er nicht die notwendigen Konsequenzen aus der Anwendung der Regelbesteuerung (insb. in aller Regel die zusätzliche Berechnung von Umsatzsteuer für seine Leistungen) ziehen können.

Ist die Umsatzgrenze von 22.000 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten, muss der Unternehmer anhand einer **Schätzung** auf der Grundlage der zu Beginn des Kalenderjahres maßgebenden Verhältnisse feststellen, ob er im **laufenden Kalenderjahr** die Grenze von 50.000 € überschreiten wird oder nicht. Geht er davon aus, dass er im laufenden Kalenderjahr die Grenze von 50.000 € als Gesamtumsatz nicht überschreiten wird, liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmereigenschaft für ihn vor.

HINWEIS Soweit nach der sachgerechten Schätzung zu Beginn des Kalenderjahres davon ausgegangen wird, dass der Gesamtumsatz für das laufende Kalenderjahr nicht mehr als 50.000 € betragen wird, entfällt die Besteuerung als Kleinunternehmer nicht rückwirkend, selbst wenn die Umsatzgrenze tatsächlich überschritten werden sollte.⁶

BEISPIEL Unternehmer U hatte im Kalenderjahr 2019 einen Gesamtumsatz i.H.v. 19.000 € erzielt. Aufgrund veränderter Marktbedingungen geht er anhand einer sachgerechten Schätzung davon aus, dass er im Kalenderjahr 2020 45.000 € Gesamtumsatz erzielen wird. Am Ende des Kalenderjahres 2020 stellt er fest, dass sein Gesamtumsatz tatsächlich 52.000 € betragen hat.

Da U im Rahmen einer sachgerechten Schätzung nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres 2020 zulässigerweise die Besteuerung nach § 19 UStG vornehmen konnte, erfolgt keine Nachversteuerung seiner Umsätze. Im Kalenderjahr 2021 muss U dann allerdings zwingend die Regelbesteuerung anwenden, da im Vorjahr (2020) sein Gesamtumsatz tatsächlich mehr als 22.000 € betragen hat.

2.3 Berechnung des Gesamtumsatzes

Zur Überprüfung, ob die maßgeblichen Umsatzgrenzen nicht überschritten werden, ist jeweils vom **Gesamtumsatz** i. S. d. § 19 Abs. 3 UStG (= Berechnungsgrundlage) auszugehen. Dabei ist stets der Gesamtumsatz nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung nach § 20 UStG) zzgl. der darauf entfallenden Umsatzsteuer (Brutto-Ist-Gesamtumsatz) zugrunde zu legen. Zu beachten ist, dass bei der Berechnung der Umsatz im gesamten Unternehmen des Kleinunternehmers zu betrachten ist.

HINWEIS Für die Prüfung des Gesamtumsatzes sind nicht nur einfach alle Umsätze des Unternehmers zusammenzurechnen. Es bestehen hier Besonderheiten: So dürfen nur die in Deutschland ausgeführten „steuerbaren“ Umsätze berücksichtigt werden. Darüber hinaus sind diverse steuerfreie Umsätze (im Regelfall die steuerfreien Umsätze, die einen Vorsteuerabzug ausschließen) bei der Berechnung auszuscheiden.

² Ertragsteuerrechtlich liegen hier zu trennende Einkommensbereiche vor.

³ Bis 31.12.2019 galt hier eine Gesamtumsatzgrenze von 17.500 €.

⁴ Diese Grenze ist zum 01.01.2020 nicht angehoben worden.

⁵ BFH, Beschluss v. 18.10.2007, BStBl II 2008, 263.

⁶ Abschn. 19.1 Abs. 3 UStAE.

Für die Berechnung des maßgeblichen Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG ergibt sich folgendes Schema:

steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, berechnet nach vereinnahmten Entgelten	
./.. steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, § 4 Nr. 9 Buchst. b und § 4 Nr. 11 bis Nr. 29 UStG	
./.. steuerfreie Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h, § 4 Nr. 9 Buchst. a und Nr. 10 UStG	
= Gesamtumsatz, ggf. hochgerechnet auf einen Jahresumsatz	
./.. Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Verkauf und Entnahme)	
= Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG	
+ Umsatzsteuer (soweit Umsatz steuerpflichtig)	
= Umsatz i. S. d. § 19 Abs. 1 UStG	

HINWEIS Die Umsatzgrenzen von 22.000 € und 50.000 € sind **Bruttoumsätze** und somit nicht um eine darin enthaltene (rechnerische) Umsatzsteuer zu kürzen.

BEISPIEL Kinderarzt K führt als selbstständiger Arzt steuerfreie heilkundliche Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG aus. Darüber hinaus vermietet er langfristig eine ihm gehörende Eigentumswohnung an private Mieter. Regelmäßig schreibt K für medizinische Fachmagazine Aufsätze, mit denen er ca. 10.000 € im Jahr verdient.

K ist sowohl mit seiner ärztlichen Tätigkeit, mit seiner Vermietungstätigkeit als auch mit dem Schreiben der Fachaufsätze unternehmerisch tätig (einheitliches Unternehmen). Für die Prüfung des Gesamtumsatzes sind grundsätzlich alle Umsätze zu berücksichtigen. Die steuerfreien ärztlichen Umsätze wie auch die steuerfreien Vermietungsumsätze⁷ gehen aber nicht in die Prüfung des maßgeblichen Gesamtumsatzes ein, sodass K einen Umsatz i. S. d. § 19 Abs. 1 UStG i. H. v. 10.000 € hat. K ist damit Kleinunternehmer.

Besonders beachtet werden sollte bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes, dass nicht alle steuerfreien Umsätze aus der Berechnung ausscheiden und bestimmte Umsätze (z. B. im Bereich von Finanzdienstleistungen) nur dann bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie Hilfgeschäfte darstellen.

BEISPIEL Vermittler V vermittelt Versicherungen (steuerfrei nach § 4 Nr. 11 UStG), Kreditverträge (steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG), aber auch Energieversorgungsverträge (steuerpflichtige Vermittlung). Bei der Prüfung des Gesamtumsatzes sind sowohl die Umsätze aus der Vermittlung der Energieversorgungsverträge als auch aus der Kreditvermittlung mit aufzunehmen. Bei der Vermittlung der Kreditverträge handelt es sich nicht um Hilfsumsätze.

Eine Besonderheit ergibt sich bei einem Unternehmer, der erst **im Laufe eines Kalenderjahres seine Tätigkeit aufnimmt**. Da bei ihm kein Vorjahresumsatz vorliegt, ist der voraussichtliche Umsatz des laufenden Jahres auf einen Gesamtjahresumsatz hochzurechnen und dann mit **22.000 €** und nicht mit 50.000 € zu vergleichen.⁸ Dabei sind angefangene Kalendermonate als

volle Kalendermonate zu behandeln, es sei denn, dass die Umrechnung nach Tagen⁹ zu einem geringeren Gesamtumsatz führt.

BEISPIEL Unternehmer U hat am 20.04.2020 seine unternehmerische Tätigkeit aufgenommen. Er schätzt, dass er ab Beginn der unternehmerischen Tätigkeit 2020 voraussichtlich einen Umsatz inklusive Umsatzsteuer i. H. v. 15.000 € erzielen wird.

Hochgerechnet auf das gesamte Jahr ergibt sich ein Gesamtumsatz i. H. v. 20.000 €, sodass U für 2020 die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen kann.

HINWEIS Die Unternehmereigenschaft beginnt nicht erst mit den ersten erzielten Umsätzen, sondern schon mit den ersten Vorbereitungshandlungen,¹⁰ sodass für die Berechnung der Umsatzgrenze des ersten Jahres auch Kalendermonate einbezogen werden können, in denen noch keine Umsätze erzielt worden sind.

Ein Problem ergibt sich bei Unternehmern, die über einen **längeren Zeitraum stark schwankende Umsätze** haben. In diesen Fällen ist es fraglich, ob – insb. wenn einige Jahre keine Umsätze erzielt werden – durchgehend die Unternehmereigenschaft besteht. Regelmäßig kann davon ausgegangen werden, dass die Unternehmereigenschaft auch dann fortbesteht, wenn – bei der festen Absicht auch später wieder Leistungen zu erbringen – in einzelnen Jahren keine Umsätze ausgeführt werden. Für die Prüfung der Kleinunternehmerbesteuerung ist dann in den Jahren, in denen Umsätze ausgeführt werden, auf die **Umsätze des Vorjahres** zurückzugreifen.

BEISPIEL Der gemeinnützige Verein V veranstaltet alle zwei Jahre ein Fest, bei dem ein Umsatz von jeweils 30.000 € erwartet wird.

V ist durchgängig als Unternehmer anzusehen. Damit kann für die Kalenderjahre, in denen die Feste stattfinden, jeweils die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch genommen werden. Im Vorjahr des Festes wurden jeweils Umsätze von 0 € erzielt, im laufenden Jahr (in dem das Fest durchgeführt wird) wird der Umsatz voraussichtlich nicht mehr als 50.000 € betragen. Würde die Unternehmereigenschaft des V unterbrochen werden, könnte er die Kleinunternehmerbesteuerung nicht in Anspruch nehmen, da dann jeweils ein „Erstjahr“ vorliegen würde, bei dem beim voraussichtlichen Umsatz auf die Umsatzgrenze von 22.000 € abzustellen wäre.

Für Unternehmer, die Umsätze im Rahmen der Margenbesteuerung¹¹ ausführen, ist zu beachten, dass in die Ermittlung des Gesamtumsatzes nicht nur die der Besteuerung unterliegende Marge, sondern die gesamten erhaltenen Entgelte einzubeziehen sind.¹²

⁷ § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG; eine Option nach § 9 Abs. 1 UStG ist ausgeschlossen, da die Mieter nicht Unternehmer sind.

⁸ Abschn. 19.2 Abs. 4 UStAE sowie auch BFH, Beschluss v. 02.04.2009, V B 15/08, BFH/NV 2009, 1284.

⁹ Dies ist allerdings eine rechnerische Besonderheit, die für die Praxis zu vernachlässigen ist.

¹⁰ Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE.

¹¹ Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG und Differenzbesteuerung nach § 25a UStG.

¹² Abschn. 19.3 Abs. 1 UStAE. Im Ergebnis auch so vom EuGH, Urteil v. 29.07.2019, C-388/18, BFH/NV 2019, 1214, bestätigt und vom BFH, Urteil v. 23.10.2019, XI R 17/19, BFH/NV 2020, 476.

BEISPIEL Rentner R steht regelmäßig auf Trödelmärkten und kauft und verkauft gebrauchtes Spielzeug von und an Privatkunden. 2020 erzielt er – wie auch schon jeweils in den Vorjahren – Einnahmen von 25.000 € und hat Aufwendungen aus Ankäufen von 15.000 €.

R ist kein Kleinunternehmer nach § 19 UStG, da sein Gesamtumsatz (berechnet nach den erhaltenen Entgelten) mehr als 22.000 € beträgt. Im Rahmen der Differenzbesteuerung¹³ kann er aus der Differenz der Verkaufs- zu den Einkaufspreisen die Umsatzsteuer herausrechnen.

3. RECHTSFOLGEN

3.1 Allgemeine Rechtsfolgen

Für Kleinunternehmer ergeben sich verschiedene Folgen:

1. Die für ihre steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze eigentlich geschuldete **Umsatzsteuer wird nicht erhoben**. Es ergibt sich also keine Zahlungsverpflichtung zur Umsatzsteuer aufgrund der von den Kleinunternehmern ausgeführten Umsätze.
2. Der Kleinunternehmer darf **keine Umsatzsteuer** in einer Rechnung **gesondert ausweisen**. Weist ein Kleinunternehmer in einer Rechnung entgegen dieser Vorgabe dennoch Umsatzsteuer gesondert aus¹⁴ (wie ein regelbesteuerter Unternehmer), muss er diese Umsatzsteuer in jedem Fall an sein Finanzamt abführen. Ein Leistungsempfänger dürfte diese – unberechtigt ausgewiesene – Umsatzsteuer aber nicht als Vorsteuer abziehen.

HINWEIS Die Angabe eines Steuersatzes (z. B. 7% oder 19% Umsatzsteuer) in einer **Kleinbetragsrechnung**¹⁵ gilt ebenfalls als ein gesonderter Steuerausweis.

Hat der Kleinunternehmer versehentlich Umsatzsteuer in einer Rechnung ausgewiesen, kann dieser Steuerausweis **berichtigt** werden (dies dürfte allerdings bei anonymen Kleinbetragsrechnungen eher unmöglich sein). Da es sich in diesen Fällen um unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer handelt, muss zur Berichtigung die Genehmigung des zuständigen Finanzamts eingeholt werden.¹⁶

3. Aus selbst bezogenen Lieferungen von anderen Unternehmern oder ihm gegenüber ausgeführten sonstigen Leistungen von anderen Unternehmern hat der Kleinunternehmer **keinen Vorsteuerabzug**. Er kann also die ihm in Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nicht bei seinem Finanzamt geltend machen.
4. Der Kleinunternehmer gibt **keine Umsatzsteuervoranmeldungen** ab, da seine Zahllast aus der Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt null ist.
5. Kleinunternehmer haben aber **jährliche Umsatzsteuererklärungen** abzugeben. In diesen Umsatzsteuererklärungen ist die Höhe des Gesamtumsatzes gegenüber dem Finanzamt anzugeben.

3.2 Besondere Rechtsfolgen

Für bestimmte umsatzsteuerrechtliche Sachverhalte gelten aber für Kleinunternehmer dieselben Regelungen wie für jeden

anderen Unternehmer. Dies kann für den Kleinunternehmer zu Problemen führen, wenn dies nicht beachtet wird.

3.2.1 Innergemeinschaftlicher Erwerb

Kauft ein Kleinunternehmer von einem anderen Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet Gegenstände ein und gelangen diese Gegenstände bei der Lieferung aus einem anderen Mitgliedsstaat nach Deutschland, kann sich unter bestimmten Bedingungen für den Kleinunternehmer in Deutschland ein **innergemeinschaftlicher Erwerb** ergeben.

Kleinunternehmer realisieren grundsätzlich wie alle anderen Unternehmer nach § 1a Abs. 1 UStG innergemeinschaftliche Erwerbe. Allerdings gelten für die Kleinunternehmer besondere Ausnahmen: Hat der Kleinunternehmer die sog. **Erwerbsschwelle**¹⁷ nicht überschritten, muss er keinen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen.

HINWEIS Die Erwerbsschwelle ist überschritten, wenn der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr für mehr als **12.500 €** Ware von Unternehmern aus anderen Mitgliedstaaten eingekauft hat und diese Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Deutschland gelangt sind. Darüber hinaus darf anhand einer sachgerechten Schätzung auch im laufenden Kalenderjahr die Erwerbsschwelle nicht überschritten werden.

BEISPIEL Kleinunternehmer K handelt auf Wochenendmärkten mit niederländischem Käse, den er von einem Hersteller aus den Niederlanden bezieht. 2019 hat er Käse für 8.000 € eingekauft, für 2020 plant er, Käse für 10.000 € (Alternative: 15.000 €) einzukaufen.

K hat die deutsche Erwerbsschwelle nicht überschritten. K braucht die Einkäufe nicht als innergemeinschaftliche Erwerbe der Besteuerung zu unterwerfen.

In der Alternative würde K die deutsche Erwerbsschwelle überschreiten, da er zwar im vorangegangenen Kalenderjahr die Schwelle von 12.500 € nicht überschritten hat, aber 2020 plant, diese Schwelle zu überschreiten. K müsste in diesem Fall sämtliche Einkäufe aus anderen Mitgliedsstaaten in Deutschland der Erwerbsbesteuerung unterwerfen. In diesem Fall muss er – um wirtschaftlichen Schaden abzuwenden – gegenüber dem Zulieferer mit seiner gültigen deutschen USt-IdNr. auftreten.¹⁸

Hat der Kleinunternehmer die Erwerbsschwelle nicht überschritten, kann er aber auf diese **Ausnahmeregelung verzichten**.¹⁹ Der Verzicht auf die Ausnahmeregelung wird dadurch ausgeübt, dass der Kleinunternehmer gegenüber einem Lieferer mit seiner **deutschen USt-IdNr.** auftritt.

HINWEIS Kauft der Kleinunternehmer aus einem anderen Mitgliedsstaat verbrauchsteuerpflichtige Waren²⁰ ein und gelangen diese Gegenstände aus einem anderen Mitgliedsstaat nach Deutschland, muss der Kleinunternehmer in jedem Fall einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern. Dies gilt ebenso bei dem Einkauf eines neuen Fahrzeuges²¹ aus einem anderen Mitgliedsstaat.

¹³ § 25a UStG.

¹⁴ In diesem Fall würde ein sog. unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG vorliegen.

¹⁵ Kleinbetragsrechnungen sind Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 250 €, § 33 UStDV.

¹⁶ § 14c Abs. 2 UStG.

¹⁷ § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG.

¹⁸ Nur in diesem Fall kann der liefernde Unternehmer eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen.

¹⁹ Option auf die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 4 UStG.

²⁰ Alkohol und alkoholische Getränke, Mineralölprodukte und Tabakwaren, § 1a Abs. 5 Satz 1 UStG.

²¹ Ein neues Fahrzeug ist in § 1b UStG definiert.

3.2.2 Reverse-Charge-Verfahren (Übertragung der Steuerschuldnerschaft)

Kleinunternehmer müssen die Vorschriften zur Übertragung der **Steuerschuldnerschaft** auf den Leistungsempfänger (sog. Reverse-Charge-Verfahren)²² – wie jeder andere Unternehmer auch – beachten. Allerdings ergibt sich für den Kleinunternehmer **keine Vorsteuerabzugsberechtigung**, sodass sich für ihn daraus eine tatsächliche Zahllast gegenüber dem Finanzamt ergibt.

HINWEIS Fälle des Reverse-Charge-Verfahrens liegen insb. dann vor, wenn ausländische Unternehmer gegenüber deutschen Unternehmern sonstige Leistungen (z. B. Beratungsleistungen, auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen) oder Werklieferungen (z. B. Reparaturarbeiten an Gebäuden) ausführen.

Wird eine in § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 UStG aufgeführte Leistung an einen Kleinunternehmer ausgeführt, **schuldet der Kleinunternehmer die Umsatzsteuer**.²³ Er muss dann auf den Zahlungsbetrag die gültige Umsatzsteuer heraufrechnen und diese Steuer bei seinem Finanzamt anmelden und abführen.

BEISPIEL Kleinunternehmer K bezieht von einem in den USA ansässigen Internetkonzern auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen durch Download eines Computerprogramms. K zahlt über ein elektronisches Bezahlfahren im August 2020 500 €. Der leistende Unternehmer ist ein ausländischer Unternehmer,²⁴ der im Inland – am Sitzort des Leistungsempfängers²⁵ – eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung ausführt. K wird für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung zum Steuerschuldner.²⁶ K muss auf die 500 € den Regelsteuersatz von 16 %²⁷ heraufrechnen (= 80 €). Da K als Kleinunternehmer keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, muss er die 80 € bei seinem Finanzamt anmelden und diese auch an das Finanzamt abführen.

3.2.3 Weitere Besonderheiten

Kleinunternehmer müssen weiterhin die folgenden Besonderheiten beachten, die aber regelmäßig in der Praxis wenig Bedeutung haben:

- Bei **Einfuhren** aus dem Drittlandsgebiet richtet sich die Besteuerung (Einfuhrumsatzsteuer) nach den allgemeinen Voraussetzungen.
- Bei der **Lieferung eines neuen Fahrzeuges**²⁸ in einen anderen Mitgliedsstaat gelten keine Besonderheiten der Kleinunternehmerbesteuerung.
- Ist der Kleinunternehmer letzter Abnehmer in einem **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft**,²⁹ schuldet er die Umsatzsteuer aus der ihm gegenüber ausgeführten Lieferung.³⁰

3.2.4 Wechsel der Besteuerungsform

Bei einem Wechsel der Besteuerungsform – also von der Kleinunternehmerbesteuerung zur Regelbesteuerung oder umgekehrt –

²² § 13b UStG.

²³ § 13b Abs. 5 UStG.

²⁴ § 13b Abs. 7 UStG.

²⁵ § 3a Abs. 2 UStG.

²⁶ § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG.

²⁷ § 12 Abs. 1 i. V. m. § 28 Abs. 1 UStG; ab dem 01.01.2021 beträgt der Regelsteuersatz dann wieder 19 %.

²⁸ Ein neues Fahrzeug ist in § 1b UStG definiert.

²⁹ § 25b UStG.

³⁰ § 25b Abs. 2 UStG.

kommt es für die zutreffende **umsatzsteuerrechtliche Zuordnung** ausschließlich darauf an, wann die **Umsätze ausgeführt** werden. Die Rechnungsausstellung oder die Vereinnahmung einer Zahlung ist nicht entscheidend.³¹

HINWEIS Insb. muss bei einem Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung darauf geachtet werden, wann der Unternehmer die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten³² gewählt hatte. Umsätze, die vor dem Wechsel der Besteuerungsform ausgeführt wurden, unterliegen auch dann noch der Umsatzsteuer, selbst wenn die Zahlung erst zum Zeitpunkt der Kleinunternehmerbesteuerung vereinnahmt wird.

Der Wechsel von der Kleinunternehmerbesteuerung zur Regelbesteuerung oder umgekehrt kann auch eine **Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG** auslösen. Dies dürfte allerdings in der Praxis nur bei Anlagevermögen eine Rolle spielen, da eine Vorsteuerberichtigung nur dann vorgenommen werden kann, wenn die Umsatzsteuer aus einem Leistungsbezug mehr als 1.000 €³³ betragen hatte. Da grundsätzlich auf jedes einzelne Wirtschaftsgut bzw. auf jede einzelne bezogene Leistung abzustellen ist, wird diese Voraussetzung bei Umlaufvermögen (Warenvorräten) kaum zu erfüllen sein.

BEISPIEL Unternehmer U, der die Regelbesteuerung angewandt hatte, erwarb Anfang Januar 2018 ein fabrikneues Fahrzeug und ordnete dies seinem Unternehmen zu. Aus den Anschaffungskosten nahm U den Vorsteuerabzug i. H. v. 5.700 € vor. Zum 01.01.2020 ist U zulässigerweise in die Kleinunternehmerbesteuerung gewechselt.

U muss für das Fahrzeug eine Vorsteuerberichtigung³⁴ vornehmen. Da für ein Fahrzeug ein fünfjähriger Berichtigungszeitraum gilt, muss noch für drei Jahre eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden. U muss jeweils für 2020, 2021 und 2022 eine Vorsteuerkorrektur von 1.140 € (1/5 von 5.700 €) vornehmen und für jedes Jahr diesen Betrag an sein Finanzamt zurückzahlen.

4. VERZICHT AUF DIE KLEINUNTERNEHMERBESTEUERUNG (OPTION)

Liegen die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerbesteuerung vor, muss kein Antrag gestellt werden, dies ist dann insoweit die zutreffende Besteuerungsform.

Kleinunternehmer, die unter § 19 Abs. 1 UStG fallen, können aber auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung gem. § 19 Abs. 2 UStG verzichten; d. h., sie besteuern dann ihre Umsätze wie alle der Regelbesteuerung unterliegenden Unternehmer. Sie berechnen ihren Leistungsempfängern die Umsatzsteuer, weisen diese ordnungsgemäß in Rechnungen aus und haben für Leistungsbezüge den Vorsteuerabzug (soweit kein anderes Ausschlusskriterium für den Vorsteuerabzug vorliegt). Soweit eine Optionserklärung abgegeben worden ist, gilt diese von Beginn des Kalenderjahres an, für das die Erklärung abgegeben worden ist.

³¹ Vgl. auch Abschn. 19.5 UStAE.

³² Istbesteuerung nach § 20 UStG.

³³ § 44 Abs. 1 UStDV.

³⁴ § 15a Abs. 1, Abs. 5 und Abs. 7 UStG.

HINWEIS Die Option auf die Regelbesteuerung ist insb. dann für den Kleinunternehmer sinnvoll, wenn er seine Leistungen (auch) an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausführt. In diesem Fall kann er die Umsatzsteuer zusätzlich in Rechnung stellen und hat einen Vorsteuerabzug aus seinen bezogenen Leistungen.

Der Antrag auf die Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen ist an **keine bestimmte Form** gebunden. Der Unternehmer kann die Erklärung jederzeit **bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung** bei seinem Finanzamt abgeben. Ebenso kann der Antrag bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung wieder zurückgezogen werden, in diesen Fällen können evtl. mit Umsatzsteuerausweis erstellte Rechnungen nach § 14c Abs. 2 UStG berichtigt werden. Die Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung tritt ein, wenn die erstmalige Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr formell bestandskräftig ist (i. d. R. nach Ablauf von einem Monat nach Erlass des Bescheids/Abgabe der Jahressteuererklärung, soweit kein Rechtsbehelf gegen die Festsetzung eingelegt worden ist), dies gilt auch in den Fällen, in denen der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist.

Wenn der Unternehmer nach § 19 Abs. 2 UStG die Regelbesteuerung gewählt hat, ist er **fünf Jahre an diese Erklärung gebunden**. Erst nach Ablauf von fünf Jahren seit erstmaliger Besteuerung im Rahmen der Regelbesteuerung kann der Unternehmer wieder zur Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG zurückkehren. Die Überschreitung der Umsatzgrenzen gilt aber nicht als Erklärung zur Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen.

BEISPIEL Unternehmer U hat im Kalenderjahr 2019 einen Gesamtumsatz i. H. v. 23.000 € erzielt. Eine Erklärung zur Besteuerung nach den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen hat er in den vergangenen Jahren nicht abgegeben. Im Kalenderjahr 2020 muss U seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften besteuern. Soweit er im Kalenderjahr 2020 die Umsatzgrenze von 22.000 € nicht überschreitet, kann er für 2021 wieder die Besteuerung als Kleinunternehmer in Anspruch nehmen.

5. ZUSAMMENFASSUNG

Die Kleinunternehmerbesteuerung bietet kleineren Unternehmen mit einem geringen Umsatz – insb. gerade auch nebenberuflich tätigen Unternehmern – eine gute Möglichkeit, ihre Tätigkeiten ohne Beachtung der umfangreichen umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen auszuüben. Einige Dinge müssen sie aber dennoch beachten, in der Praxis sind insb. häufig Fälle vorhanden, in denen der Kleinunternehmer zum Steuerschuldner nach § 13b UStG wird. Und er muss zeitnah um den 01.01. eines jeden Jahres prüfen, ob er sich noch in den gesetzlich vorgegebenen Umsatzgrenzen bewegt. Wenn dieses beachtet und auch keine Umsatzsteuer in Rechnungen gesondert ausgewiesen wird, dürfte der Kleinunternehmer mit der Umsatzsteuer kaum Probleme haben.