

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. September 2020 betreffend Umsatzsteuer 2019, zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) brachte mit 07.05.2020 seine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2019 beim zuständigen Finanzamt ein. Darin begehrte er, Umsätze in der Höhe von (in der Folge: iHv) 7.416,40 Euro, steuerfrei gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 zu behandeln, da diese noch Zuflüsse betreffen würden, für welche die Leistung bereits im Jahr davor, 2018, erbracht worden seien, in welchem er der Kleinunternehmerregelung unterlegen sei. Die weiteren Umsätze wurden vom Bf in der Umsatzsteuererklärung mit dem Normalsteuersatz von 20 % erklärt.

Mit Bescheid vom 02.09.2020 erließ die belangte Behörde den Umsatzsteuerbescheid 2019, abweichend von der eingereichten Umsatzsteuererklärung 2019, indem sie auch jene Umsätze, die der Bf als steuerfrei beantragt hatte, dem Normalsteuersatz von 20% unterworfen hat. Begründend führte die Behörde an, dass es sich beim Bf um einen Gewerbetreibenden

handelt, welcher nicht buchführungspflichtig ist und somit der Istbesteuerung unterliegen würde. Hier würden sich die Rechtsfolgen (die Steuerpflicht) erst mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind, ergeben. Somit seien diese Umsätze nicht mehr der Kleinunternehmerregelung unterzuordnen, sondern den 20%igen Umsätzen.

In seiner Beschwerde vom 11.09.2020 beantragte der Bf weiterhin, die Umsätze iHv 7.416,40 Euro steuerfrei zu behandeln und führte begründend an, dass für die Frage der materiellrechtlichen Behandlung der vereinnahmten Entgelte (zB ob Steuerfreiheit gegeben ist und welcher Steuersatz zur Anwendung gelangt) auch bei Istbesteuerung nicht die Verhältnisse im Zeitpunkt der Vereinnahmung, sondern jene im Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgeblich seien. Weiters wurde vom Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet, *„sollte das Finanzamt dieser Berufung im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich stattgeben können“*.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 25.09.2020 wurde von der belangten Behörde das Fehlen der Unterschrift gem § 85 Abs 2 BAO urgirt, welchem der Bf innerhalb offener Frist nachkam.

Die belangte Behörde erließ mit 26.03.2021 – trotz Verzichts durch den Bf– eine Beschwerdeentscheidung, in welcher sie die Beschwerde des Bf als unbegründet abwies. Als Begründung führte die Behörde im Wesentlichen aus, dass die Entstehung der Steuerschuld bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem § 19 Abs 2 Z 1 lit b UStG 1994 zu beurteilen ist und dies mit Ablauf des Kalendermonates sei, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

In seinem Vorlageantrag vom 26.04.2021 beantragte der Bf weiterhin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, verwies auf die Standpunkte der Beschwerde und ergänzte, dass es dem Finanzamt trotz sehr ausführlicher Beschwerdeentscheidung nicht gelungen sei, schlüssig darzulegen, warum ein Abgehen vom Zeitpunkt der Leistungserbringung im konkreten Fall dem Willen des Gesetzgebers entsprechen würde. Die Behörde würde sogar gegenteilig, mehrfach Beiträge von mit hoher fachlicher Kompetenz anerkannten Autoren zitieren, die die Ansicht vertreten, dass der Zeitpunkt der Leistungserbringung für die Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht in solchen Übergangsfällen relevant sei.

Mit Vorlagebericht vom 05.10.2021 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Es wurde weiterhin die Abweisung der Beschwerde beantragt und begründend in erster Linie auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 26.03.2021 verwiesen.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung des bisherigen Richters mit 01.07.2025 zugeteilt.

Mit Vorhalt vom 04.02.2026 forderte das Gericht die beschwerdegegenständlichen, strittigen Rechnungen vom Bf an.

Mit Schreiben vom 12.03.2026 übermittelte der Bf die Unterlagen und gab gleichzeitig in diesem Schreiben die Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bekannt.

Das vom Bf genannte Schreiben vom 12.03.2026 wurde der belangten Behörde vom Gericht am 12.03.2026 mit samt den übermittelten Unterlagen weitergeleitet. Weiters wurde der Behörde die Möglichkeit gem § 274 Abs 1 letzter Satz BAO (idF des AbgÄG 2025) gegeben, binnen zwei Wochen ab Kenntnis der Zurücknahme einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen, wenn sie auf die Antragstellung nicht bereits verzichtet hat.

Noch am selben Tage übermittelte die belangte Behörde ein Schreiben, in welchem diese ausdrücklich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beim Bf handelt es sich um einen Unternehmer, welcher der Art nach überwiegend eine Tätigkeit im Sinne des § 23 Z 1 EStG 1988 ausübt und weder im Jahr 2018 noch 2019 buchführungspflichtig war.

Der Bf tätigte ab dem Jahr 2018 steuerbare Umsätze (aber steuerfreie Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994), welche erst im Jahr 2019 die Kleinunternehmergrenze überschritten. Ein Regelbesteuerungsantrag wurde nicht eingebracht, ebenso wenig wie ein Antrag auf Sollbesteuerung. Die Besteuerung der Umsatzsteuer erfolgte somit nach vereinnahmten Entgelten.

Der Bf vereinnahmte jene (strittigen) Entgelte iHv 7.416,40 Euro für Leistungen, welche der Bf im Jahr 2018 erbrachte und für welche er auch die Rechnungen im Jahr 2018 ausgestellt hatte, erst Anfang des Jahres 2019.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Akten und beruht insbesondere auf den Eingaben des Bf und ist soweit unstrittig.

Dass der Bf im Jahr 2018 Kleinunternehmer war, ergab sich aus den vom Bf im Jahr 2018 erklärten Umsätzen und der Tatsache, dass keine Verzichtserklärung hinsichtlich der Kleinunternehmerregelung vom Bf abgegeben wurde.

Die beschwerdegegenständlichen Rechnungen liegen dem Gericht vor. Diese wurden im Zeitraum bis inklusive Dezember 2018 ausgestellt. Dass hier eine Zahlung erst über den Jahreswechsel hinaus erfolgt, ist nicht untypisch und entspricht jedenfalls der allgemeinen Lebenserfahrung. Für die zu den strittigen Rechnungen zugehörigen Zahlungen liegen dem Gericht die Nachweise der Zahlungseingänge auf dem Bankkonto vor. Diese Zahlungen gingen innerhalb der ersten beiden Monate des Folgejahres am Konto des Bf ein.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist in gegenständlichem Beschwerdeverfahren, inwieweit nach einem Wechsel von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung für Zahlungen Umsatzsteuer geschuldet wird, die für Rechnungen aus dem Zeitraum der Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelungen geleistet werden, jedoch erst im Folgezeitraum mit Regelbesteuerung eingehen.

Nationale Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro (nach aktuellem Recht 55.000 Euro, PrAG 2025, BGBl I 2024/144) nicht übersteigen.

Ein Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 stellt seine Rechnungen ohne Umsatzsteuer und ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG.

Der Bf führte überwiegend Tätigkeiten iSd § 23 Z 1 EStG 1988 aus und unterlag somit für die Berechnung der Umsätze gem § 17 Abs 2 UStG 1994 der Istbesteuerung – Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten.

Gem § 19 Abs 2 Z 1 lit b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

Unionsrecht:

Art 62 der MwStSystRL (RL 2006/112/EG) unterscheidet zwischen Steuertatbestand und Steueranspruch:

Als Steuertatbestand (Art 62 Abs 1) gilt der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden. Als Steueranspruch (Art 62 Abs 2) gilt der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

Nach Art 63 MwStSystRL treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.

Art 66 lit b MwStSystRL lässt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten. Abweichend von den Artikeln 63, 64 und 65 können die Mitgliedstaaten daher vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen spätestens bei der Vereinnahmung des Preises entsteht.

Nach Art 282 MwStSystRL gelten die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen nach dem Abschnitt 2 für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmern bewirkt werden.

Steuertatbestand und Steueranspruch:

Steuertatbestand und Steueranspruch (Entstehung der Steuerschuld) treten grundsätzlich zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen erwirkt oder die Dienstleistung erbracht wird (Art 63 MwStSystRL, § 4 Abs 1 BAO). Tatbestand ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren Verwirklichung als Rechtsfolge der Abgabenanspruch entsteht (VwGH 25.04.2016, Ro 2015/16/0031).

Davon abweichend regelt § 19 Abs 2 UStG 1994 jene Fälle, bei denen bewusst der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vom Zeitpunkt der Tatbestandverwirklichung gelöst wird (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 19, Rz 97). So entsteht etwa die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen nach Z 1 lit a dieser Regelung nicht im Zeitpunkt des Umsatzes, sondern erst mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder die sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung). Im Falle der Istbesteuerung (§ 19 Abs 2 Z 1 lit b UStG 1994) führt erst die Vereinnahmung der Entgelte (mit Ablauf des Kalendermonates) zur Entstehung der Steuerschuld, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung und der Rechnungslegung.

Mangels spezieller gesetzlicher Regelung für die sogenannten „Übergangsfälle“ von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung, wird die Ansicht vertreten, dass hinsichtlich

einer Lösung daher die Maßgeblichkeit des Zeitpunktes der Leistungserbringung Vorrang hat. Dazu hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 01.07.2017, Ro 2015/15/0037 ausgeführt – losgelöst von der Anzahlung – dass das Jahr des tatsächlich bewirkten Umsatzes entscheidend für die Berechnung der Kleinunternehmerumsätze bei Istbesteuerung und Übergang zur Regelbesteuerung ist. Im Ergebnis trennte er die Beurteilung der Steuerschuld (§ 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994) von der Beurteilung der zeitlichen Zuordnung der Umsätze im Rahmen der Kleinunternehmerregelung (vgl dazu auch *Capelare/Schaunig*, Die Berechnung der Kleinunternehmerumsätze bei Mindest-Istbesteuerung und Istbesteuerung, taxlex 2017, 307).

In der Lehre (*Melhardt/Tumpel*, *Ruppe/Achatz* oder auch *Mayr/Ungericht*) ist man sich jedenfalls einig darüber, dass die Besteuerungsart – Istbesteuerung – eine rein technische Variante der Steuerentrichtung ist und keinen Einfluss auf die materielle Steuerpflicht hat. Ob Steuerpflicht gegeben ist und welcher Steuersatz zur Anwendung kommt, richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Leistung (vgl dazu auch *Herzog*, Wegfall der unechte Umsatzsteuerbefreiung für Schriftsteller – der Übergang in der Praxis, RdW 1995, 31). Es soll somit bezüglich Steuerpflicht bzw Steuerfreiheit und Steuersatz zu keinem anderen Ergebnis führen dürfen, als die Sollbesteuerung.

Ist also im Zeitpunkt der Leistung Steuerfreiheit gegeben, diese aber im Zeitpunkt der Vereinnahmung weggefallen, so bleibt die Einnahme steuerfrei. Vice versa gilt dies auch, wenn im Zeitpunkt der Leistung Steuerpflicht gegeben ist, im Zeitpunkt der Vereinnahmung hingegen Steuerfreiheit, bleibt die Einnahme steuerpflichtig. Ändert sich zwischen dem Zeitpunkt der Leistung und dem Zeitpunkt der Vereinnahmung der Steuersatz, so ist die Einnahme mit dem Steuersatz zu versteuern, der im Zeitpunkt der Leistung Gültigkeit hatte (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 17, Tz 30; *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 17, Tz 66).

Nicht außer Acht zu lassen ist darüber hinaus folgendes: Der Umsatzsteuerschuld des leistenden Unternehmers muss ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers gegenüberstehen. In den Fällen des Übergangs von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung (bei einer Beurteilung nach Zahlungszeitpunkt) würde Umsatzsteuer geschuldet, obwohl diese nicht in Rechnungen ausgewiesen war und somit auch nicht Grundlage eines Vorsteuerabzuges sein konnte. In diesen Fällen würde eine Kumulationswirkung der Umsatzsteuer eintreten, die normalerweise durch den Vorsteuerabzug vermieden wird. Da eine Rechnungskorrektur mit Nachverrechnung der Umsatzsteuer vielfach praktisch nicht möglich ist, wird in diesen Fällen die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor. Außerdem kann der Unternehmer selbst die umsatzsteuerliche Behandlung in keiner Weise aktiv beeinflussen, sondern hängt ausschließlich vom Zahlungsverhalten seiner Kunden ab (vgl dazu *Payer/Haslinger*, SWK 31/2010, 932 f; BFG zu RV/5100572/2013 vom 16.05.2017).

Das Gericht erachtet für den vorliegenden Beschwerdefall den Lösungsweg durch die systematische Auslegung als korrekt: in Veranlagungszeiträumen nach Wechsel von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung sind Zahlungseingänge für Leistungen, die noch im Zeitraum der Geltung der Kleinunternehmerregelung erbracht und auch entsprechend ohne USt-Ausweis fakturiert wurden, weiterhin gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 als steuerfrei zu behandeln.

Im Jahr 2018 wurden vom Bf Leistungen erbracht und Umsätze bewirkt, für einen Betrag von 7.416,40 Euro erfolgte jedoch die Vereinnahmung erst im Beschwerdezeitraum. Dass die Entgelte erst im darauffolgenden Jahr vereinnahmt wurden, ist eine Frage der Entstehung der Steuerschuld und lässt die Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerbefreiung unberührt.

Somit unterliegen nur jene Umsätze dem Normalsteuersatz von 20 %, für welche die Leistung im Beschwerdejahr erbracht wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Umsätze iHv 7.416,40 Euro steuerfrei gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 zu behandeln.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche, strittige Beschwerdefrage wurde im Sinne der oben zitierten Judikatur und herrschenden Lehre gelöst, daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Graz, am 16. März 2026