

EINFÜHRUNG IN DAS

UM  
SATZ  
STEUER  
RECHT

Professor Dr. Oliver Zugmaier

Stand: Oktober 2022

Diese Einführung in das Umsatzsteuerrecht steht zum kostenlosen Download auf der Website [www.kmlz.de](http://www.kmlz.de) zur Verfügung. Das Urheberrecht und sonstige Rechte an dem Text, den Grafiken und den Videos verbleiben beim Verfasser. Eine Verwendung des Textes, der Grafiken und der Videos, auch in Auszügen, bedarf der Genehmigung des Verfassers.

© Professor Dr. Oliver Zugmaier

KMLZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Unterer Anger 3, 80331 München

Tel. + 49 89 217501220

E-Mail: [oliver.zugmaier@kmlz.de](mailto:oliver.zugmaier@kmlz.de)

[www.kmlz.de](http://www.kmlz.de)

Eine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte kann nicht übernommen werden. Diese Einführung in das Umsatzsteuerrecht kann und will die (umsatzsteuer-)rechtliche Beratung im Einsatzfall nicht ersetzen.

## Vorwort

Wie so viele Lehrbücher ist auch diese Einführung in das Umsatzsteuerrecht aus einem Vorlesungsskript entstanden. Seit über zehn Jahren halte ich an der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg die Vorlesung Umsatzsteuerrecht. Über die Jahre ist das Vorlesungsskript gewachsen, seit Kurzem ist es mit mehr als 50 Kurzvideos angereichert. Aus dem Skript ist ein kleines Büchlein geworden.

Zu Beginn eines jeden Semesters wird diese Einführung in das Umsatzsteuerrecht aktualisiert werden. Es lohnt sich also, jeweils Anfang April und Anfang Oktober eines jeden Jahres auf unserer Kanzleiwebsite [www.kmlz.de](http://www.kmlz.de) die aktualisierte Fassung kostenlos herunterzuladen.

Meinem Kanzleikollegen Dr. Jochen Tillmanns danke ich vielmals für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Hinweise auf Unrichtigkeiten und Anregungen nehme ich gerne per E-Mail unter [oliver.zugmaier@kmlz.de](mailto:oliver.zugmaier@kmlz.de) entgegen.

Augsburg, München im Oktober 2022

*Oliver Zugmaier*

## Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>ERSTER ÜBERBLICK ÜBER DAS UMSATZSTEUERSYSTEM .....</b>	<b>4</b>
1.	WAS WISSEN SIE ÜBER DIE UMSATZSTEUER? .....	4
2.	AUSGANGSPUNKT: DIE STEUERSPIRALE .....	4
3.	DIE UMSATZSTEUER ALS STEUER AUF DIE EINKOMMENSVERWENDUNG.....	5
4.	DIE STEUERABWÄLZUNG BEI DER UMSATZSTEUER .....	7
<b>II.</b>	<b>HARMONISIERUNG DER UMSATZSTEUER IN EUROPA .....</b>	<b>15</b>
1.	HARMONISIERUNGSGEBOT .....	15
2.	MITTEL DER HARMONISIERUNG .....	15
3.	GEGENWÄRTIGER STAND DER HARMONISIERUNG.....	17
<b>III.</b>	<b>DAS (NATIONALE) UMSATZSTEUERGESETZ IM ÜBERBLICK .....</b>	<b>18</b>
1.	DAS STEUEROBJEKT DER UMSATZSTEUER.....	19
2.	DER UMSATZSTEUERLICHE UNTERNEHMER.....	35
3.	BEMESSUNGSGRUNDLAGE .....	37
4.	STEUERSATZ.....	38
5.	STEUERSCHULDNER .....	38
6.	STEUERENTSTEHUNG .....	39
7.	PRÜFUNGSSCHEMA: AUSGANGSUMSATZ .....	41
8.	DER VORSTEUERABZUG.....	41
9.	DIE VORSTEUERBERICHTIGUNG NACH § 15A UStG .....	44
<b>IV.</b>	<b>BESTEUERUNGSARTEN, BESONDERE BESTEUERUNGSFORMEN UND SONDERREGELUNGEN .....</b>	<b>46</b>
1.	ÜBERBLICK .....	46
2.	BESTEuerung DER KLEINUNTERNEHMER NACH § 19 UStG.....	47
<b>V.</b>	<b>UMSATZSTEUER UND VERFAHRENSRECHT .....</b>	<b>53</b>
1.	UMSATZSTEUER-VORANMELDUNGEN UND UMSATZSTEUER-JAHRESERKLÄRUNG.....	53
2.	ENTSTEHUNG UND FÄLLIGKEIT DER UMSATZSTEUER.....	54
3.	STEUERANMELDUNGEN .....	55
4.	VERSPÄTUNGSZUSCHLÄGE UND SÄUMNISZUSCHLÄGE.....	57
<b>VI.</b>	<b>UMSATZSTEUER IM EU-BINNENMARKT .....</b>	<b>58</b>
1.	DER EUROPÄISCHE BINNENMARKT .....	58
2.	SYSTEM DER UMSATZBESTEUERUNG IM BINNENMARKT .....	59

# I. ERSTER ÜBERBLICK ÜBER DAS UMSATZSTEUERSYSTEM

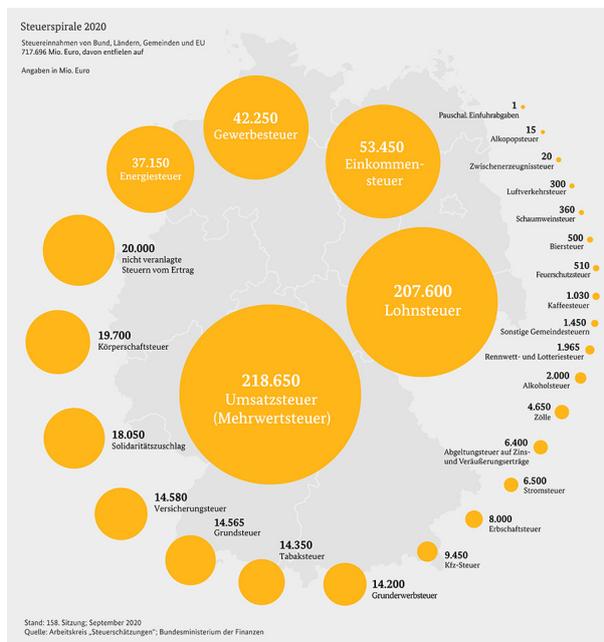
## 1. Was wissen Sie über die Umsatzsteuer?

Nachdem Sie diese Einführung in das Umsatzsteuerrecht durchgearbeitet haben, werden Sie die folgenden Fragen beantworten können:

- Wer muss die Umsatzsteuer an das Finanzamt bezahlen?
- Wer ist von der Umsatzsteuer befreit?
- Wie hoch ist die Umsatzsteuer?
- Was ist die Vorsteuer?
- Was ist der Unterschied zwischen Umsatzsteuer und Mehrwertsteuer?

## 2. Ausgangspunkt: Die Steuerspirale

Zunächst betrachten wir, welche Steuerarten es in Deutschland gibt und wie hoch deren Aufkommen ist. Die vom Bundesfinanzministerium<sup>1</sup> veröffentlichte Steuerspirale zeigt, wie sich Bund, Länder und Gemeinden über die Steuern finanzieren.



Die Umsatzsteuer liegt mit einem jährlichen Aufkommen von ca. 250 Mrd. € seit einigen Jahren weit vor der Lohnsteuer. Das entspricht einem Anteil am gesamten Steueraufkommen von etwa 30 %. Die Zahlen unterstreichen, wie wichtig die Umsatzsteuer für die Staatsfinanzierung und für die Besteuerungspraxis ist. Da die Lohnsteuer eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer ist, rückt die Umsatzsteuer an die zweite Stelle, wenn man das Aufkommen von Einkommen- und Lohnsteuer addiert. In vielen Ländern Süd- und Osteuropas erzielt die Umsatzsteuer ein höheres Aufkommen als die Einkommensteuer.

<sup>1</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/frei-nutzbare-produkte/Bilder/Infografiken/Steuerspirale.html> (abgerufen am 17.9.2022)

### 3. Die Umsatzsteuer als Steuer auf die Einkommensverwendung

Jede Steuer knüpft an der Leistungsfähigkeit (Zahlungsfähigkeit) eines Bürgers an, die sich zu Gunsten des Staates abschöpfen lässt. Das heutige Steuersystem sieht im Wesentlichen drei Indikatoren einer solchen Leistungsfähigkeit:

- Zufluss von Einkommen
- Vermögensbestand
- Verwendung dieses Einkommens

So greift z.B. die Einkommensteuer (als bestes Beispiel für die 1. Kategorie) auf das am Markt erzielte Einkommen im Augenblick seines Zuflusses zu. Die Umsatzsteuer hingegen greift auf die Zahlungsfähigkeit bei der Verwendung des Einkommens zu.

Steuern auf den Hinzuerwerb (**Zufluss von Einkommen**) sind:

- Einkommensteuer und Körperschaftsteuer
- Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer<sup>2</sup>)
- Gewerbesteuer
- Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer)

Aber auch der **Vermögensbestand** indiziert Leistungsfähigkeit. Die Vermögensteuer<sup>3</sup> wird heute jedoch nicht mehr erhoben<sup>4</sup>, so dass insoweit lediglich die Grundsteuer verbleibt.



#### Indikatoren der Leistungsfähigkeit



#### VIDEO 005: Indikatoren der Leistungsfähigkeit

<https://vimeo.com/396873238>



<sup>2</sup> Die Kirchensteuer ist eine Steuer, die Religionsgemeinschaften von ihren Mitgliedern zur Finanzierung der Ausgaben erheben. Bemessungsgrundlagen für die Kirchensteuern sind die Einkommensteuer bzw. die Lohnsteuer und die Grundsteuer, sie stellen also einen Zuschlag auf diese Steuern dar. Daher zählen sie zu den Zuschlagsteuern.

<sup>3</sup> Die Vermögensteuer ist eine Steuer auf das Gesamtvermögen eines Steuerpflichtigen. Zur Bemessungsgrundlage gehörten Immobilien, Sparguthaben, Wertpapiere und Lebensversicherungen, außerdem Sachvermögen (z.B. Kraftfahrzeuge, Kunstgegenstände).

<sup>4</sup> Nach dem Vermögensteuerbeschluss des BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, wird die Vermögensteuer heute nicht mehr erhoben, der Gesetzgeber hat sie aber nie aufgehoben.

Die **Einkommensverwendung** kann direkt oder indirekt besteuert werden:

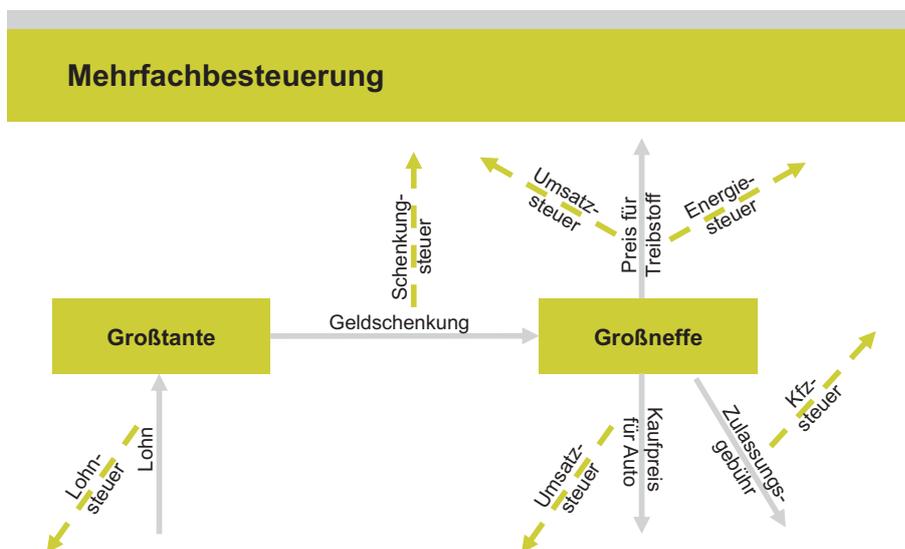
- **Direkte Einkommensverwendungssteuern:** Die Steuer greift direkt auf den Einkommensverwender als Steuerschuldner zu. Auslösendes Moment ist der Akt des Rechtsverkehrs. Daher spricht man von Verkehrssteuern: Paradebeispiel ist die **Grunderwerbsteuer**, die z.B. greift, wenn ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück abgeschlossen wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Der zivilrechtliche Akt des Rechtsverkehrs, also der Abschluss des Kaufvertrags, löst die Grunderwerbsteuer aus.
- **Indirekte Einkommensverwendungssteuern** greifen bereits auf der Vorstufe zu, also auf die Unternehmer, die als Versorger eines Endverbrauchers auftreten. Der Einkommensverwender wird indirekt betroffen: Der Unternehmer ist Steuerschuldner und führt die Steuer an das Finanzamt ab. Er gibt die Steuer aber über den zivilrechtlichen Preis weiter, er wälzt sie also auf den Endverbraucher ab. Dieser ist es, der die Steuer wirtschaftlich trägt (Steuerträger). Paradebeispiel ist die **Umsatzsteuer**<sup>5</sup>.

Der Staat besteuert an unterschiedlichen Stellen und damit auch mehrmals.

**BEISPIEL:**

Die Großtante schenkt dem 18-jährigen Großneffen einen größeren Geldbetrag, den sie sich von ihrem Lohn beiseitegelegt hatte. Der Großneffe erwirbt damit von einem Autohändler ein Auto, lässt es zu und betankt es.

Die Großtante versteuert den Lohn im Rahmen der Einkommensteuer (Lohnsteuer). Die Schenkung löst Schenkungsteuer aus. Der Autohändler schuldet Umsatzsteuer, die er über den zivilrechtlichen Preis auf den Großneffen abwälzt. Die Zulassung des Autos führt zur Kraftfahrzeugsteuerpflicht. Der Treibstoff ist mit Energiesteuer (früher: Mineralölsteuer) und Umsatzsteuer belastet.



<sup>5</sup> BVerfG v. 6.12.2007, 1 BvR 2129/07: Die Erhöhung der Umsatzsteuer (z.B. von 15 % auf 16 % zum 1.4.1998, von 16 % auf 19 % zum 1.1.2007) belastet Familien mit Kindern stärker als Kinderlose, weil sie wegen ihres höheren Bedarfs mehr Waren und Leistungen erwerben müssen. Diese stärkere Belastung der Familien ist jedoch im System der indirekten Steuern notwendig angelegt. Sie ist bei der direkten Besteuerung durch die Einkommensteuer im dort verankerten System des Familienlastenausgleichs zu kompensieren.

## VIDEO 010: Mehrfachbesteuerung

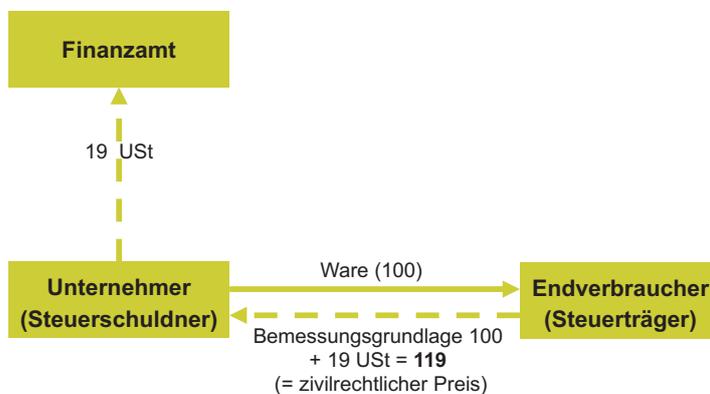
<https://vimeo.com/396878176>



## 4. Die Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer



### Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer



## VIDEO 015: Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer

<https://vimeo.com/396872861>



Ob die Steuerabwälzung auf den Endverbraucher (Steuerträger) immer funktioniert, steht auf einem anderen Blatt. Jedenfalls ist das Umsatzsteuersystem – im Gegensatz zur Einkommensteuer – auf Abwälzung angelegt. Der Unternehmer soll daher in dieser Eigenschaft nicht mit Umsatzsteuer belastet sein; Steuerträger soll vielmehr der Verbraucher sein<sup>6</sup>.

Das deutsche Steuersystem kennt spezielle Verbrauchsteuern sowie die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer:

- **Spezielle Verbrauchsteuern:** Bier, Tabak, Mineralöl etc. werden mit Biersteuer, Tabaksteuer und Energiesteuer (früher: Mineralölsteuer) belastet.
- **Allgemeine Verbrauchsteuern:** Neben die speziellen Verbrauchsteuern tritt die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer. Im Unterschied zu den speziellen Verbrauchsteuern zielt die Umsatzsteuer in die Totale und belastet den Endverbrauch schlechthin – jede Warenlieferung und jede Dienstleistung, die von einem Unternehmer an den Endverbraucher gelangt, wird von der Umsatzsteuer erfasst.

<sup>6</sup> BVerfG, Beschluss v. 13.6.1997, 1 BvR 201/97: Keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG durch Nichtanerkennung eines Existenzminimums bei der Erhebung von Umsatzsteuer.

Beide Steuern stehen nebeneinander: Verlässt ein Tanklaster mit Treibstoff das Steuerlager eines Mineralölkonzerns, schuldet der Mineralölkonzern die Energiesteuer (früher: Mineralölsteuer) und gibt sie über den Preis weiter. An der Zapfsäule wird auf diesen Preis (inkl. Energiesteuer) Umsatzsteuer fällig, so dass der Endverbraucher letztlich doppelt belastet ist.

#### 4.1 Die Umsatzsteuer als Allphasensteuer

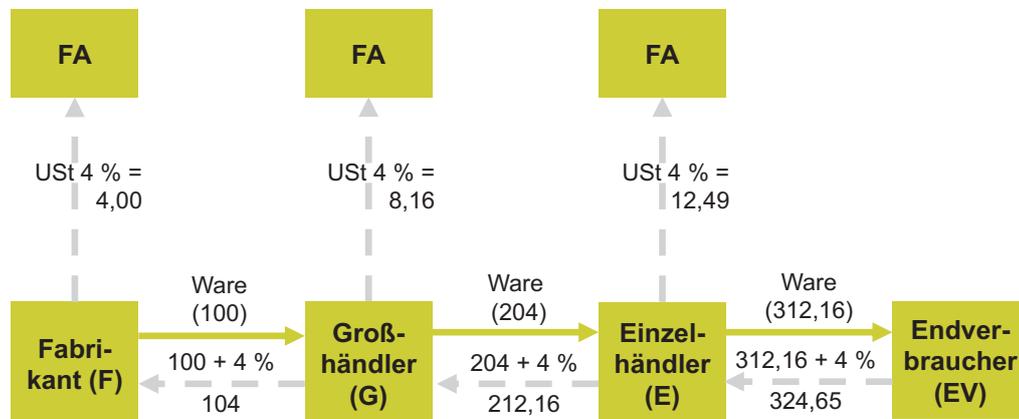
Bis 1967 gab es ein Brutto-Allphasensystem. Allphasensteuer bedeutet, dass jeder Umsatzakt auf jeder Wirtschaftsstufe steuerlich belastet wird. Bis 1967 wurde die Umsatzsteuer auf das volle Entgelt einschließlich der im Preis überwälzten Umsatzsteuer selbst erhoben. Der Steuersatz auf dieses Bruttoentgelt (= Kaufpreis) betrug durchgängig in jeder Umsatzphase 4 %. Ein Vorsteuerabzug wurde nicht gewährt. Je mehr Wirtschaftsstufen vom Hersteller bis zum Endverbraucher durchlaufen wurden, desto höher wurde die endgültige Steuerbelastung.

**BEISPIEL:**

Der Fabrikant verkauft ein Produkt für  $100 + 4\% \text{ USt} = 104$  an den Großhändler. Dieser verkauft das Produkt für  $204 + 4\% = 212,16$  weiter an den Einzelhändler. Dieser wiederum veräußert es für  $312,16 \text{ USt} + 4\% = 324,65$  weiter an den Endverbraucher. Auf jeder Handelsstufe wurde ein Gewinnaufschlag von 100 realisiert.

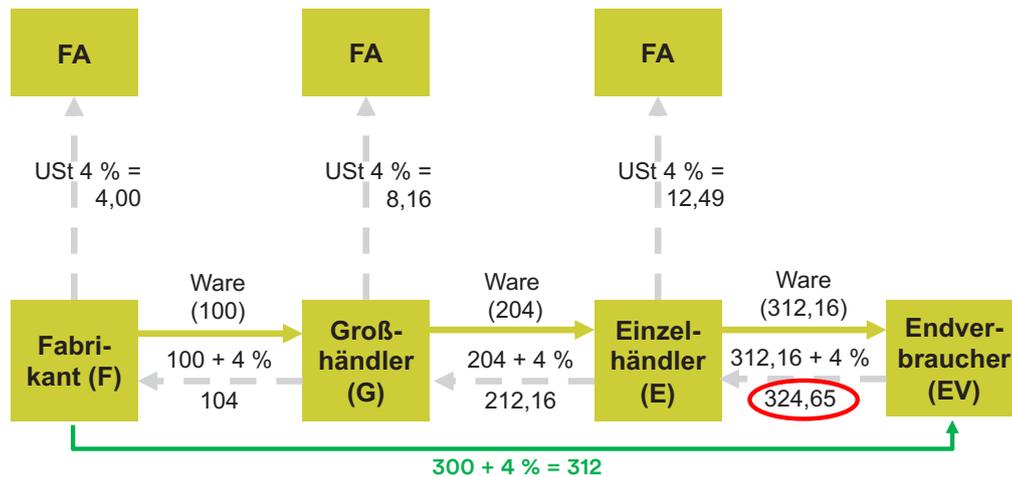


### Die Umsatzsteuer als Brutto-Allphasensteuer (bis 1967)



Hätte der Fabrikant das Produkt direkt an den Endverbraucher für 300 veräußert, wäre die Umsatzsteuer in Höhe von 4 % nur einmal angefallen, so dass sich ein schlussendlicher Kaufpreis von 312 ergeben hätte.

## Die Umsatzsteuer als Brutto-Allphasensteuer (bis 1967)



### VIDEO 020: Die Umsatzsteuer als Brutto-Allphasensteuer (bis 1967)

<https://vimeo.com/400532360>



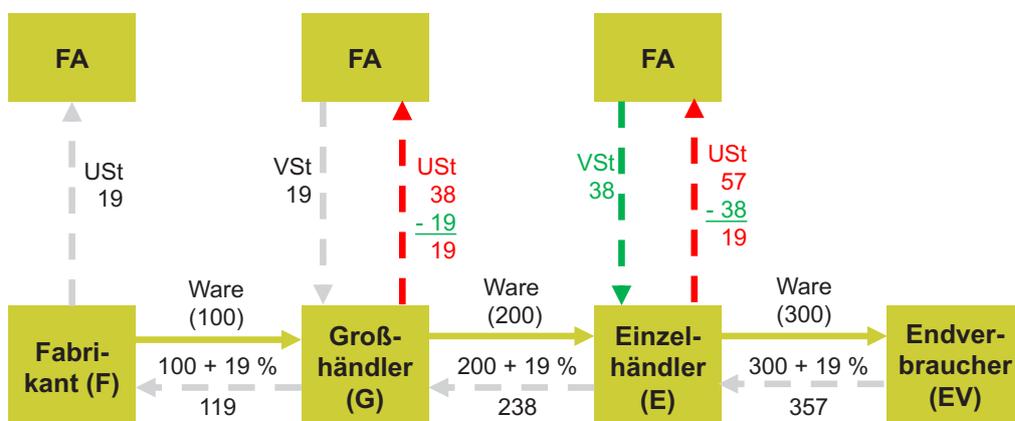
Das heutige Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug vermeidet diese Nachteile. Die heutige Umsatzsteuer ist eine Allphasensteuer, aber als Bemessungsgrundlage eines jeden Umsatzes ist das Entgelt **ohne** Umsatzsteuer heranzuziehen (Nettosystem). Umsatzsteuerliches und zivilrechtliches Entgelt differieren damit. Außerdem mindert sich die Steuerbelastung eines Unternehmers um die Umsatzsteuer, die ihm selbst von seinen Vorlieferanten in Rechnung gestellt worden ist (Vorsteuer). Die Umsatzsteuerschuld an den Fiskus aus dem Ausgangsumsatz wird mit der Vorsteuerforderung an den Fiskus aus dem Eingangsumsatz zu einer sog. Zahllast verrechnet, so dass allein der Mehrwert belastet ist, der auf der jeweiligen Wirtschaftsstufe geschaffen wird (Mehrwertsteuer). Und weil die aus dem Ausgangsumsatz geschuldete Umsatzsteuer über den zivilrechtlichen Preis an den Umsatzsteuerschuldner zurückfließt, ist die Umsatzsteuer per Saldo innerhalb der Unternehmerkette kostenneutral. Dies gilt jedoch nur für Unternehmer, nicht aber für Endverbraucher. Der Endverbraucher genießt den Vorsteuerabzug nicht. Letztlich ist also der Unternehmer ein Steuereinsammler für Rechnung des Fiskus: Als dessen Verwaltungshelfer hat er die Arbeit, wird aber durch die Steuer selbst nicht belastet.

### BEISPIEL:

Der Fabrikant F liefert ein Produkt für ein Netto-Entgelt (zivilrechtlicher Kaufpreis ./.. Umsatzsteuer = Bemessungsgrundlage) von 100 € an den Großhändler G. Dieser liefert ihm für netto 200 € an den Einzelhändler E weiter. Dieser wiederum liefert das Produkt für netto 300 € an den Endverbraucher EV.



## Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug



### VIDEO 025: Die Umsatzsteuer als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug

<https://vimeo.com/400546864>



**Mehrwertsteuer:** Jeder der Unternehmer hat die auf die Bemessungsgrundlage seines Ausgangsumsatzes (= Nettopreis 100 € / 200 € / 300 €) entfallende Umsatzsteuer von 19 %<sup>7</sup> (= 19 € / 38 € / 57 €) an das jeweilige Finanzamt abzuführen. Jeder Unternehmer kann außerdem die steuerliche Belastung seines Eingangsumsatzes, die ihm von seinen Vorlieferanten im zivilrechtlichen Preis weiterberechnet wurde (= 0 € / 19 € / 38 €), als Vorsteuer von dieser Umsatzsteuer-Schuld in Abzug bringen. Dem Finanzamt bleibt in Höhe der Zahllast die Steuer auf den auf jeder Unternehmerstufe geschaffenen Mehrwert (= 19 € / 19 € / 19 €). Auf der Endstufe beim Endverbraucher EV entfällt der Vorsteuerabzug. Weil auf jeder Unternehmerstufe nur der Mehrwert besteuert worden ist, addiert sich die steuerliche Belastung auf der Endstufe und damit der Ertrag des Finanzamts zur Summe der Steuern auf diese Mehrwerte auf. Sie entspricht der Steuer auf den Nettowert der Ware. Dies unabhängig davon, wie viele Umsatzstufen durchlaufen worden sind – die Mehrwertsteuer ist wettbewerbsneutral.

<sup>7</sup> Vom 1.7. bis 31.12.2020 hat der Gesetzgeber durch Art. 3 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Coronakrise vom 29.6.2020 – Zweites Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl. I 2020, S. 1512) den Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) von 19 % auf 16 % und den ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 UStG) von 7 % auf 5 % gesenkt, s. § 28 UStG.

**„Durchlaufender Posten“ innerhalb der Unternehmerkette:** Jeder Unternehmer gibt schließlich die Umsatzsteuer, die er aus seinem Ausgangsumsatz schuldet, über den zivilrechtlichen Preis an seinen Abnehmer weiter (= 19 € / 38 € / 57 €). In der Kombination mit einem Abzug der Eingangsumsatzsteuer als Vorsteuer und einer zivilrechtlichen Abwälzung der Umsatzsteuer auf den Ausgangsumsatz über den Preis erscheint die Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette lediglich als durchlaufender Posten – dies jedenfalls im wirtschaftlichen Ergebnis. Betrachtet man den Großhändler G, neutralisiert er die Steuer auf seinen Eingangsumsatz von 19 € über den Vorsteuerabzug und die Steuer auf seinen Ausgangsumsatz von 38 € über den zivilrechtlichen Preis. Das Finanzamt geht gleichwohl nicht leer aus, ihm bleibt in Höhe der Zahllast von 19 die Steuer auf den von G geschaffenen Mehrwert ( $100 \text{ €} \times 19 \% = 19 \text{ €}$ ).

**Einnahmequelle des Fiskus ist die jeweilige Zahllast:** Der Betrag, mit dem der Endverbraucher als Steuerträger zivilrechtlich belastet bleibt (= 57 €), wird steuerschuldrechtlich und dem Finanzamt gegenüber von F / G / E mit jeweils 19 € / 19 € / 19 € aufgebracht. Man spricht hier von einer sog. „fraktionierten“ Zahllast. Wirtschaftlich wird dieser Betrag allein vom Endverbraucher aufgebracht, weil F / G / E ihre steuerschuldrechtliche Belastung über den zivilrechtlichen Preis jeweils zurückholen. Diese fraktionierte Zahllast von jeweils 19 € hat für den Fiskus den Vorteil, dass sich sein Ausfallrisiko verteilt. Wird einer der Unternehmer insolvent und fällt der Fiskus mit seinem Zahlungsanspruch aus, verliert der Fiskus nur 19 €.

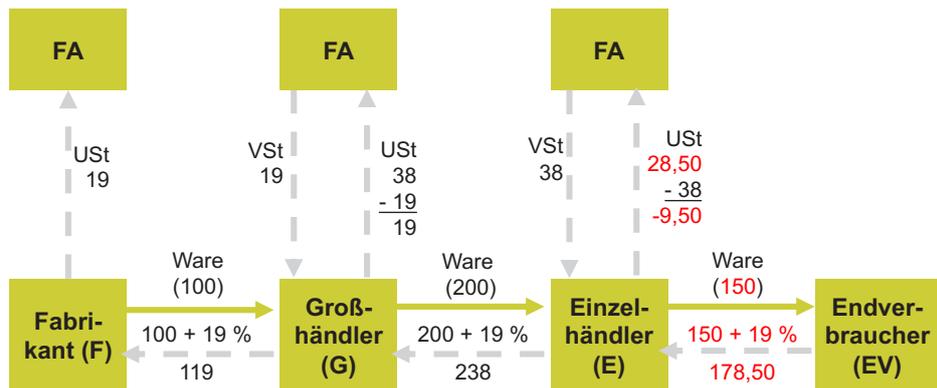
**Endverbraucher ist Steuerträger:** Der Endverbraucher bleibt als einziger auf der ihm in Rechnung gestellten Vorsteuer sitzen, da er als Endverbraucher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Steuerbelastung, die er über den zivilrechtlichen Preis (= 357 €) tragen muss, entspricht 19 % des Nettowerts der Ware auf der Endstufe ( $300 \text{ €} + 19 \% = 357 \text{ €}$ ).

#### **ÜBUNG:**

*Gehen Sie davon aus, dass es sich bei der verkauften Ware von F über G und E an den Endverbraucher EV um einen Wintersportartikel handelt. Um sein Lager für die Sommerware leer zu räumen, verkauft der Einzelhändler E die Ware mit Verlust, und zwar zu einem Verkaufspreis von netto 150 €. Funktioniert das Mehrwertsteuermodell dann noch?*

*Bitte versuchen Sie, zunächst selbst auf die Lösung zu kommen. Erst dann sehen Sie sich das folgende Video an.*

## Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug II



### VIDEO 030: Die Umsatzsteuer als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug II

<https://vimeo.com/400565799>



## 4.2 Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht

Die Umsatzsteuer bemisst sich in der Regel nach dem Entgelt (§ 10 Abs. 1 S. 1 UStG). Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger (...) erhält oder erhalten soll (...), jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer“. Das umsatzsteuerliche Entgelt ist mithin das Nettoentgelt. Zivilrechtlich hingegen ist die Umsatzsteuer in aller Regel im vereinbarten Kaufpreis (§ 433 Abs. 2 BGB) oder der vereinbarten Vergütung (§ 631 Abs. 1 BGB) enthalten. Es gilt hier die Grundregel, dass die Umsatzsteuer ein rechtlich unselbstständiger Teil des vertraglich vereinbarten Preises ist, so dass vereinbarte Preise grundsätzlich Bruttopreise sind und die – gesetzlich geschuldete – Umsatzsteuer daher im vereinbarten Preis enthalten ist. Für Rechtsbeziehungen zwischen Unternehmern und Verbrauchern wird diese Grundregel verdeutlicht durch die ordnungsrechtlichen Vorschriften der Preisangabenverordnung. So ist in § 3 Abs. 1 iVm. § 2 Nr. 3 PAnGV idF. ab 28.5.2022 normiert, dass gegenüber Verbrauchern der „Gesamtpreis“ anzugeben ist, also der „Preis, der einschließlich der Umsatzsteuer und sonstiger Preisbestandteile für eine Ware oder eine Leistung zu zahlen ist“.

## BEISPIEL:

Der Buchhändler B verkauft der Studentin S die KMLZ-Umsatzsteuer-Textausgabe für 16,90 €.



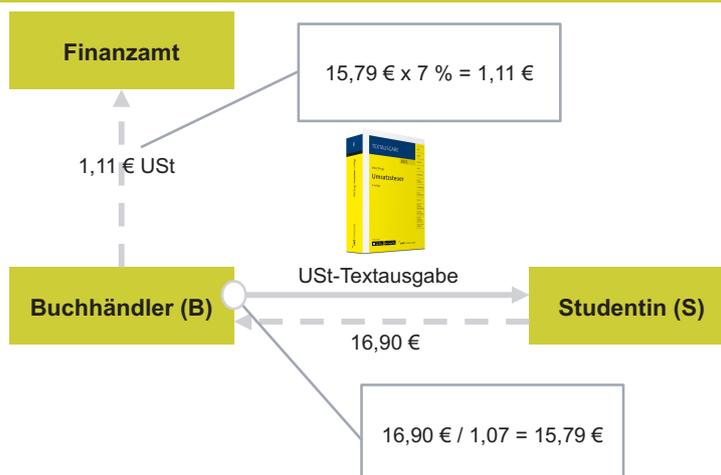
Nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG ist das umsatzsteuerliche Entgelt „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger (...) erhält oder erhalten soll (...), jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer“. Da Bücher nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2, lfd. Nr. 49 UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen, muss aus dem zivilrechtlichen Preis von 16,90 € die 7 %-ige Umsatzsteuer herausgerechnet werden:

$$16,90 \text{ €} / 1,07 = 15,79 \text{ €}.$$

Der Buchhändler B muss daher eine Umsatzsteuer von 1,11 € an das Finanzamt abführen.



### Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht



#### VIDEO 035: Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht

<https://vimeo.com/400893786>



Wie kommen wir auf die folgende Formel?

$$\text{Bemessungsgrundlage} = \text{zivilrechtlicher Kaufpreis} / 1,07$$

Die Antwort finden Sie im folgenden Video:

#### VIDEO 040: Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht II

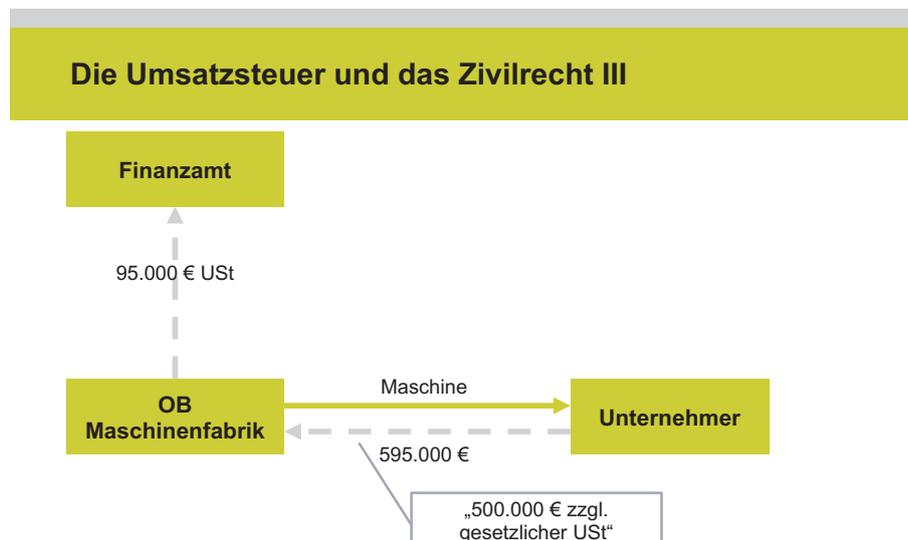
<https://vimeo.com/401299302>



Für die Rechtsbeziehungen unter Kaufleuten gilt nach der Rechtsprechung ebenfalls, dass vereinbarte Preise grundsätzlich Bruttopreise sind und die – gesetzlich geschuldete – Umsatzsteuer daher im vereinbarten Preis enthalten ist. Etwas anderes gilt jedoch, sofern ausdrücklich abweichendes – insbesondere ein klar als solcher bezeichneter „Nettopreis zzgl. Umsatzsteuer“ – vereinbart ist. So wird insbesondere auch ein genereller Handelsbrauch, dass vereinbarte Preise unter Kaufleuten stets Nettopreise wären, verneint<sup>8</sup>.

#### BEISPIEL:

Die OB Maschinenfabrik GmbH & Co. KG verkauft eine Biege- und Stanzmaschine zu einem Preis von 500.000 € netto zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer an einen unternehmerischen Kunden. Der zivilrechtliche Preis beträgt damit 595.000 €. Das umsatzsteuerliche Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG beträgt 500.000 €, die Umsatzsteuer, die die OB Maschinenfabrik GmbH & Co. KG dem Finanzamt schuldet, beläuft sich auf 95.000 €.



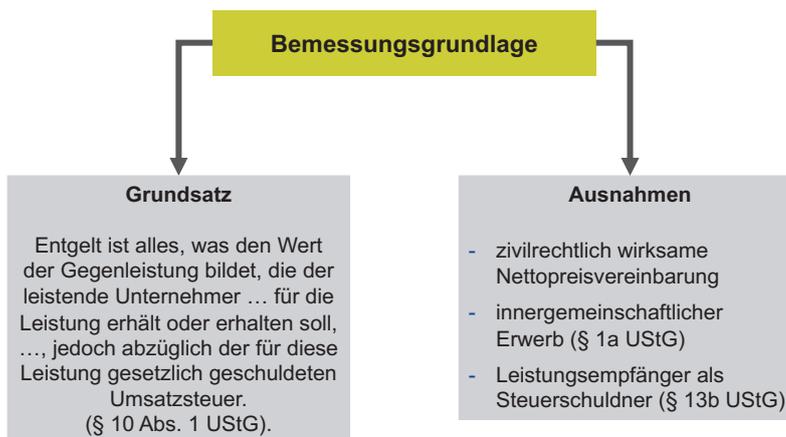
<sup>8</sup> Wittmann/Zugmaier, Umsatzsteuererhöhung zum 01.01.2007 – Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche des leistenden Unternehmers, NJW 2006, S. 2150 ff. Vgl. auch BGH, Urteil v. 20.2.2019, VIII ZR 7/18, BFH/NV 2019, S. 671 = NJW 2019, S. 2298, dazu Rust, Zivilrechtliche Rückforderung von Umsatzsteuer trotz Bruttopreisvereinbarung, KMLZ-Newsletter 12/2019, [https://www.kmlz.de/de/Umsatzsteuer/Newsletter\\_12\\_2019](https://www.kmlz.de/de/Umsatzsteuer/Newsletter_12_2019) (zuletzt abgerufen am 17.9.2022)

## VIDEO 045: Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht III

<https://vimeo.com/401576620>



### Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht III



## II. HARMONISIERUNG DER UMSATZSTEUER IN EUROPA

### 1. Harmonisierungsgebot

Das nationale Umsatzsteuerrecht wird durch das Unionsrecht geprägt. Nach Art. 113 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sind die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern zu harmonisieren, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Dies geschieht durch **einstimmig**<sup>9</sup> zu erlassende Gesetzgebungsakte (vor allem Verordnungen und Richtlinien, Art. 288 Abs. 2, 3 AEUV) des Rates auf Vorschlag der Kommission. Das Unionsrecht hat Vorrang vor innerstaatlichem Recht.

### 2. Mittel der Harmonisierung

Das Umsatzsteuerrecht ist vor allem durch die **Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)**<sup>10</sup> sowie die **Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStVO)**<sup>11</sup> geprägt. Während sich die MwStSystRL an die Mitgliedstaaten richtet und von diesen – unter freier Wahl der Form und der Mittel – in nationales Recht umzusetzen ist (Art. 288 Abs. 3 AEUV), gilt die MwStVO unmittelbar in jedem Mitgliedstaat (Art. 288 Abs. 2 AEUV).

<sup>9</sup> Bei 27 Mitgliedstaaten erschwert das Einstimmigkeitserfordernis eine Entscheidungsfindung und speziell größere Reformvorhaben ganz erheblich, *Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht*, 24. Auflage, 2021, Rz. 17.5.

<sup>10</sup> Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006 mit späteren Änderungen

<sup>11</sup> Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 v. 15.3.2011 mit späteren Änderungen

## Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa

### Nationales Recht

- Umsatzsteuergesetz (UStG)
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)

### Unionsrecht

- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)
- Durchführungsverordnung zur MwStSystRL (EU-VO 282/2011)

### VIDEO 050: Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa

<https://vimeo.com/676178484>



Die MwStSystRL ist damit als Richtlinie kein unmittelbar wirkendes innerstaatliches Recht. Sie bedarf der Umsetzung durch die Mitgliedstaaten; in Deutschland ist dies durch das UStG (und die UStDV) geschehen. Kommt ein Mitgliedstaat der Umsetzung nicht, verspätet oder fehlerhaft nach, hat der Europäische Gerichtshof (**EuGH**) im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung ein Sanktionensystem entwickelt, das Richtlinien unter bestimmten Voraussetzungen innerstaatliche Wirkung gewährt<sup>12</sup>.

Zunächst müssen Finanzgerichte und Finanzverwaltung die Normen des nationalen Umsatzsteuerrechts – soweit als möglich – richtlinienkonform auslegen. Diese **Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung**<sup>13</sup> wird überwiegend aus dem in Art. 4 Abs. 3 EU-Vertrag niedergelegten Gebot der Unionstreue abgeleitet.

Ist eine richtlinienkonforme Auslegung nicht möglich, kann sich der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbar auf einzelne Bestimmungen der MwStSystRL berufen. Man spricht hier vom **Rechtsinstitut der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien**. Es müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die Richtlinie wurde nicht, nicht fristgemäß oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt.
- Die Bestimmung einer Richtlinie muss dem Steuerpflichtigen einen Anspruch gegenüber dem Staat (z.B. auf eine Steuerbefreiung) geben.
- Die Richtlinienregelung muss inhaltlich unbedingt und hinreichend bestimmt sein.
- Der Steuerpflichtige kann sich auf die günstigere Richtlinienbestimmung berufen.

**Anwendungsbeispiel:** Die nationale Vorschrift des § 4 Nr. 15 UStG befreit die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, Träger der Sozialhilfe und Versorgungsdienststellen. § 4 Nr. 15 UStG beruht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Diese unionsrechtlichen Vorgaben hat der deutsche Gesetzgeber nur unzureichend umgesetzt. Es fehlt im deutschen UStG eine eindeutige gesetzliche Regelung, unter

<sup>12</sup> Lippross, Umsatzsteuer, 25. Auflage, 2022, S. 46 ff., auch zur unmittelbaren Anwendung begünstigender Richtlinienbestimmungen.

<sup>13</sup> Eine richtlinienkonforme Auslegung ist nicht nur zugunsten, sondern auch zulasten des Steuerpflichtigen möglich.

welchen Voraussetzungen eine privatrechtliche Einrichtung, die im Auftrag einer Sozialleistungsträgers eng mit der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen erbringt, eine mit „sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ darstellt. Daher konnte sich ein privater Unternehmer, der Legasthenie-Behandlungen im Rahmen der sozialrechtlichen Eingliederungshilfe erbringt und gegenüber dem zuständigen Sozialversicherungsträger (Jugendamt) abrechnet, unmittelbar auf die Steuerbefreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen<sup>14</sup>.

### 3. Gegenwärtiger Stand der Harmonisierung

Das gegenwärtige gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Europa ist das Ergebnis einer schrittweisen Harmonisierung durch aufeinanderfolgende Richtlinien sowie deren Änderung. So wurde beispielsweise die seit 1977 geltende 6. EG-Richtlinie zum 1.1.2007 durch die MwStSystRL neu gefasst. Bis heute wurde die MwStSystRL mehr als zwanzig Mal geändert.

Gleichwohl bestehen noch erhebliche **Harmonisierungsdefizite**. Es bestehen weiterhin viele Übergangs- und Sonderregelungen, die den Mitgliedstaaten ermöglichen, von der MwStSystRL abweichende Regelungen beizubehalten<sup>15</sup> oder neu einzuführen.

Vor allem können die Mitgliedstaaten **unterschiedliche Steuersätze** anwenden, die lediglich durch die Regelungen über Mindeststeuersätze in Art. 96 ff. MwStSystRL begrenzt sind. So müssen die Mitgliedstaaten genau einen Normalsatz von mindestens 15 % erheben (Art. 97 MwStSystRL). Sie können gemäß Art. 98 f. MwStSystRL für die im Anhang III abschließend aufgelisteten Vergünstigungstatbestände einen oder zwei ermäßigte Steuersätze von mindestens 5 % vorsehen. Weitere Vorschriften erlauben einzelnen Mitgliedstaaten, bestimmte frühere bestehende Steuersatzermäßigungen beizubehalten.

Mit Wirkung vom 6.4.2022 ist eine weitreichende Reform der Steuersatzermäßigungen in der MwStSystRL in Kraft getreten<sup>16</sup>. Überblicksartig lassen sich die Änderungen wie folgt zusammenfassen:

- Das Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen (Anhang III der MwStSystRL) wurde aktualisiert.
- Dem Verzeichnis neu hinzugefügt wurden unter anderem Gegenstände und Dienstleistungen, die dem Schutz der öffentlichen Gesundheit dienen, umweltfreundlich sind und den digitalen Wandel begünstigen.
- Bis 2032 werden Ausnahmeregelungen abgeschafft, die nicht durch Gemeinwohlziele gerechtfertigt sind.
- Ab 2030 können die Mitgliedstaaten auf Umsätze, die als schädlich für die Umwelt und die Klimaschutzziele der EU gelten, keine ermäßigten Steuersätze und Steuerbefreiungen mehr beanspruchen.

*Nachdem in Deutschland die Diskussion um Umsatzsteuerpflicht der ab 1.10.2022 zu erhebenden Gasumlage aufgeflammt war, hat die Bundesregierung im August 2022 den ermäßigten Steuersatz von 7 % für Gaslieferungen auf den Weg gebracht. Die Möglichkeit, Gas ermäßigt zu besteuern, besteht erst seit dem 6.4.2022; sie endet Ende 2029.*

- Ausnahmeregelungen und Befreiungen für bestimmte Umsätze, die derzeit aus historischen Gründen in bestimmten Mitgliedstaaten gelten, können künftig von allen Ländern angewandt werden, um für Gleichbehandlung zu sorgen und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.
- Neu ins Verzeichnis aufgenommen wurden folgende Gegenstände und Dienstleistungen:
  - digitale Dienstleistungen wie Internetzugang und Live-Streaming von Kultur- und Sportveranstaltungen;

---

<sup>14</sup> BFH, Urteil v. 18.8.2005, V R 71/03, BStBl. II 2006, S. 143

<sup>15</sup> So z.B. die unten unter Gliederungspunkt III.1.2.3 dargestellte Steuerbefreiung des § 4 Nr. 19 UStG. Die Befreiungsvorschriften der MwStSystRL enthalten keine Steuerbefreiung zugunsten der Blinden und Blindenwerkstätten. § 4 Nr. 19 UStG beruht lediglich auf einer Übergangsbestimmung, vgl. Art. 371 i.V.m. Anhang X Teil B Nr. 5 MwStSystRL.

<sup>16</sup> Vgl. ausführlich *Ismer*, Einigung im ECOFIN: Neue Handlungsspielräume bei den ermäßigten Steuersätzen, MwStR 2022, S. 53 ff.

- Gegenstände, die dem Schutz der öffentlichen Gesundheit dienen, wie persönliche Schutzausrüstung und bestimmte medizinische Ausrüstung, sowie weitere Gegenstände, die als notwendige Hilfsmittel für Menschen mit Behinderungen gelten;
  - bestimmte Gegenstände wie Fahrräder, ökologische Heizsysteme und Solarpaneele, die in Privathaushalten und öffentlichen Gebäuden installiert werden und sich positiv auf die EU-Klimaschutzprioritäten auswirken können;
  - verschiedene Gegenstände und Dienstleistungen, die von den Mitgliedstaaten als geeignet und nützlich erachtet werden und generell Gemeinwohlzielen dienen.
- Die Mitgliedstaaten haben künftig die Möglichkeit, zwei ermäßigte Steuersätze von mindestens 5 % auf Gegenstände und Dienstleistungen für bis zu 24 Kategorien aus Anhang III der MwSt-SystRL anzuwenden.
  - Außerdem können sie einen ermäßigten Satz von unter 5 % und eine Befreiung mit Vorsteuerabzug („Null-Satz“) auf maximal sieben Kategorien des Verzeichnisses anwenden, die als zur Deckung der Grundbedürfnisse notwendig eingestuft werden, wie Nahrungsmittel, Arzneimittel oder pharmazeutische Erzeugnisse.

### III. DAS (NATIONALE) UMSATZSTEUERGESETZ IM ÜBERBLICK

Zunächst schauen wir uns das Inhaltsverzeichnis des UStG an, um einen ersten Überblick zu erhalten, und zwar auf der Website

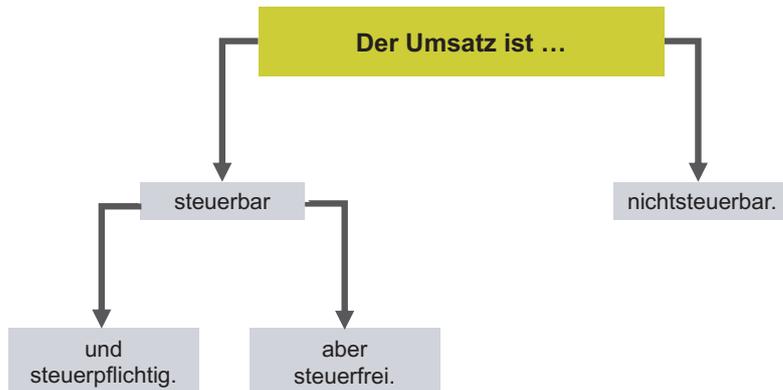
[https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/)

#### **UMSATZSTEUERLICHE TERMINOLOGIE**

*Ein steuerbarer Umsatz liegt vor, wenn die Merkmale eines Umsatzsteuertatbestands erfüllt sind. Der Umsatz ist damit steuerbar. Ist ein Umsatz hingegen nicht steuerbar (nichtsteuerbar), so ist der sachliche Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gar nicht eröffnet. Oder mit anderen Worten: Das UStG ist nicht einschlägig.*

*Ist ein Umsatz hingegen steuerbar, ist weiter zu prüfen, ob er ggf. steuerfrei ist. Wenn das nicht der Fall ist, ist der Umsatz steuerpflichtig.*

## Die umsatzsteuerliche Terminologie



### VIDEO 055: Die umsatzsteuerliche Terminologie

<https://vimeo.com/401590430>



## 1. Das Steuerobjekt der Umsatzsteuer

Während das Einkommensteuergesetz in § 1 EStG das Steuersubjekt (persönliche Steuerpflicht) an den Anfang stellt, beginnt das Umsatzsteuergesetz in § 1 UStG mit dem Steuerobjekt. Die persönliche Steuerpflicht wird erst mit § 2 UStG, dem umsatzsteuerlichen Unternehmer, geregelt.

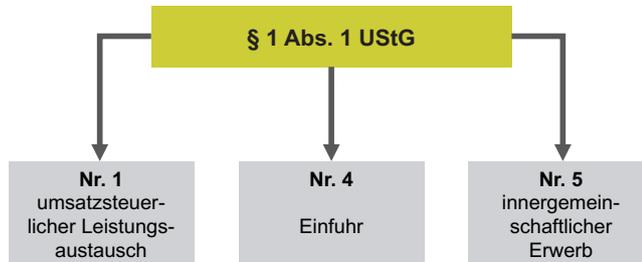
### 1.1 Der steuerbare Umsatz

Steuerbare Umsätze zerfallen nach § 1 Abs. 1 UStG in drei Grundtatbestände:

- Nr. 1: Der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch (Hauptanwendungsfall)
- Nr. 4: Die Einfuhr
- Nr. 5: Der innergemeinschaftliche Erwerb

(Die Tatbestände der Nr. 2 und Nr. 3 sind vor geraumer Zeit weggefallen und heute in § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG geregelt).

## Der steuerbare Umsatz



### VIDEO 060: Der steuerbare Umsatz

<https://vimeo.com/401592612>



#### 1.1.1 Leistung gegen Entgelt

Der Haupttatbestand der Umsatzsteuer findet sich in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Danach unterliegen der Umsatzsteuer „die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.“ § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG enthält damit folgende Tatbestandsmerkmale:

- Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) und sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG)
- Unternehmer (§ 2 UStG)
- im Inland
- gegen Entgelt
- im Rahmen seines Unternehmens

## Leistung gegen Entgelt

### § 1 Steuerbare Umsätze

- (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:
1. die **Lieferungen** und **sonstigen Leistungen**, die ein **Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens** ausführt. ...

§ 3 Abs. 1  
UStG

§ 3 Abs. 9  
UStG

§ 2 UStG

### VIDEO 065: Leistung gegen Entgelt

<https://vimeo.com/401862865>



Primär handelt es sich um reale Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen reales Entgelt. In § 3 Abs. 1b UStG und in § 3 Abs. 9a UStG werden sie durch fiktive Leistungen ergänzt, die man im Einkommensteuerrecht als Entnahmen charakterisieren würde und im Umsatzsteuerrecht **unentgeltliche Wertabgaben** nennt.

Wie schon eben erwähnt, gibt es reale Leistungen gegen Entgelt, aber auch unentgeltliche Wertabgaben.

#### 1.1.1.1 Reale Leistungen gegen Entgelt / Leistungsaustausch

Steuerbar sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt im Inland ausführt.

#### UMSATZSTEUERLICHE TERMINOLOGIE

Der Begriff **Leistung** ist der Oberbegriff für die Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) und der sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG).

Liegt eine Leistung gegen Entgelt vor, spricht man von einem Leistungsaustausch.

Der Leistungstatbestand realisiert sich bei Umsätzen zwischen Unternehmern und Endverbrauchern ebenso wie bei Umsätzen zwischen Unternehmern.

#### BEISPIEL:

Verkauft der Buchhändler B der Studentin S die Umsatzsteuer-Textausgabe für 16,90 €, erbringt der Buchhändler B eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) gegen Entgelt (= Leistungsaustausch).

#### BEISPIEL:

Berät die Steuerberaterin StB den Rechtsanwalt RA für 1.190 €, erbringt die Steuerberaterin StB eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) gegen Entgelt. Ein Leistungsaustausch ist gegeben.

**Lieferung:** Die Lieferung ist in § 3 Abs. 1 UStG geregelt und ist durch die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand gekennzeichnet.

**Sonstige Leistung:** Sonstige Leistungen sind nach § 3 Abs. 9 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen. Hauptanwendungsfall ist das Erbringen von Dienstleistungen.

**VIDEO 070: Leistungsaustausch – Beispiele**

<https://vimeo.com/401872582>

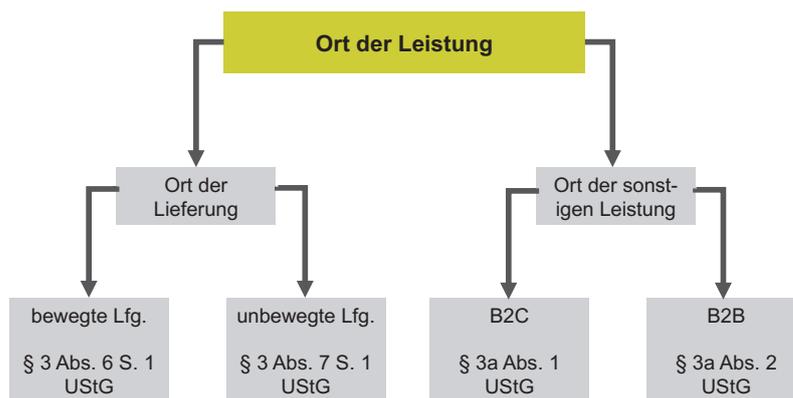


**Ein Unternehmer handelt im Rahmen seines Unternehmens:** Wenn ein Nichtunternehmer Leistungen erbringt, unterfallen diese nicht der Umsatzsteuer, z. B. eine Studentin verkauft nach erfolgreichem Abschluss ihres Studiums ihre Studienliteratur auf einem Bücherbasar. Verkauft ein umsatzsteuerlicher Unternehmer einen Gegenstand aus seinem Privatvermögen, ist dieser Vorgang ebenfalls nicht umsatzsteuerbar; z. B. wenn ein Möbelhändler (umsatzsteuerlicher Unternehmer) einen Bauernschrank aus seinem Privatvermögen an einen Freund verkauft.

**Leistung im Inland:** Anders als bei der Einkommensteuer (§ 1 EStG) und bei der Körperschaftsteuer (§ 1 KStG) gibt es bei der Umsatzsteuer kein Nebeneinander unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Nur ein Umsatz im Inland löst die Umsatzsteuer aus. Geboten ist daher eine „Verortung“ auf das Inland, was technisch im Umsatzsteuergesetz durch eine Vielzahl von relativ komplizierten Regelungen erreicht wird (Ort der Lieferung – § 3 Abs. 5a, Abs. 6 - 8 UStG, § 3c UStG, § 3e UStG und § 3g UStG; Ort der sonstigen Leistung – § 3a UStG, § 3b UStG, § 3e UStG). International setzt dies eine weitgehende Harmonisierung der Umsatzsteuern und eine übereinstimmende Interpretation der Regeln über den Besteuerungsort voraus. In Europa geschieht das durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL).



**Leistung im Inland / Grundsystematik  
(ohne Spezialvorschriften)**



**BEISPIEL:**

*Der Sportboothändler S aus Izola (Slowenien) verkauft dem Lottogewinner L aus Leipzig (Inland) ein gebrauchtes Sportboot, das am Gardasee (Italien) liegt. Es handelt sich um eine unbewegte (ruhende) Lieferung, da das Boot weder befördert noch versendet wird. Nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG liegt der Ort dort, wo er sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, also in Italien. Der Umsatz unterliegt daher weder in Slowenien noch im Inland der Umsatzsteuer, er ist*

somit dort nicht umsatzsteuerbar. Der Umsatz ist jedoch nach italienischem Umsatzsteuerrecht in Italien umsatzsteuerbar.

#### VIDEO 075: Leistung im Inland

<https://vimeo.com/401885886>



Umsatzsteuerbar sind nach § 1 Abs. 1 UStG allein Umsätze im Inland. Es ist damit unerheblich, ob der Unternehmer die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt oder wo er seinen (Wohn-)Sitz hat (§ 1 Abs. 2 S. 3 UStG). Allein maßgebend ist, dass der Umsatz im Inland ausgeführt wird, bzw. der Gegenstand ins Inland eingeführt wird oder der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland erfolgt.

#### **BEISPIEL:**

*Die Rechtsanwältin RA, italienische Staatsangehörige, betreibt eine Kanzlei in Rohrschach (Schweiz) und verfügt über eine österreichische Anwaltszulassung. Sie vertritt den Unternehmer U in einer zivilrechtlichen Streitigkeit vor dem Landesgericht Feldkirch (Österreich). Unternehmer U ist französischer Staatsangehöriger und betreibt sein Unternehmen in Lindau (Deutschland).*

*Die Rechtsanwältin RA ist umsatzsteuerliche Unternehmerin (§ 2 Abs. 1 UStG). Sie erbringt mit Vertretung vor Gericht eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG). Die sonstige Leistung wird nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Das ist Lindau (Deutschland). Der Umsatz ist somit im Inland umsatzsteuerbar<sup>17</sup>. Es kommt weder auf die Staatsangehörigkeit der beteiligten Unternehmer noch darauf an, dass die Prozessvertretung tatsächlich in Österreich stattfindet.*

#### VIDEO 130: Umsatzsteuerbarkeit im Inland

<https://vimeo.com/403964931>



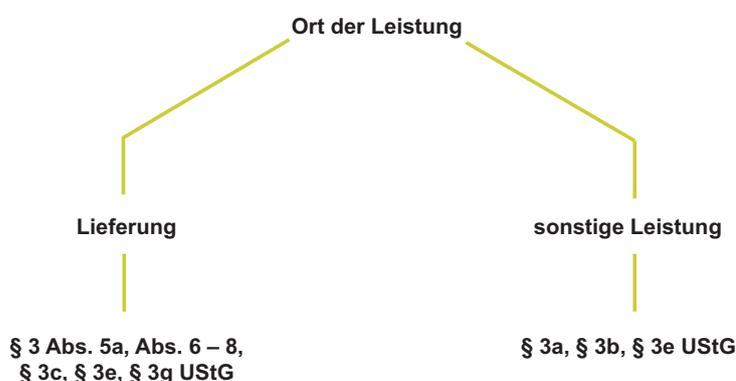
Der Inlandsbegriff des Umsatzsteuergesetzes (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG) stimmt nicht völlig mit dem staatsrechtlichen Gebiet der Bundesrepublik Deutschland überein.

Wann ein Umsatz im Inland ausgeführt ist, ergibt sich aus einer Vielzahl von technischen Regelungen. Die Grundsystematik haben wir gerade eben schon kennengelernt. Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die weiteren Regelungen<sup>18</sup>:

<sup>17</sup> Der Umsatz ist zwar in Deutschland umsatzsteuerbar, die Steuerschuld muss aber nicht die Rechtsanwältin RA begleichen. Vielmehr hat der Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 Nr. 1 Abs. 5 UStG vorgesehen, dass die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger U übergeht (Umkehr der Steuerschuldnerschaft / Reverse-Charge-Verfahren). U betreibt sein Unternehmen in Deutschland und muss hier sowieso Umsatzsteuererklärungen abgeben.

<sup>18</sup> Die Vorschrift des § 3f UStG ist durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (auch als „Jahressteuergesetz 2019“ bezeichnet) v. 12.12.2019 mit Wirkung vom 18.12.2019 aufgehoben worden. Hintergrund der Änderung war, dass das Unionsrecht eine entsprechende Spezialregelung zur Ortsbestimmung für die unentgeltlichen Wertabgaben nicht vorsieht. Für unentgeltliche Leistungen gelten nach der Fiktion der Art. 16 bzw. Art. 26 MwStSystRL die allgemeinen Ortsbestimmungsregelungen der Art. 31 ff. bzw. Art. 43 ff. MwStSystRL. Der Wegfall des § 3f UStG führt dazu, dass auch für die unentgeltlichen Wertgaben die allgemeinen Ortsbestimmungsregelungen des UStG gelten, wie sie oben in der Überblicksgrafik aufgeführt sind.

## Überblick über die Ortsbestimmungen



### VIDEO 135: Überblick über die Ortsbestimmungen

<https://vimeo.com/403965375>



**Leistung gegen Entgelt:** An einer Leistung gegen Entgelt fehlt es nicht nur bei den unentgeltlichen Wertabgaben (s. dazu sogleich unter Gliederungspunkt 1.1.1.2), sondern auch beim **nichtsteuerbaren Gesellschafterbeitrag**. Eine Leistung, die der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft erbringt, wird nicht im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches ausgeführt, wenn sie als Gesellschafterbeitrag i.S.d. § 706 BGB durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten wird<sup>19</sup>. Die Leistung wird nicht **an** die Gesellschaft (Leistungsaustausch), sondern **für** die Gesellschaft erbracht (Leistungsvereinigung). Abzugrenzen ist der nichtsteuerbare Gesellschafterbeitrag von der Leistung gegen Sonderentgelt.

### KNOLL-VIDEO: Leistungen des Gesellschafters

<https://youtu.be/Oa2azWqRy-Q>

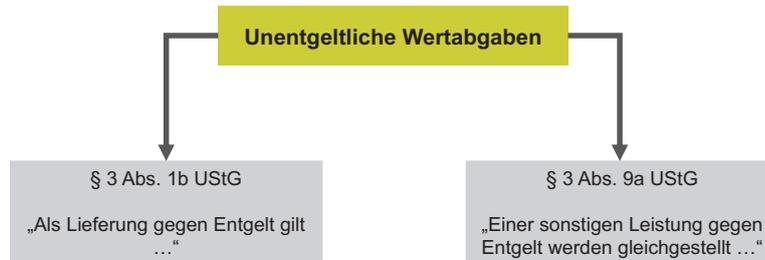


#### 1.1.1.2 Unentgeltliche Wertabgaben

Die unentgeltlichen Wertabgaben sind in § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG geregelt und sind durch eine Fiktion gekennzeichnet: „Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt ...“ und „Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt ...“. Die beiden Tatbestände betreffen im Schwerpunkt die Selbstversorgung eines Unternehmers aus dem eigenen Unternehmen. Der Unternehmer soll hier nicht gegenüber Endverbrauchern bevorzugt werden. Vor diesem Hintergrund wird im Ergebnis der Vorsteuerabzug, den der Unternehmer auf Eingangsleistungen vornehmen konnte, durch die Steuerbarkeit seines „Eigenverbrauchs“ (so auch die frühere Bezeichnung im Umsatzsteuergesetz) rückgängig gemacht.

<sup>19</sup> Abschn. 1.6 Abs. 3 S. 2 UStAE

## Unentgeltliche Wertabgaben – Beispiele



### **BEISPIEL:**

Ein selbständiger Bäcker kauft die Zutaten für seine Backwaren beim Großhändler ein und zieht die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer ab. Einen Teil seiner Backwaren verzehrt er selbst.

Mangels Entgelt (und auch mangels zweier Beteiligter) liegt kein Leistungsaustausch in Form des Verzehrs der Backwaren vor. Eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG scheidet erst einmal aus. Ins Spiel kommt nun die Regelung des § 3b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG: Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus einem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens (in der Regel privat) liegen.

### **BEISPIEL:**

Die selbständige Steuerberaterin StB hat sich einen Firmenwagen für 50.000 € zzgl. USt angeschafft. Die Umsatzsteuer in Höhe von 9.500 € hat sie in voller Höhe als Vorsteuer abgezogen. Verwendet sie den Pkw nun nicht mehr ausschließlich für unternehmerische Fahrten, sondern auch für private Zwecke, hat sie insoweit nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern.

### **VIDEO 080: Unentgeltliche Wertabgaben – Beispiele**

<https://vimeo.com/402474950>



### **1.1.2 Einfuhr**

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG wird die Einfuhr von Gegenständen im Inland (oder in den österreichischen „Sondergebieten“ Jungholz und Mittelberg) mit Einfuhrumsatzsteuer belegt.

Damit es nicht zu einer Doppelbesteuerung (Besteuerung im exportierenden Staat sowie Besteuerung der Einfuhr im importierenden Staat) kommt, gewährt der exportierende Staat eine Umsatzsteuerbefreiung (vgl. § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG i.V.m. § 6 UStG – Ausfuhrlieferungen).

Im Ertragsteuerrecht ist der Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Mittel, um Doppelbesteuerung zu vermeiden oder jedenfalls zu minimieren. Die Umsatzsteuer geht hier einen anderen Weg. Man versucht, durch korrespondierendes Gesetzesrecht, Doppelbesteuerung zu verhindern.

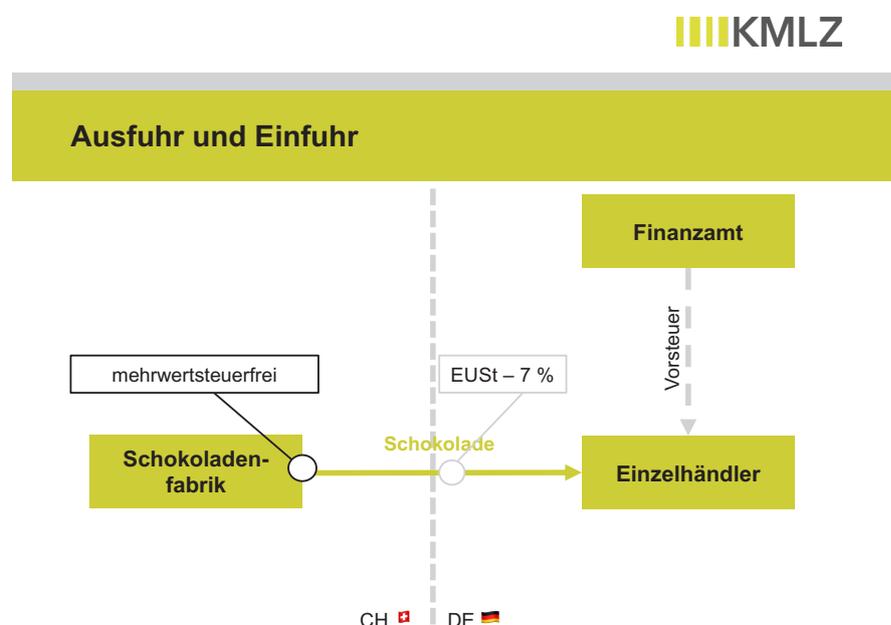
Man unterscheidet hier zwei grundlegende Prinzipien:

- Ursprungslandprinzip
- Bestimmungslandprinzip

**Ursprungslandbesteuerung** liegt vor, wenn allein der Importstaat auf die Besteuerung verzichtet; die Ware behielte im Inland das Steuerbelastungsniveau des Exportstaates.

Nach dem **Bestimmungslandprinzip** wird verfahren, wenn der Exportstaat die Ausfuhr von Umsatzsteuer freistellt und der Importstaat die Einfuhr besteuert, so dass die Ware dem Belastungsniveau des Bestimmungslandes unterliegt. International wird dem Bestimmungslandprinzip Vorrang eingeräumt.

Einfuhr ist das Verbringen eines Gegenstands aus einem Nicht-EU-Staat (Drittland) in das Inland, was nicht nur durch Unternehmer verwirklicht werden kann, sondern auch von Personen, die nicht Unternehmer sind. Die durch eine Einfuhr ausgelöste Einfuhrumsatzsteuer (EUST) genießt ein Sonderstatut: Sie wird von Bundeszollbehörden nach zollrechtlichen Vorgaben verwaltet (§ 21 UStG), also durch den Zoll und wie ein Zoll erhoben.



#### VIDEO 085: Ausfuhr und Einfuhr

<https://vimeo.com/402488799>



### 1.1.3 Innegemeinschaftlicher Erwerb

Mit Wegfall der Grenzen innerhalb Europas zum 1.1.1993 musste sich der Gesetzgeber für innereuropäische Umsätze ein neues Konzept erarbeiten. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass die Umsatzsteuersätze in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten stark variieren.

Für den exportierenden Unternehmer ist die Lieferung vom EU-Exportstaat in einen anderen EU-Importstaat als **sog. innergemeinschaftliche Lieferung** umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a

UStG), aber nur, wenn er an einen umsatzsteuerlichen Unternehmer liefert. Dieser erwerbende Unternehmer im EU-Importstaat schleust die nun nicht mit Umsatzsteuer belastete Ware mit der Besteuerung seines **sog. innergemeinschaftlichen Erwerbs** (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a UStG) auf das inländische Umsatzsteuerniveau hinauf. Dieses gesetzgeberische Konzept trägt dem Bestimmungslandprinzip Rechnung.

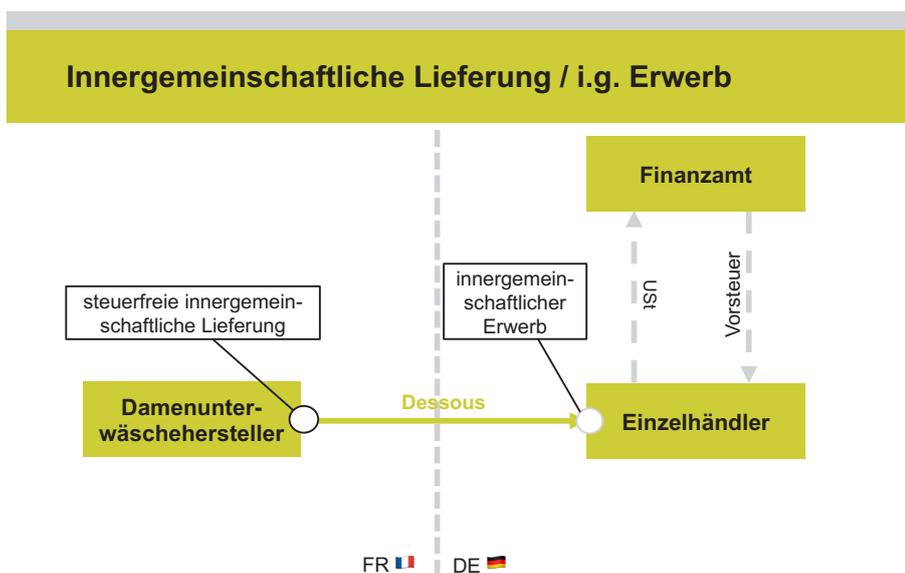
Damit funktioniert dieses Konzept ähnlich wie bei der Einfuhr (s. oben 1.1.2). Dies jedoch mit der Besonderheit, dass Steuergrenzen und Grenzkontrollen im innereuropäischen Handel weggefallen sind und die Einfuhrumsatzsteuer klassischer Prägung durch eine Steuer auf den Erwerb der Ware im Inland ersetzt worden ist. Die Einfuhr an der Grenze wurde sozusagen in das Inland verlängert und durch einen Erwerbstatbestand im Inland ersetzt.

**BEISPIEL:**

*Der französische Damenunterwäschehersteller F beliefert mit eigenem Lkw den in Augsburg ansässigen Einzelhändler D.*

*F erbringt eine Lieferung (eine dem deutschen § 3 Abs. 1 UStG entsprechende Vorschrift kennt auch das französische Umsatzsteuerrecht, im Folgenden § 3 Abs. 1 UStG entspr.). Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG entspr. in Frankreich. Die in Frankreich steuerbare Lieferung ist jedoch nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a UStG entspr. in Frankreich steuerfrei.*

*Der deutsche Unternehmer D hat in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a UStG zu versteuern. Als umsatzsteuerlicher Unternehmer kann er die Erwerbsteuer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abziehen.*



**VIDEO 090: Inneregemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb**

<https://vimeo.com/402495878>



### 1.1.4 Die Sondertatbestände des unrichtigen und unberechtigten Steuerausweises (§ 14c UStG)

Nur das Umsatzsteuerrecht kennt mit § 15 UStG den Vorsteuerabzug. Über den Vorsteuerabzug können umsatzsteuerliche Unternehmer die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bei Eingangsleistungen von ihrer Umsatzsteuerschuld für ihre Ausgangsleistungen in Abzug bringen. Der Hauptanwendungsfall für den Vorsteuerabzug ist der § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG. Voraussetzung dafür ist, dass der leistende Unternehmer eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis ausstellt. Nur wenn eine solche Rechnung vorliegt, ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Eine ordnungsgemäße Rechnung ist damit für den Leistungsempfänger wirtschaftlich betrachtet wie mit einem Scheck zu vergleichen, den der Leistungsempfänger beim Finanzamt einlösen kann.

Wer Rechnungen jedoch unberechtigt oder unrichtig in den Verkehr bringt, gefährdet aus Sicht des Fiskus das Steueraufkommen. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber in § 14c UStG zwei Gefährdungstatbestände ins Leben gerufen. § 14c Abs. 1 UStG regelt die Steuerschuld bei einem sog. unrichtigen Steuerausweis. § 14c Abs. 2 UStG führt zu einer Steuerschuld bei einem unberechtigten Steuerausweis.



#### Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis nach § 14c UStG



#### VIDEO 095: Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis nach § 14c UStG

<https://vimeo.com/403952447>



## 1.2 Umsatzsteuerbefreiungen

Umsatzsteuerbare Umsätze können ausnahmsweise einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG unterliegen. Der Umsatz ist dann zwar steuerbar, aber steuerfrei, also nicht steuerpflichtig.

### 1.2.1 Sinn und Zweck von Steuerbefreiungen

► **Übung:** Sehen Sie sich den umfangreichen Katalog des § 4 UStG genauer an. Welchen Sinn und Zweck haben die folgenden Steuerbefreiungen?

- § 4 Nr. 1 UStG
- § 4 Nr. 9 Buchst. a und Buchst. b UStG und § 4 Nr. 10 UStG
- § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG
- § 4 Nr. 21 UStG
- § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG

#### VIDEO 100: Sinn und Zweck von Steuerbefreiungen

<https://vimeo.com/396146287>



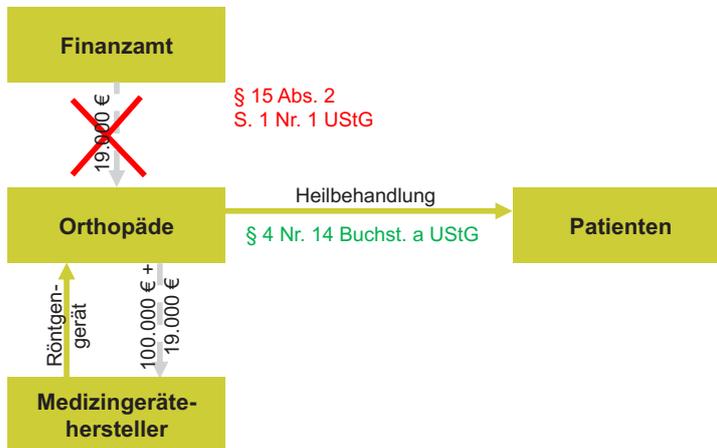
### 1.2.2 Steuerbefreiungen mit Vorsteuerauschluss

Bei allen anderen Steuerarten ist der Steuerpflichtige froh, wenn eine Steuerbefreiung greift. Dann hat er keine Steuer zu entrichten. In der Umsatzsteuer ticken mitunter die Uhren etwas anders. Grund ist der Vorsteuerabzug und die Regelung des § 15 Abs. 2 UStG. Wer als umsatzsteuerlicher Unternehmer ausgangsseitig umsatzsteuerfreie Leistungen erbringt, ist nach § 15 Abs. 2 UStG grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Unternehmer soll nicht doppelt begünstigt werden.

#### **BEISPIEL:**

*Der selbstständige Orthopäde Dr. Vollmerig schafft sich ein neues Röntgengerät für 100.000 € zzgl. 19.000 € USt an. Ausgangsseitig erbringt er sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG), mit Ort im Inland (§ 3a Abs. 1 S. 1 UStG). Seine umsatzsteuerbaren Umsätze sind jedoch nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei. Im Gegenzug wird ihm nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Röntgengeräts versagt. Die in § 15 Abs. 3 UStG geltenden Gegenausnahmen greifen nicht.*

## Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen



### VIDEO 105: Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Ausgangsumsätzen

<https://vimeo.com/402859388>



### 1.2.3 Steuerbefreiungen mit Vorsteuerauschluss – Optionsmöglichkeit

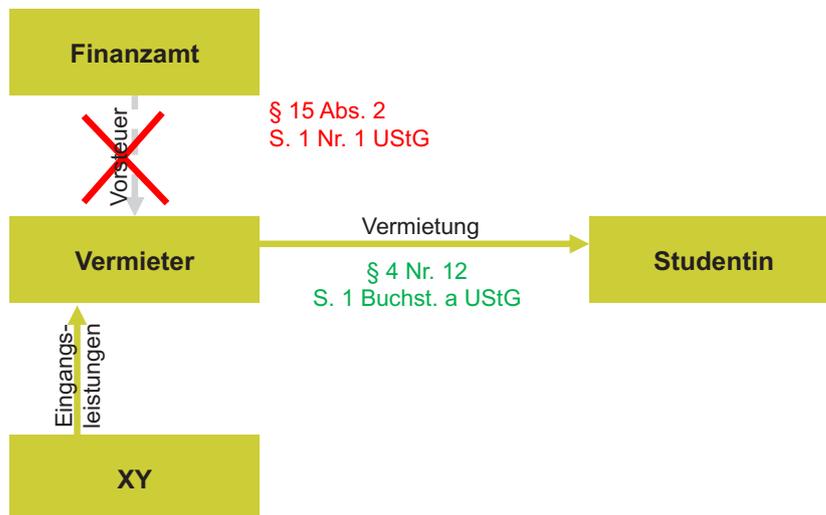
In bestimmten Fällen führt der Ausschluss des Vorsteuerabzugs jedoch zu ungewünschten Ergebnissen, insbesondere bei Umsätzen innerhalb der Unternehmerkette. Aus diesem Grund hat das Umsatzsteuergesetz mit § 9 UStG eine Besonderheit vorgesehen, die nur das Umsatzsteuerrecht vorsieht. Es handelt sich dabei um den Verzicht auf Steuerbefreiungen. Nach § 9 Abs. 1 UStG kann ein Unternehmer bei bestimmten Umsätzen diese als steuerpflichtig behandeln. Die Regelung ist als Wahlrecht ausgestaltet („kann“). Man spricht daher auch von der sog. **Option**.

#### **BEISPIEL:**

*Der Vermieter V vermietet eine Wohnung, die er für 500.000 € zzgl. USt hat herstellen lassen, für 1.000 € monatlich an die Studentin S.*

*V erbringt eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) mit Ort im Inland (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Der steuerbare Umsatz ist jedoch nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Vermieter V hat daher nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG keinen Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsleistungen (Anschaffung der Immobilie, Reparaturen etc.).*

## Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreier Vermietung



### VIDEO 110: Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreier Vermietung

<https://vimeo.com/403956119>



#### BEISPIEL:

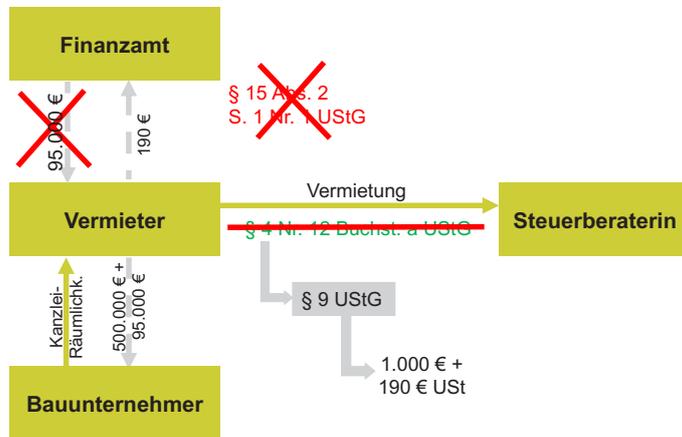
Der Vermieter V vermietet Kanzleiräumlichkeiten, die er für 500.000 € zzgl. USt hat herstellen lassen, für monatlich 1.000 € zzgl. USt an die Steuerberaterin S.

V erbringt eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) mit Ort im Inland (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Der steuerbare Umsatz ist grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Um den Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsleistungen nicht zu verlieren, hat nun der Vermieter V nach § 9 Abs. 1 UStG die Möglichkeit, auf die Umsatzsteuerbefreiung zu verzichten; dies ist möglich, weil die Mieterin eine umsatzsteuerliche Unternehmerin ist, die das Mietobjekt für ihr Unternehmen verwendet. Die Einschränkungen des § 9 Abs. 2 UStG greifen nicht. Es entsteht eine Umsatzsteuer von 190 € monatlich.

Bei ordnungsgemäßer Rechnungstellung kann Steuerberaterin S diese als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG abziehen, so dass diese sie nicht belastet. Die Steuerneutralität in der Unternehmerkette ist durch die Option hergestellt.

V kann die USt in Höhe von 95.000 € nach § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

## Verzicht auf Steuerbefreiungen



### VIDEO 115: Verzicht auf Steuerbefreiungen

<https://vimeo.com/403962023>



Die oben in den beiden Beispielen dargestellten Steuerbefreiungen (§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG und § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) waren beide Steuerbefreiungen **mit Vorsteuerauschluss**. Bei der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG war unter bestimmten Voraussetzungen (§ 9 UStG) der Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option) möglich.

Kommen die Steuerbefreiungen mit Vorsteuerauschluss (z.B. § 4 Nr. 8 bis 29 UStG) innerhalb der Unternehmerkette zur Anwendung, kann es zu einer im Ergebnis **nachteiligen Kumulationswirkung** kommen.

#### BEISPIEL:

Das Sägewerk S liefert für 100 € zzgl. 19 € USt Holz an den Inhaber B einer anerkannten Blindenwerkstätte, der das Holz zu Holzpostkarten verarbeitet. Die Holzpostkarten veräußert B umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 19 Buchst. b UStG<sup>20</sup>) für 200 € an den Händler H, der die Holzpostkarten für 300 € zzgl. 57 € USt an Endverbraucher veräußert.

Da B nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr. 19 Buchst. b UStG – Steuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss ohne Optionsmöglichkeit), erhält der Staat in Summe einen Betrag von 19 € + 57 € = 76 €. Bei einem (Netto-) Umsatz von 300 € mit dem Endverbraucher sollte die Umsatzsteuer lediglich 57 € betragen. Die um 19 € zu hohe Umsatzsteuerbelastung aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugs geht nun zu Lasten des Gewinns von B, der nur noch auf eine Marge von 200 €  $\therefore$  119 € = 81 € kommt. B würde durch die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 19 Buchst. b UStG insoweit „bestraft“.

Würde B auf eine Marge von 100 € kommen wollen, müsste er die Holzpostkarten für 219 € an den Händler H verkaufen. Wollte der Händler H ebenfalls eine Marge von 100 € erzielen, müsste er die

<sup>20</sup> Die Befreiungsvorschriften der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) enthalten keine Steuerbefreiung zugunsten der Blinden und Blindenwerkstätten. § 4 Nr. 19 UStG beruht lediglich auf einer Übergangsbestimmung, vgl. Art. 371 i.V.m. Anhang X Teil B Nr. 5 MwStSystRL.

Holzpostkarten für 319 € zzgl. 60,61 € USt verkaufen. In dieser Variante würden die Endverbraucher aufgrund der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 19 Buchst. b UStG einen höheren Kaufpreis bezahlen müssen.

## VIDEO 117: Umsatzsteuerbefreiung – Kumulationswirkung in der Unternehmernetz

<https://vimeo.com/406477556>



Diese **nachteilige Kumulationswirkung** innerhalb der Unternehmernetz zeigt, dass die Steuerbefreiung für den Privilegierten (in unserem Beispiel der Inhaber B einer anerkannten Blindenwerkstätte) zum Danaergeschenk werden kann: Entweder hat er mit Blick auf die zu Kosten gewordenen Vorsteuern einen geringeren Gewinn oder er muss teurer anbieten. Hieraus erklärt sich der Sinn eines Verzichts auf Steuerbefreiung, den der Gesetzgeber mit der Möglichkeit des § 9 UStG teilweise zulässt, wenn der Umsatz innerhalb der Unternehmernetz bleibt. Diese sog. **Option** holt den Vorsteuerabzug zurück. Sie ist damit auch kein Steuergeschenk. Der Gesetzgeber stellt den Normalzustand innerhalb der Unternehmernetz wieder her: Unternehmer können die Umsatzsteuer, die ihnen in Rechnung gestellt wurde, als Vorsteuer abziehen.

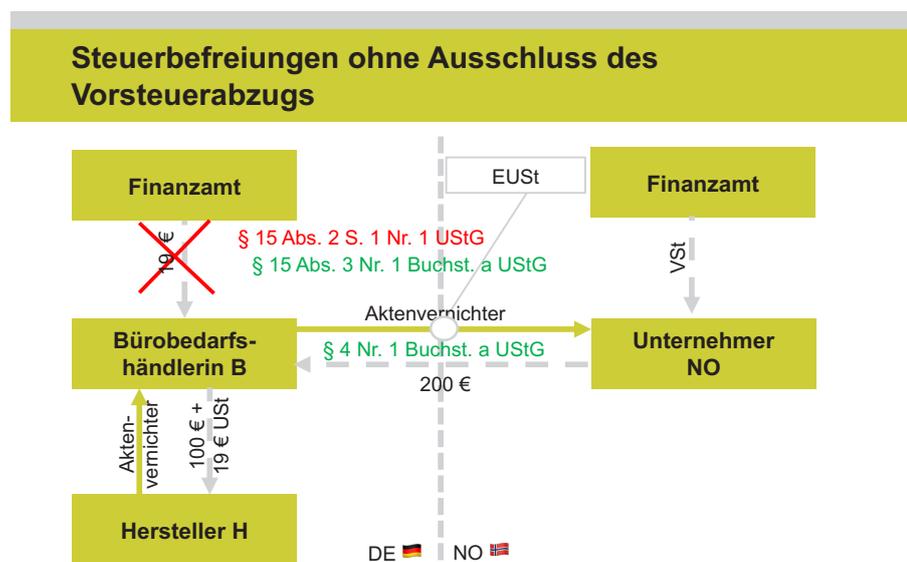
### 1.2.4 Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerauschluss

Das Umsatzsteuergesetz kennt jedoch auch Steuerbefreiungen **ohne Vorsteuerauschluss**. Dies sind insbesondere die Steuerbefreiungen für die Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG) und für die innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG). Dass hier kein Vorsteuerauschluss eintritt, ergibt sich aus der Rückausnahme des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG.

#### BEISPIEL:

Die Bürobedarfshändlerin B erwirbt einen Aktenvernichter für 100 € + 19 € USt beim Hersteller H. Diesen liefert sie mit eigenem Lkw für 200 € an den norwegischen Unternehmer NO aus Oslo.

B erbringt eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) mit Ort im Inland (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG). Die steuerbare Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG i.V.m. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als sog. Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei. Der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb wäre nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen; es greift die Rückausnahme des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG, so dass B aus der Anschaffung Vorsteuern in Höhe von 19 € abziehen kann (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG).



Wie das vorherige Beispiel zeigt, gelangt die Ware ohne deutsche Umsatzsteuerbelastung über die Grenze und unterliegt ausschließlich der Einfuhrumsatzsteuer in Norwegen. Dem Bestimmungslandprinzip ist damit Rechnung getragen.

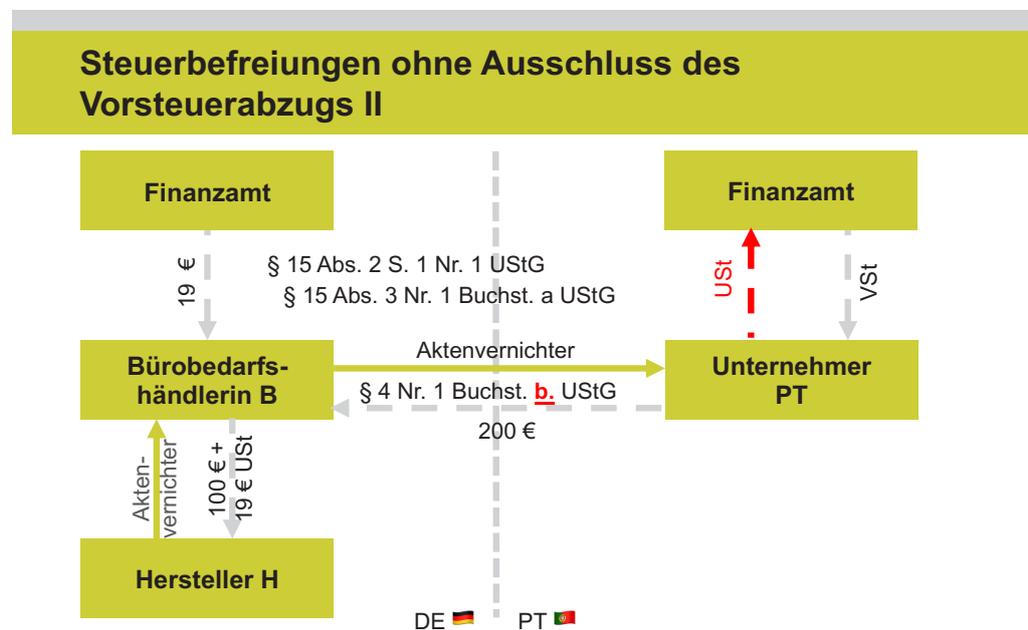
**VIDEO 120: Steuerbefreiungen ohne Ausschluss des Vorsteuerabzugs**

<https://vimeo.com/403964096>



**ÜBUNG:**

Wie ist das eben genannte Beispiel zu lösen, wenn der Erwerber nicht in Norwegen ansässig wäre, sondern in Portugal?



**VIDEO 125: Steuerbefreiungen ohne Ausschluss des Vorsteuerabzugs II**

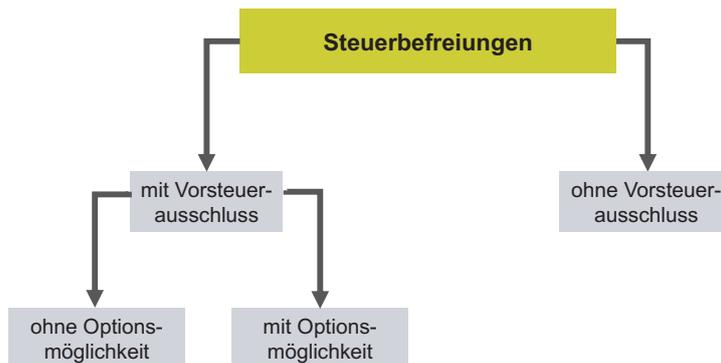
<https://vimeo.com/403964624>



## 1.2.5 Zusammenfassendes Schaubild



### Steuerbefreiungen



### VIDEO 127: Zusammenfassung: Steuerbefreiungen

<https://vimeo.com/675501174>



## 2. Der umsatzsteuerliche Unternehmer

Kernbegriff des Umsatzsteuerrechts ist der umsatzsteuerliche Unternehmer. Der Gegenbegriff ist der Endverbraucher. Nur umsatzsteuerliche Unternehmer können in der Regel<sup>21</sup> einen umsatzsteuerbaren Umsatz erbringen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 UStG) und Steuerschuldner werden (§ 13a UStG, § 13b UStG); nur der Unternehmer kann den Vorsteuerabzug vornehmen (§ 15 Abs. 1 UStG).

### BEISPIEL:

*Wer durch eBay-Verkäufe im größeren Stil zum umsatzsteuerlichen Unternehmer nach § 2 UStG wird<sup>22</sup>, hat aus der Anschaffung der Waren einen Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 UStG), sofern er eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 UStG besitzt. Seine Verkäufe unterliegen der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Bleibt sein Umsatz jedoch unter 22.000 €<sup>23</sup> / 50.000 €, wird er als Kleinunternehmer nach § 19 UStG von der Besteuerung ausgenommen und im Ergebnis wie ein Nicht-Unternehmer behandelt.*

<sup>21</sup> In Ausnahmefällen werden auch Endverbraucher Schuldner der Umsatzsteuer. So sieht § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 1b UStG vor, dass der Endverbraucher beim Erwerb eines neuen Fahrzeugs, z.B. ein neuer Pkw, aus einem anderen EU-Staat die Umsatzsteuer schuldet.

<sup>22</sup> BFH v. 12.8.2015, XI R 43/13, BStBl. II 2015, S. 919 ff.: Wer planmäßig, wiederholt und mit erheblichem Organisationsaufwand mindestens 140 fremde Pelzmäntel über eine elektronische Handelsplattform (z.B. „eBay“) in eigenem Namen verkauft, wird damit unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig.

<sup>23</sup> Die ursprüngliche Grenze von 17.500 € ist durch das Dritte Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz) mit Wirkung vom 1.1.2020 auf 22.000 € angehoben worden. Vgl. hierzu Zugmaier, UStG: Weihnachtsgeschenk für Kleinunternehmer – Anhebung der Umsatzgrenze, DStR 49/2019, S. VIII.

Umsatzsteuerliche Unternehmer haben jedoch auch eine Privatsphäre. In dieser werden sie außerhalb des Anwendungsbereichs der Umsatzsteuer tätig, so dass ihnen insoweit kein Vorsteuerabzug zusteht und ausgangsseitig keine Umsatzsteuer anfällt.

**BEISPIEL:**

*Die Möbelhändlerin M erwirbt für ihr privates Wohnzimmer zu Hause einen Sessel. Da sie als Nicht-Unternehmerin (Privatfrau) auftritt, kann sie keinen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung vornehmen. Veräußert sie den Sessel Jahre später an einen Freund, handelt sie wiederum als Privatfrau und damit außerhalb der Umsatzsteuer.*

**VIDEO 140: Privatsphäre umsatzsteuerlicher Unternehmer**

<https://vimeo.com/393876463>



Nach § 2 Abs. 1 S. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 S. 3 UStG). Damit kennt der Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG folgende Tatbestandsmerkmale:

- Selbstständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Einnahmeerzielungsabsicht

► **Übung:** *Wie unterscheidet sich der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG vom ertragsteuerlichen Begriff des Gewerbetreibenden (§ 15 EStG)? Arbeiten Sie die unterschiedlichen Merkmale heraus und nennen Sie Berufsgruppen, bei denen Unterschiede bestehen.*



**Unternehmer (USt) vs. Gewerbetreibender (ESt)**

	<b>Unternehmer § 2 UStG</b>	<b>Gewerbetreibende § 15 EStG</b>
Freiberufler	(+)	(-), § 18 EStG
Künstler	(+)	(-), § 18 EStG
Land- und Forstwirte	(+)	(-), § 13 EStG
Vermieter	(+)	(-), § 21 EStG
Gewinnerzielungsabsicht	(-), Einnahmeerzielungsabsicht	(+)
Beteiligung am allg. wirtschaftl. Verkehr	(-), Personenvereinigung nur ggü. Mitgliedern	(+)

### VIDEO 145: Unternehmer (USt) vs. Gewerbetreibender (ESt)

<https://vimeo.com/403965839>



### 3. Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist in § 10 UStG geregelt. Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt nach § 10 Abs. 1 S. 1 UStG. Nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG ist Entgelt grundsätzlich alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer für die Leistung erhält, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.

#### **BEISPIEL:**

*Verkauft der Bäcker B ein Brot für 3 €, kommt es nicht darauf an, wie viel das Brot tatsächlich wert ist. Maßgebend ist, was der Leistungsempfänger (Kunde) aufwendet, um das Brot zu erhalten. Der Kunde wendet 3 € auf. Die Umsatzsteuer ist daraus herauszurechnen, um auf das Entgelt zu kommen:  $3 \text{ €} / 1,07$  (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG: 7 %) = 2,80 €. Die Umsatzsteuer beträgt somit 0,20 €.*

Das umsatzsteuerliche Netto-Entgelt (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG: abzüglich Umsatzsteuer) und der zivilrechtliche Preis (einschließlich Umsatzsteuer) fallen damit auseinander.

### VIDEO 150: Bemessungsgrundlage – Entgelt nach § 10 UStG

<https://vimeo.com/403958739>



Im Falle der unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG) fehlt es am Entgelt, so dass § 10 Abs. 4 UStG an Ersatzwerten anknüpft.

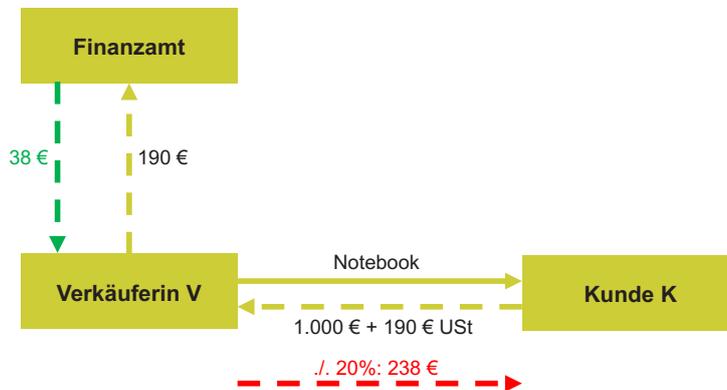
Bei Leistungen von oder an nahestehende Personen ist umsatzsteuerlich die sog. Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden (§ 10 Abs. 5 UStG).

Ändert sich in einem späteren Besteuerungszeitraum die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage, trifft § 17 UStG dafür Vorsorge.

#### **BEISPIEL:**

*Die Verkäuferin V verkauft im Besteuerungszeitraum 01 ein Notebook für 1.000 € zzgl. 190 € Umsatzsteuer. Im Besteuerungszeitraum 02 tritt ein Mangel an dem Notebook auf, so dass sich die beiden Parteien des Kaufvertrags nach erfolglosem Nachbesserungsversuch auf eine Minderung von 20 % einigen. Nach § 17 Abs. 1 S. 1 UStG kann die Verkäuferin V die im Besteuerungszeitraum 01 geschuldete Umsatzsteuer von 190 €, um 38 € auf 152 € berichtigen. Die Berichtigung wirkt jedoch nicht auf den Besteuerungszeitraum 01 zurück, sondern ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage (Minderung) eingetreten ist, also im Besteuerungszeitraum 02 (§ 17 Abs. 1 S. 8 UStG).*

**Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG)**



**VIDEO 155: Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG)**  
<https://vimeo.com/395163704>

**4. Steuersatz**

Der Regelsteuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), der ermäßigte Steuersatz beträgt 7 % (§ 12 Abs. 2 UStG)<sup>24</sup>. Damit bewegt sich Deutschland innerhalb der Vorgaben der Art. 96 ff. MwStSystRL<sup>25</sup>.

**5. Steuerschuldner**

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der leistende Unternehmer.

**BEISPIEL:**

*Verkauft der Bäcker ein Brot für 3 € an den Kunden, schuldet der Bäcker als leistender Unternehmer die daraus resultierende Umsatzsteuer.*

Mit § 13b UStG gibt es eine immer wichtiger werdende Regelung, nach der in bestimmten Fällen nicht der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist, sondern der Leistungsempfänger (sog. Reverse-charge-Verfahren).

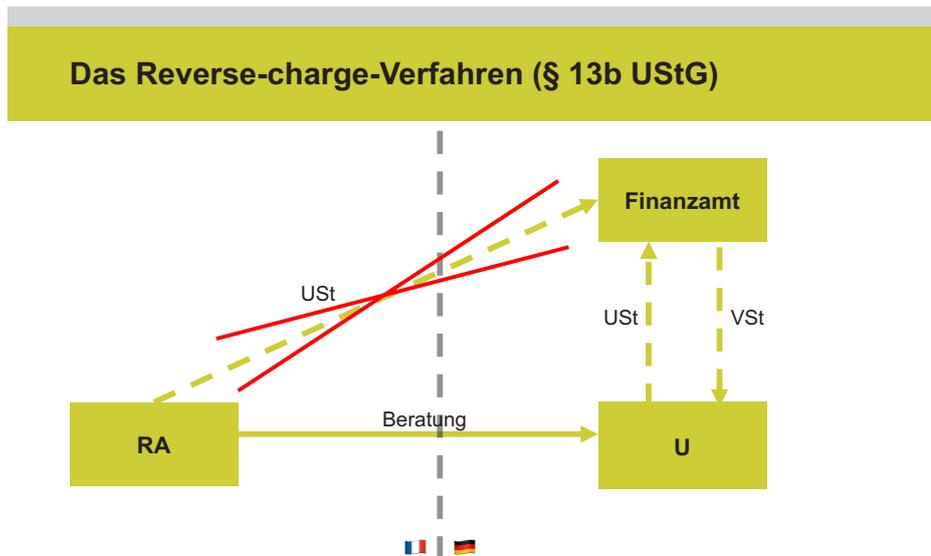
**BEISPIEL:**

*Die französische Rechtsanwältin RA aus Frankreich berät den deutschen Unternehmer U aus Augsburg. Der Ort der sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) liegt nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG dort,*

<sup>24</sup> Vom 1.7. bis 31.12.2020 hat der Gesetzgeber durch Art. 3 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Coronakrise vom 29.6.2020 – Zweites Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl. I 2020, S. 1512) den Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) von 19 % auf 16 % und den ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 UStG) von 7 % auf 5 % gesenkt, s. § 28 UStG.

<sup>25</sup> Vgl. zum Stand der Harmonisierung unten Gliederungspunkt VI.3.

wo der Leistungsempfänger, also U, sein Unternehmen betreibt, demnach in Augsburg/Inland. Damit müsste die französische Rechtsanwältin RA den Umsatz eigentlich in Deutschland versteuern und sich mit der deutschen Finanzverwaltung auseinandersetzen. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung geht nun die Steuerschuld von RA auf den Leistungsempfänger U über (§ 13b Abs. 1, Abs. 5 S. 1 UStG). Dieser schuldet nun als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. RA stellt nur eine Netto-Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis. U kann die von ihm nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer abziehen.



**VIDEO 160: Das Reverse-charge-Verfahren (§ 13b UStG)**

<https://vimeo.com/395165231>



Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG greift für sehr unterschiedliche Fälle, vgl. nur § 13b Abs. 1 UStG sowie die einzelnen Nummern in § 13b Abs. 2 UStG. In § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG steht die Steuervereinfachung im Vordergrund, bei den weiteren Nummern in § 13b Abs. 2 UStG geht es darum, Steuerausfälle zu vermeiden und Umsatzsteuerbetrug zu bekämpfen. Wenn – nach Übergang der Steuerschuld nach § 13b UStG – der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, fallen Steuerschuld und Vorsteuerabzug nicht mehr auseinander; Betrug ist nun nicht mehr möglich<sup>26</sup>.

**6. Steuerentstehung**

Zunächst ist zu unterscheiden zwischen der sog. Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung, § 16 Abs. 1 UStG) und der Besteuerung nach sog. vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung, § 20 UStG).

Die Soll-Besteuerung nach § 16 Abs. 1 UStG ist die Regel, die Ist-Besteuerung nach § 20 UStG ist die Ausnahme und nur unter bestimmten Voraussetzungen und nach Genehmigung durch das Finanzamt gestattet.

<sup>26</sup> Vgl. hierzu *Artinger/Putz/Zugmaier*, Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs – Kann das italienische Modell einer E-Rechnung als Vorbild für Deutschland dienen?, DStR 2021, S. 2273 ff.

## Soll-Besteuerung und Ist-Besteuerung



### VIDEO 165: Soll- und Ist-Besteuerung

<https://vimeo.com/394256052>



- **Übungsfall:** Die Steuerberatungs-GmbH S (Soll-Besteuerung nach § 16 Abs. 1 UStG) berät den Mandanten M im Besteuerungszeitraum 01, stellt die Rechnung im Besteuerungszeitraum 02 und erhält den Rechnungsbetrag auf ihrem Konto im Besteuerungszeitraum 03 gutgeschrieben. Wann hat die Steuerberatungs-GmbH S den Umsatz zu versteuern?

**Alternativ:** Bei S handelt es sich um eine Steuerberaterin S (Ist-Besteuerung nach § 20 UStG)

### VIDEO 170: Soll- und Ist-Besteuerung – Übungsfall

<https://vimeo.com/394395612>



Über die Entstehung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG enthält das Umsatzsteuergesetz keine Regelung. Der Vorsteuerabzug entsteht mit Ablauf des Besteuerungszeitraums, in dem die Leistung an den Leistungsempfänger erbracht ist und ihm eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt<sup>27</sup>.

Zum Besteuerungsverfahren: Umsatzsteuerliche Unternehmer haben nach Ablauf eines jeden Voranmeldungszeitraums eine sog. Umsatzsteuer-Voranmeldung abzugeben (§ 18 Abs. 1 UStG). Nach § 18 Abs. 2 UStG ist Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr. Bei größeren Unternehmen ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Darüber hinaus hat der Unternehmer nach § 18 Abs. 3 UStG eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben (siehe hierzu ausführlicher unten Gliederungspunkt V.1).

<sup>27</sup> Nach nationalem Recht soll das auch gelten, wenn der leistende Unternehmer die Ist-Besteuerung nach § 20 UStG anwendet. Dies sieht der EuGH mit Urteil vom 10.2.2022, Rs. C-9/20 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße, als nicht mit der MwStSystRL vereinbar an. Die Vorsteuer könne in diesen Fällen erst mit der Bezahlung der Rechnung abgezogen werden.

## 7. Prüfungsschema: Ausgangsumsatz



### Prüfungsschema: Ausgangsumsatz

- I. Steuerbarkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)
  1. Unternehmer (§ 2 UStG; Umfang des Unternehmens § 2 Abs. 1 S. 2 UStG)
  2. Handeln im Rahmen seines Unternehmens
  3. Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) oder sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG)
  4. Leistung gegen Entgelt
  5. Lieferung / sonstige Leistung im Inland: Ort der Lieferung / sonstigen Leistung
- II. Steuerpflicht, d.h. keine Steuerbefreiung nach § 4 UStG
- III. Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG), ggf. spätere Berichtigung (§ 17 UStG)
- IV. Steuersatz (§ 12 UStG)
- V. Steuerschuldner (§ 13a UStG), ggf. Übergang auf Leistungsempfänger (§ 13b UStG)
- VI. Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (§ 13 Abs. 1 UStG)

#### VIDEO 172: Prüfungsschema – Ausgangsumsatz

<https://vimeo.com/675575718>

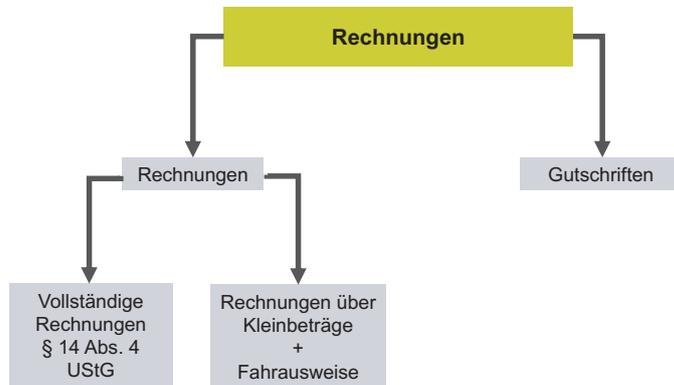


## 8. Der Vorsteuerabzug

Der Abzug inländischer Vorsteuer ist nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG davon abhängig, dass an den Abzugsberechtigten

- von einem anderen Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist,
- die er als Unternehmer für sein Unternehmen bezogen hat,
- bei der er Adressat und Inhaber einer **ordnungsgemäßen Rechnung** ist.

## Rechnungen



### VIDEO 173: Rechnungen

<https://vimeo.com/675587522>



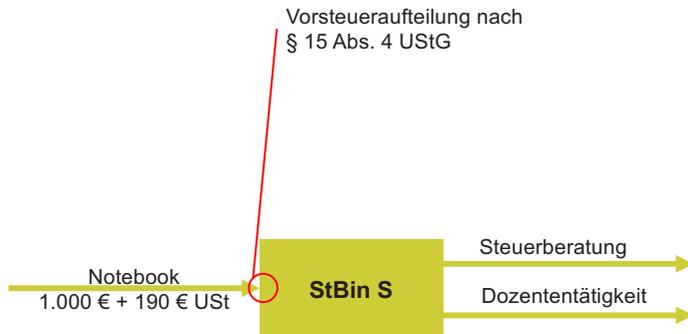
Verwendet der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer die Eingangsleistung jedoch zur Erbringung von steuerfreien Ausgangsleistungen, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG versagt. Dieses Abzugsverbot wird in bestimmten Fällen von der Rückausnahme des § 15 Abs. 3 UStG durchbrochen und damit der Abzugstatbestand wieder in Kraft gesetzt (siehe hierzu oben Gliederungspunkt 1.2.4.).

**Vorsteueraufteilung:** Ist der Ausgangsumsatz teilweise umsatzsteuerpflichtig und teilweise umsatzsteuerfrei (und § 15 Abs. 3 UStG nicht einschlägig), sieht § 15 Abs. 4 UStG die Aufteilung der Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil vor.

#### **BEISPIEL:**

*Der Steuerberaterin S betätigt sich nicht nur als selbstständige Steuerberaterin, sondern ist auch als Dozentin in der Steuerberaterausbildung tätig. Ihre klassische Steuerberatertätigkeit ist umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig, ihre Dozententätigkeit ist umsatzsteuerbar, aber nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG umsatzsteuerfrei. Steuerberaterin S schafft sich nun ein Notebook für 1.000 € zzgl. 190 € USt an. Verwendet sie das Notebook für beide Tätigkeitsbereiche, steht ihr nach § 15 Abs. 4 UStG nur ein anteiliger Vorsteuerabzug zu; denn für ihre Dozententätigkeit ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.*

## Die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG



### VIDEO 175: Vorsteueraufteilung

<https://vimeo.com/394440490>



## Prüfungsschema: Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

- I. Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers (§ 2 Abs. 1 UStG)
- II. gesetzliche geschuldete Steuer
- III. Erhalt einer steuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung
- IV. für das Unternehmen
- V. Unternehmereigenschaft des Leistenden
- VI. Ordnungsgemäße Rechnung (§§ 14, 14a UStG)
- VII. Kein Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a und Abs. 1b UStG
- VIII. Kein Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 2 UStG  
Greift evtl. Rückausnahme des § 15 Abs. 3 UStG?
- IX. ggf. Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG
- X. Zeitpunkt für die Vornahme des Vorsteuerabzugs

## VIDEO 177: Prüfungsschema – Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG

<https://vimeo.com/675889203>



### 9. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

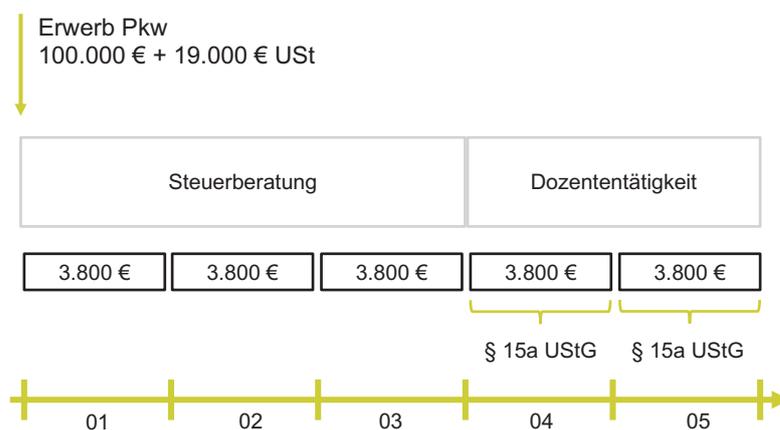
Schafft ein Unternehmer einen Gegenstand an, so kann er nach § 15 Abs. 1 UStG Vorsteuern, die auf diesen Eingangsumsatz entfallen, sofort in voller Höhe und nicht erst zeitanteilig in Abzug bringen. Verwendet er nun diesen Gegenstand innerhalb des Berichtigungszeitraums (fünf Jahre bei beweglichen Wirtschaftsgütern, zehn Jahre bei Grundstücken und Gebäuden) für umsatzsteuerfreie Zwecke, hat er den vorgenommenen Vorsteuerabzug nach § 15a UStG anteilig zu berichtigen.

#### BEISPIEL:

Steuerberaterin S schafft sich für ihre klassische Steuerberatungstätigkeit einen Pkw zum 1.1.01<sup>28</sup> für 100.000 € zzgl. 19.000 € USt an. Vom 1.1.01 bis einschließlich 31.12.03 verwendet sie den Pkw ausschließlich für klassische Steuerberatungsumsätze. Daher hat sie auch mit der Voranmeldung im Januar 01 den vollen Vorsteuerabzug in Höhe von 19.000 € vorgenommen. Ab dem 1.1.04 verwendet sie den Pkw nur noch für ihre umsatzsteuerfreie Dozententätigkeit (§ 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG), so dass nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG der Vorsteuerabzug versagt bliebe. Nach § 15a Abs. 1, Abs. 5 UStG hat sie den im Januar 01 vorgenommenen Vorsteuerabzug in den Jahren 04 und 05 mit einem jeweiligen Betrag von  $19.000 \text{ €} / 5 = 3.800 \text{ €}$  zu berichtigen.



### Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG



<sup>28</sup> Bei den Jahreszahlen in dem Beispiel handelt es sich um fiktive Jahre.

#### VIDEO 180: Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

<https://vimeo.com/394438837>



§ 15a UStG regelt mehrere Fälle der Vorsteuerberichtigung. Der Grundfall ist die eben dargestellte Vorsteuerberichtigung nach **§ 15a Abs. 1 UStG**, also die geänderte Verwendung des Wirtschaftsguts.

Nach **§ 15a Abs. 7 UStG** ist eine Vorsteuerberichtigung auch beim Wechsel von und zur Kleinunternehmerregelung sowie von und zur Durchschnittssatzbesteuerung vorzunehmen<sup>29</sup>. Von § 15a Abs. 7 UStG werden folgende Wechsel der Besteuerungsform erfasst:

- Regelbesteuerung → Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG,
- Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG → Regelbesteuerung,
- Regelbesteuerung → Durchschnittssatzbesteuerung nach §§ 23, 23a oder 24 UStG,
- Durchschnittssatzbesteuerung nach §§ 23, 23a oder 24 UStG → Regelbesteuerung.

Ein weiterer wichtiger Fall wird von § 15a Abs. 8 UStG erfasst: Wird das Wirtschaftsgut innerhalb des Berichtigungszeitraums veräußert oder entnommen, kommt es zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs, wenn die Veräußerung / Entnahme zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse führt. Wie die Vorsteuerberichtigung nach **§ 15a Abs. 8 UStG** durchzuführen ist, regelt § 15a Abs. 9 UStG über folgende Fiktion: Die Berichtigung ist so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut ab Veräußerung / Entnahme unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden.

#### KNOLL-VIDEO: Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8, 9 UStG

<https://youtu.be/OqqHt4A8MuA>



---

<sup>29</sup> S. unten Gliederungspunkt IV.2.5 mit Beispiel.

## IV. BESTEUERUNGSARTEN, BESONDERE BESTEUERUNGSFORMEN UND SONDERREGELUNGEN

### 1. Überblick



#### Besteuungsarten, Besteuerungsformen, Sonderregelungen

##### Besteuungsarten

- Soll-Besteuerung (§ 16 UStG)
- Ist-Besteuerung (§ 20 UStG)

##### Besteuerungsformen

- Kleinunternehmer (§ 19 UStG)
- Allgemeine Durchschnittssätze (§ 23 UStG)
- Durchschnittssätze für Körperschaften etc. (§ 23a UStG)
- Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG)

##### Sonderregelungen

- Besteuerung der Reiseleistungen (§ 25 UStG)
- Differenzbesteuerung (§ 25a UStG)
- Besteuerung von Umsätzen mit Anlagegold (§ 25c UStG)

#### VIDEO 185: Besteuerungsarten, Besteuerungsformen, Sonderregelungen

<https://vimeo.com/675906484>



Diese Kategorisierung findet sich nur ansatzweise im UStG<sup>30</sup> wieder. Sie wird auch im umsatzsteuerlichen Schrifttum nicht einheitlich verwendet.

Die **Soll- und Ist-Besteuerung** wurde bereits oben unter Gliederungspunkt III.6. kurz dargestellt, so dass im Folgenden auf die sowohl in der Praxis als auch in der Ausbildung wichtige Kleinunternehmerregelung näher eingegangen wird. Wie die **Durchschnittssatzbesteuerung für Land- und Forstwirte nach § 24 UStG** funktioniert, wird in dem Folgenden Video erklärt:

#### VIDEO 900: Durchschnittssätze nach § 24 UStG

<https://vimeo.com/400253497>



<sup>30</sup> § 20 S. 3 UStG spricht vom Wechsel der Art der Steuerberechnung (daher „Besteuerungsart“), § 15a Abs. 7 UStG regelt den Wechsel der Besteuerungsform, ohne dabei die Kategorie „Besteuerungsform“ zu verwenden.

Die **Differenzbesteuerung nach § 25a UStG** wird in dem folgenden Video erklärt:

### KNOLL-VIDEO: Differenzbesteuerung nach § 25a UStG

<https://youtu.be/fxqkxUUIUx4>



## 2. Besteuerung der Kleinunternehmer nach § 19 UStG

### 2.1 Allgemeines

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

- im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 €<sup>31</sup> nicht überstiegen hat **und**
- im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Kleinunternehmer sind nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG).

Kleinunternehmer, die diese Grenzen nicht überschreiten, werden weitgehend wie Privatpersonen behandelt (zu den Ausnahmen siehe unten Gliederungspunkt 2.3.).

### 2.2 Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung

#### 2.2.1 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 S. 1 UStG). Damit werden im Ausland ansässige Unternehmer von der Kleinunternehmerregelung ausgeschlossen<sup>32</sup>.

#### **BEISPIEL:**

*Schreinermeisterin Mirja Morlok aus Reutte/Tirol (Österreich) baut in das Einfamilienhaus des pensionierten Oberarztes Dr. Alban aus Füssen/Allgäu eine von ihr vorgefertigte Einbauküche ein. Schreinermeisterin Morlok stellt hierfür 15.000 € brutto in Rechnung. Weitere Umsätze in Deutschland führt Schreinermeisterin Morlok nicht aus.*

*Die Lieferung der Einbauküche samt Einbau ist eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG), deren Ort in Füssen/Inland liegt (§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG), da die Verfügungsmacht dort verschafft wird. Die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 UStG) beträgt 15.000 € x 100/119 = 12.605 €, die Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 1 UStG: 19 %) 2.395 €. Die Steuerschuldnerschaft geht **nicht** nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG auf Dr. Alban über, da dieser kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist (§ 13b Abs. 5 S. 1 UStG). Die Kleinunternehmerregelung greift nicht, da Schreinermeisterin Morlok nicht im Inland*

<sup>31</sup> Diese Grenze wurde durch das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz (BGBl. I 2019, S. 1746) mit Wirkung vom 1.1.2020 von 17.500 € auf 22.000 € angehoben. Tatsächlich konnten Kleinunternehmer schon im Jahr 2019 davon profitieren, *Zugmaier*, UStG: Weihnachtsgeschenk für Kleinunternehmer – Anhebung der Umsatzgrenze, DStR 49/2019, S. VIII.

<sup>32</sup> Diese Beschränkung der Kleinunternehmerregelung auf solche Unternehmer, die im Mitgliedstaat der Leistungserbringung ansässig sind, ist mit unionsrechtlichen Vorgaben (Art. 281 ff. MwStSystRL) vereinbar, vgl. EuGH, Urteil v. 26.10.2010, Rs. C-97/09 – *Schmelz*, DStR 2010, S. 2186, m.Anm. *Streit/Zugmaier*, bestätigend BFH, Urteil v. 12.12.2019, V R 3/19, DStR 2020, S. 1051. Ab 2025 wird die Kleinunternehmerregelung europaweit erheblich ausgeweitet. Die Reform der MwStSystRL soll ermöglichen, auch Kleinunternehmern mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten eine Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren.

oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig ist (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG). Schreinermeisterin Morlok muss sich daher in Deutschland registrieren lassen<sup>33</sup> und die Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt München<sup>34</sup> abführen.

## 2.2.2 Umsatzgrenzen

Die für Umsätze i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete USt wird nicht erhoben, wenn der in § 19 Abs. 1 S. 2 bezeichnete Umsatz „zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer“ (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG)<sup>35</sup>

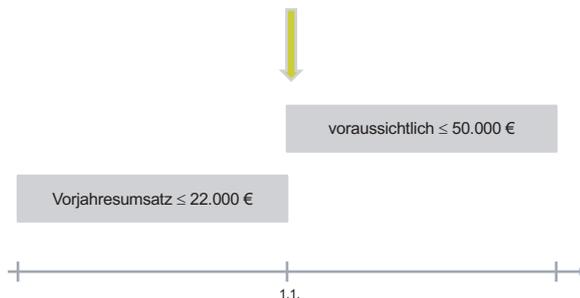
- im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat **und**
- im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

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<sup>36</sup>.



### Kleinunternehmerregelung § 19 UStG: Umsatzgrenzen



#### VIDEO 190: Kleinunternehmerregelung § 19 UStG: Umsatzgrenzen

<https://vimeo.com/675912109>



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 22.000 € abzustellen; die 50.000 €-Grenze ist nicht maßgebend. Es kommt

<sup>33</sup> Die umsatzsteuerliche Registrierung bedeutet, dass sich ausländische Unternehmer mit Umsätzen im Inland beim zuständigen Finanzamt formlos, z.B. per E-Mail, melden. Das Finanzamt übersendet dem Unternehmer dann einen Fragebogen. Nach erfolgter steuerlicher Registrierung wird dem umsatzsteuerlichen Unternehmer die ihm zugewiesene Steuernummer mitgeteilt. Welches deutsche Finanzamt für ausländische Unternehmer zuständig ist, ist in der nach § 21 Abs. 2 S. 3 AO erlassenen Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung (UStZuStV) geregelt, s. <https://www.gesetze-im-internet.de/ustzustv/BJNR381400001.html>

<sup>34</sup> § 1 Abs. 1 Nr. 19 UStZuStV

<sup>35</sup> Abschn. 19.1 Abs. 2 S. 3 UStAE: „Bruttobeträge“

<sup>36</sup> Abschn. 19.1 Abs. 3 S. 5 UStAE

somit nur darauf an, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich die Grenze von 22.000 € nicht überschreitet<sup>37</sup>. Der voraussichtliche tatsächliche Gesamtumsatz i.S.v. § 19 Abs. 1 S. 2 UStG ist nach § 19 Abs. 3 S. 3, 4 UStG in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (siehe unten Gliederungspunkt 2.3).

Bei der Ermittlung der maßgeblichen Grenzen von 22.000 € und von 50.000 € bleiben gemäß § 19 Abs. 1 S. 2 UStG die Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unberücksichtigt. Das gilt sowohl für Veräußerungen als auch für Entnahmen für nichtunternehmerische Zwecke i.S.v. § 3 Abs. 1b UStG<sup>38</sup>.

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

### 2.2.3 Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG)

Der Gesamtumsatz ist die Ausgangsgröße für die Ermittlung der Freigrenzen nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG. Darüber hinaus ist die Ermittlung des Gesamtumsatzes auch von Bedeutung für die Zulässigkeit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten i.S.d. § 20 S. 1 UStG sowie – ab 1.1.2022 – auch für die Durchschnittsatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 Abs. 1 S. 1 UStG n.F.).

Wenn man nun § 19 Abs. 3 UStG und § 19 Abs. 1 UStG kombiniert, ergibt sich folgendes Rechenschema:

	Summe der steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
./.	steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, Nr. 9 Buchst. b und Nr. 11 bis 29 UStG (§ 19 Abs. 3 S. 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 S. 1 Nr. 2 UStG) <sup>39</sup>
=	Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG
+./.	Umrechnung der Umsätze auf vereinnahmte Entgelte (falls die Umsätze nach vereinbarten Entgelten ermittelt wurden) nach § 19 Abs. 1 S. 2 UStG <sup>40</sup>
./.	Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 19 Abs. 1 S. 2 UStG)
=	maßgebender Umsatz nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG

Bei der Umsatzermittlung ist zu beachten, dass nicht auf die Bemessungsgrundlage i.S.d. § 10 UStG, sondern auf die vereinnahmten Bruttobeträge (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG: „zuzüglich der darauf entfallenden Steuer“) abzustellen ist.

Hat der Unternehmer seine Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, so ist der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (§ 19 Abs. 3 S. 3 UStG).

#### **BEISPIEL:**

*Ein Unternehmer beginnt seine unternehmerische Tätigkeit am 25.8. In der Zeit vom 25.8. bis 31.12. wird er voraussichtlich einen Gesamtumsatz von 10.000 € erzielen. Bei der Umrechnung in einen Jahresgesamtumsatz sind angefangene Kalendermonate in der Regel als volle Kalendermonate zu behandeln. Dies bedeutet, dass die Umrechnung so vorzunehmen ist, als wenn der Unternehmer seine gewerbliche Tätigkeit bereits am 1.8. begonnen hätte. Die Umrechnung hat daher wie folgt zu geschehen:*

Voraussichtlicher Gesamtumsatz August bis Dezember		10.000 €
Monatsgesamtumsatz:	$10.000 \text{ €} : 5 = 2.000 \text{ €}$	
Jahresgesamtumsatz:	$2.000 \text{ €} \times 12 =$	24.000 €

*Der voraussichtliche Jahresgesamtumsatz übersteigt die Grenze von 22.000 €. Die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG ist nicht anzuwenden.*

<sup>37</sup> Abschn. 19.1 Abs. 4 UStAE

<sup>38</sup> Abschn. 19.1 Abs. 6 UStAE

<sup>39</sup> Vgl. hierzu Abschn. 19.3 Abs. 2 S. 4, 5 UStAE

<sup>40</sup> Abschn. 19.1 Abs. 2 S. 2 UStAE



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

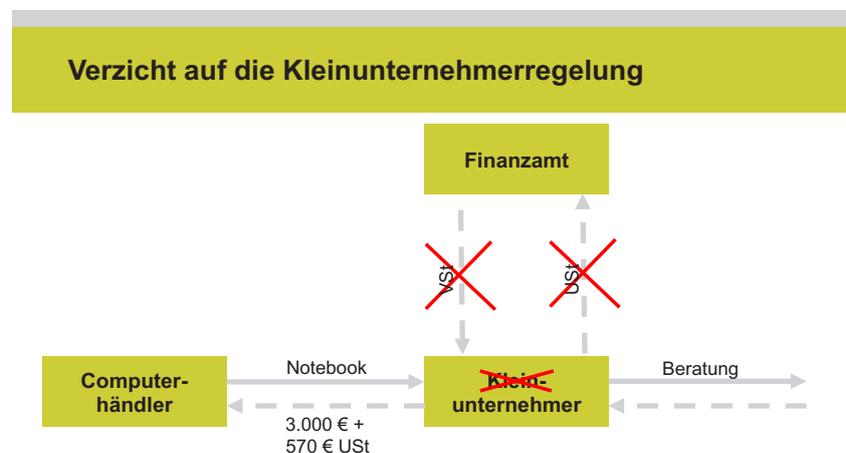
Kleinunternehmer sind **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG). Ferner sind nach § 19 Abs. 1 S. 4 UStG nicht anwendbar:

- Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG, § 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. Weist der Kleinunternehmer in einer sog. Kleinbetragsrechnung (§ 33 UStDV) das Entgelt und den Steuerbetrag in einer Summe aus, schuldet er den Umsatzsteuerbetrag jedenfalls dann nach § 14c Abs. 2 S. 1 UStG, wenn die Kleinbetragsrechnung alle in § 33 S. 1 UStDV genannten Angaben enthält<sup>42</sup>.
- Angabe der USt-IdNr. in einer Rechnung (§ 14a Abs. 1, Abs. 3, Abs. 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 (§ 18 Abs. 2 S. 3 UStG).

## 2.4 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, Vorsteuern abzuziehen und Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen.



### VIDEO 200: Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung

<https://vimeo.com/676005057>



<sup>42</sup> BFH, Urteil v. 25.9.2013, XI R 41/12, BStBl. II 2014, S. 135

Die Erklärung ist formfrei möglich und kann auch konkludent durch Abgabe entsprechender Umsatzsteuer-Erklärungen erfolgen. In Zweifelsfällen muss das Finanzamt den Kleinunternehmer fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will. Verbleiben Zweifel, kann eine Option zur Regelbesteuerung nicht angenommen werden<sup>43</sup>.

Ein Kleinunternehmer kann mit einer nur für einen Unternehmensteil (Hausverwaltung) erstellten Umsatzsteuererklärung nicht rechtswirksam auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG für das Gesamtunternehmen (vgl. § 2 Abs. 1 S. 2 UStG; Hausverwaltung + Trainertätigkeit) verzichten<sup>44</sup>.

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<sup>45</sup>. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Verzichtserklärung den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG). Nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer die Verzichtserklärung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 19 Abs. 2 S. 3 UStG).

Von einer **Doppeloption** spricht man im Zusammenhang mit steuerfreien Vermietungsumsätzen nach § 4 Nr. 12 S. 1 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, Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optieren.

## 2.5 Vorsteuerberichtigung beim Wechsel der Besteuerungsform nach § 15a Abs. 7 UStG

Nach § 15a Abs. 7 UStG ist eine Vorsteuerberichtigung auch beim Wechsel von und zur Kleinunternehmerregelung sowie von und zur Durchschnittssatzbesteuerung vorzunehmen. Von § 15a Abs. 7 UStG werden folgende Wechsel der Besteuerungsform erfasst:

- Regelbesteuerung → Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG,
- Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG → Regelbesteuerung,
- Regelbesteuerung → Durchschnittssatzbesteuerung nach §§ 23, 23a oder 24 UStG,
- Durchschnittssatzbesteuerung nach §§ 23, 23a oder 24 UStG → Regelbesteuerung.

### **BEISPIEL:**

*Ein Unternehmer, der nach den allgemeinen Vorschriften der UStG besteuert wird (Regelversteuerer), schafft sich am 1.12.02<sup>46</sup> einen Pkw für 50.000 € zzgl. 9.500 € USt an, den er ausschließlich für unternehmerische Zwecke und zur Verwendung von Abzugsumsätzen nutzt. Den Vorsteuerabzug in Höhe von 9.500 € nimmt er mit Ablauf des VAZ Dezember 02 vor. Ab 03 geht er zur Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG über.*

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

*Berichtigungszeitraum: 1.12.02 - 30.11.07*

*Berichtigungsbetrag für 03: 1/5 von 9.500 € = 1.900 €*

*Zeitpunkt der Berichtigung: im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum 03, § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV*

*Bleibt der Unternehmer auch in den Jahren 04 - 07 Kleinunternehmer, muss er auch für diese Jahre eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7, Abs. 1 UStG zu seinen Ungunsten vornehmen.*

<sup>43</sup> BFH, Urteil v. 24.7.2013, XI R 14/11, BStBl. II 2014, S. 210

<sup>44</sup> BFH, Urteil v. 4.12.2013, XI R 31/12, BStBl. II 2014, S. 214

<sup>45</sup> Abschn. 19.2 Abs. 2 UStAE

<sup>46</sup> Bei den Jahreszahlen in dem Beispiel handelt es sich um fiktive Jahre.

## 2.6 Ausblick

Ab 2025 wird die Kleinunternehmerregelung aufgrund einer Änderung des Unionsrechts erheblich ausgeweitet. Die Beschränkung auf im Inland ansässige Kleinunternehmer wird dann aufgehoben und es werden neue Umsatzgrenzen gelten. Auf nationaler Ebene wird es eine Jahresumsatzhöchstgrenze von maximal 85.000 € netto geben (Art. 284 Abs. 1 MwStSystRL i.d.F. ab 1.1.2025). Für in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Kleinunternehmer wird ein EU-weiter Jahresnettoumsatz von 100.000 € eingeführt (Art. 284 Abs. 2 MwStSystRL i.d.F. ab 1.1.2025).

## 2.7 Abschließender Übungsfall

*Wolfgang Wagner (W.W.) machte sich zum 1.3.01 mit einer Buchbinderei selbständig. Nach dem von ihm im Februar 01 aufgestellten Business-Plan konnte er in den Monaten März bis Dezember 01 mit Bruttoeinnahmen von insgesamt 12.000 € rechnen. Er erwarb von einem Buchbindermeister eine gebrauchte Bücherpresse. W.W. holte die Bücherpresse am 1.3.01 in Nürnberg ab. Am 10.4.01 ging bei ihm die Rechnung über 7.000 € zzgl. 1.330 € USt ein. Zu seiner Überraschung stellte W.W. zu Beginn des Jahres 02 fest, dass sich seine Einnahmen im Jahr 01 auf 23.000 € summiert hatten. Für das Jahr 02 rechnete er mit Umsätzen von 40.000 €. Welche/r Aussage(n) ist/sind korrekt?*

- *W.W. ist im Jahr 01 Kleinunternehmer.*
- *W.W. ist im Jahr 02 Kleinunternehmer.*
- *W.W. kann aus dem Erwerb einen Vorsteuerabzug in Höhe von 1.330 € vornehmen.*
- *W.W. kann im Jahr 02 eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG in Höhe von  $4/5 \times 1.330 \text{ €} = 1.064 \text{ €}$  zu seinen Gunsten durchführen.*

### VIDEO 205: Kleinunternehmerregelung / Abschließender Fall

<https://vimeo.com/676170809>



## V. UMSATZSTEUER UND VERFAHRENSRECHT

In der Umsatzsteuer gibt es einige verfahrensrechtliche Besonderheiten.

### 1. Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung

Wie auch bei anderen Steuerarten<sup>47</sup> möchte der Fiskus nicht bis zur Abgabe der **Jahreserklärung**, die grundsätzlich bis zum 31. Juli des Folgejahres abzugeben ist (§ 149 Abs. 2 S. 1 AO<sup>48</sup>), auf sein Geld warten. Daher müssen umsatzsteuerliche Unternehmer nach § 18 Abs. 1 UStG Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben, darin die Umsatzsteuer selbst berechnen und diese als Umsatzsteuer-Vorauszahlung an das für sie zuständige Finanzamt (§ 21 AO) überweisen.

<sup>47</sup> So kennt z.B. das Einkommensteuerrecht vierteljährliche Vorauszahlungen, vgl. § 37 EStG, die vor allem Gewerbetreibende, Selbständige und Vermieter trifft. Bei Arbeitnehmern sorgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) für eine frühzeitige Begleichung der Einkommensteuer, §§ 38 ff. EStG.

<sup>48</sup> In der Corona-Pandemie wurde diese Frist verlängert, z.B. für die Steuererklärungen 2020 bis zum 31.10.2021 (Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 3 EGAO). Da der 31.10.2021 ein Sonntag ist, endet die Frist – je nach Bundesland und der jeweiligen Feiertagsregelungen – mit Ablauf des 1. oder 2.11.2021 (§ 108 Abs. 3 AO).

Umsatzsteuer im Vorjahr		
USt ≤ 1.000 €	1.000 € < USt ≤ 7.500 €	USt > 7.500 €
Voranmeldungen: <b>keine</b> § 18 Abs. 2 S. 3 UStG	Voranmeldungszeitraum: <b>Quartal</b> § 18 Abs. 2 S. 1 UStG (Grundfall)	Voranmeldungszeitraum: <b>Monat</b> § 18 Abs. 2 S. 2 UStG

Grundsätzlich ist **Voranmeldungszeitraum** das Kalendervierteljahr (Quartal, § 18 Abs. 2 S. 1 UStG). Beträgt die Umsatzsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 €, müssen monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben werden (§ 18 Abs. 2 S. 2 UStG). Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 €, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreien (§ 18 Abs. 2 S. 3 UStG). Vereinfacht gesprochen, müssen „große“ Unternehmen (die in der Regel mehr als 7.500 € Umsatzsteuer jährlich schulden) monatliche Voranmeldungen abgeben. „Mittelgroße“ Unternehmen müssen quartalsweise Voranmeldungen einreichen, während „kleine“ Unternehmen keine Voranmeldungen abgeben müssen.

#### VIDEO 210: Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung

<https://vimeo.com/676172608>



Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen grundsätzlich spätestens am **10. Tag des Folgemonats** elektronisch an das Finanzamt übermittelt werden (§ 18 Abs. 1 S. 1 UStG).

#### **BEISPIEL:**

*Die selbständige IT-Beraterin Ina gibt monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab. Ihre Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar muss sie spätestens am 10. Februar ihrem Finanzamt elektronisch übermitteln. Führt die Umsatzsteuer-Voranmeldung zu einer Zahllast (d.h. die zu zahlende Umsatzsteuer auf ihre Umsätze ist in diesem Monat höher als ihr Vorsteuerabzug), muss sie den Betrag ebenfalls bis zum 10. Februar begleichen.*

Nach § 18 Abs. 6 UStG kann das Bundesfinanzministerium eine Rechtsverordnung erlassen, in der die Fristen für die Voranmeldungen und Vorauszahlungen um einen Monat verlängert werden und das Verfahren dazu bestimmt wird. Von dieser Ermächtigung wurde mit den §§ 46 - 48 UStDV Gebrauch gemacht und die Voraussetzungen sowie das Verfahren für die sog. **Dauerfristverlängerung** geregelt.

## 2. Entstehung und Fälligkeit der Umsatzsteuer

(Steuer-)juristisch wird zwischen der Entstehung und der Fälligkeit von Ansprüchen unterschieden. Ein Anspruch kann bereits entstanden sein, ist aber noch nicht zur Zahlung fällig.

### 2.1 Entstehung der Umsatzsteuer

Die Entstehung ist in § 13 UStG geregelt. Für den Hauptanwendungsfall, den Leistungsaustausch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), ist zu unterscheiden, ob die Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 S. 1 UStG – Soll-Besteuerung) oder nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG – Ist-Besteuerung) berechnet wird (s.o. Gliederungspunkt III.6.):

- **Soll-Besteuerung:** Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt sind. Auf die Rechnungsstellung oder

die Vereinnahmung kommt es nicht an. Bei der Soll-Besteuerung gibt es Sonderregelungen für Anzahlungen (S. 4) und Teilleistungen (S. 2, 3).

- **Ist-Besteuerung:** Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Müssen keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben werden (vgl. § 18 Abs. 2 S. 3 UStG), tritt an die Stelle des Voranmeldungszeitraums das jeweilige Kalenderjahr. Bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) regelt § 13b Abs. 1, 2 UStG die Entstehung abweichend von § 13 UStG.

#### KNOLL-VIDEO: Entstehung der Umsatzsteuer

<https://youtu.be/n-MO-1WHxBQ>



## 2.2 Fälligkeit der Umsatzsteuer

Müssen Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben werden, ist die angemeldete Umsatzsteuer-Vorauszahlung grundsätzlich am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig (§ 18 Abs. 1 S. 4 UStG).

#### **BEISPIEL:**

*Die Großhändlerin Dana Dienstbier gibt ihre Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Juni am 10.7. mit einer Umsatzsteuer-Zahllast in Höhe von 7.568 € ab. Die Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist am 10.7. fällig (§ 18 Abs. 1 S. 4 UStG).*

In der Besteuerungspraxis wird die Jahresumsatzsteuer oft abweichend von der Summe der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen berechnet. Dies hat nicht immer etwas mit unterjährigen Ungenauigkeiten oder unscharfen Schätzungen (z.B. die private Fahrleistung eines gemischten-genutzten Kfz) zu tun, sondern auch damit, dass der Gesetzgeber bzw. Verordnungsgeber dies im Rahmen von Vereinfachungsvorschriften zulässt (z.B. § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV). Kommt es bei der Anmeldung der Jahressteuer zu einem Unterschiedsbetrag zugunsten des Finanzamts, ist dieser einen Monat nach Eingang der Umsatzsteuer-Jahreserklärung fällig (§ 18 Abs. 4 S. 1 UStG). Ergibt die Umsatzsteuer-Jahreserklärung einen Überschuss zugunsten des Unternehmers, steht diese erst dann einer Steuerfestsetzung (unter Vorbehalt der Nachprüfung) gleich, wenn das Finanzamt zustimmt (§ 168 S. 2, 3 AO, s. dazu gleich unter Tz. 3). Fällig wird der Erstattungsbeitrag mit Bekanntgabe der Zustimmung des Finanzamts.

#### KNOLL-VIDEO: Fälligkeit der Umsatzsteuer

<https://youtu.be/nlemPKBDoYg>



## 3. Steueranmeldungen

Eine besondere Art von Steuererklärungen sind die Steueranmeldungen, die in § 167 AO und § 168 AO geregelt sind. Die Steueranmeldungen unterscheiden sich von den Steuererklärungen dadurch, dass die Steuerpflichtigen nicht nur die Besteuerungsgrundlagen erklären, sondern darüber hinaus die **Steuern selbst errechnen müssen**. Steueranmeldungen kommen nur in Betracht, wenn sie gesetzlich vorgesehen sind (§ 167 Abs. 1 S. 1 AO, § 150 Abs. 1 S. 3 AO). Wichtige Fälle sind<sup>49</sup>

- § 18 Abs. 1 UStG (Umsatzsteuer-Voranmeldung),
- § 18 Abs. 3 UStG (Umsatzsteuer-Jahresanmeldung),
- § 41a Abs. 1 EStG (Lohnsteuer-Anmeldung),
- § 45a Abs. 1 EStG (Kapitalertragsteuer-Anmeldung).

<sup>49</sup> Weitere Fälle finden Sie in AEAO zu § 167, Nr. 1.

In allen Anwendungsfällen ist die Selbstberechnung der Steuer rechnerisch einfach und kann daher dem Steuerpflichtigen auch zugemutet werden.

#### VIDEO 225: Die Umsatzsteuer als Anmeldesteuer

<https://vimeo.com/676173810>



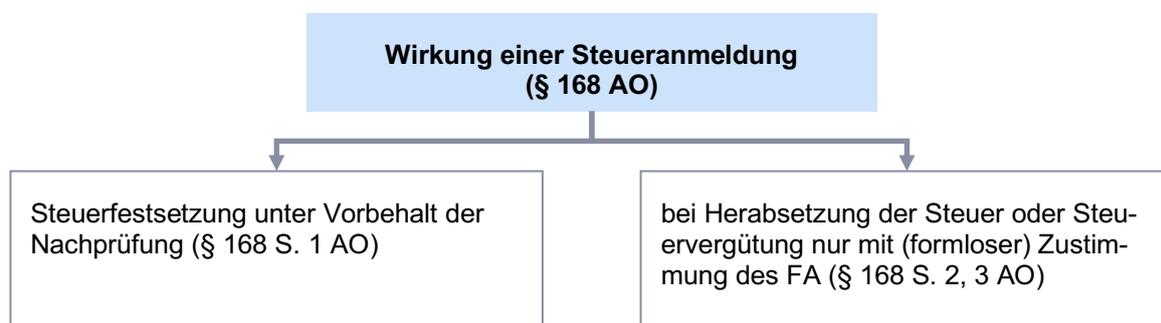
Nach § 167 Abs. 1 S. 1 AO ist bei Steueranmeldungen eine Steuerfestsetzung nach § 155 Abs. 1 AO nur erforderlich, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt. Übernimmt dagegen das Finanzamt die Anmeldung unbeanstandet, was in der Praxis bei der Vielzahl von Steueranmeldungen geschieht, so steht die Anmeldung einer Steuerfestsetzung gleich (§ 168 S. 1 AO). Aufgrund dieser gesetzlichen Fiktion hat die Steueranmeldung (des Steuerpflichtigen) in solchen Fällen den Charakter eines **Steuerbescheids**. Wie sich aus § 355 Abs. 1 S. 2 AO ergibt, kann der Steuerpflichtige damit gegen seine eigene Steueranmeldung Einspruch einlegen. Der Bescheid steht automatisch (§ 168 S. 1 AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO), was zur Folge hat, dass er später nach § 164 Abs. 2 AO zu Gunsten wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen korrigiert werden kann, wenn sich herausstellt, dass er unrichtig ist.

#### BEISPIEL:

*Die Großhändlerin Dana Dienstbier gibt ihre Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Juni am 10.7. ab und entrichtet gleichzeitig die fällige Umsatzsteuer in Höhe von 7.568 € (§ 18 Abs. 1 UStG). Kurz darauf bemerkt sie, dass sie versehentlich den Vorsteuerabzug aus dem Mietvertrag über ihre Werkstatt in Höhe von 380 € doppelt vorgenommen hat. Sie gibt am 23.7. eine geänderte Umsatzsteuer-Voranmeldung ab und entrichtet die restliche Umsatzsteuer von 380 €.*

*Es handelt sich um zwei Bescheide i.S.v. § 168 S. 1 AO. Der Erstbescheid erging am 10.7., nachdem ihn das Finanzamt unbeanstandet entgegennahm. Er stand unter Vorbehalt der Nachprüfung. Durch die Voranmeldung vom 23.7. wurde der Erstbescheid gemäß § 164 Abs. 2 S. 1 AO geändert. Da das Finanzamt auch diese Anmeldung unbeanstandet entgegennahm, liegt ein Steueränderungsbescheid vor, der den Erstbescheid ersetzt<sup>50</sup>.*

Führt die Steueranmeldung **zu einer Herabsetzung** der bisher zu entrichtenden Umsatzsteuer oder **zu einer Steuervergütung**, so liegt eine Steuerfestsetzung nur vor, wenn das Finanzamt seine Zustimmung erteilt (§ 168 S. 2 AO). Die Zustimmung erfolgt in der Regel im Rahmen einer Abrechnung durch das Finanzamt. Die Abrechnung ist kein Steuerverwaltungsakt. Aus ihr ergibt sich jedoch die Zustimmung des Finanzamts. Da diese nach § 168 S. 3 AO keiner Form bedarf, kann sie auch konkludent (d.h. durch schlüssiges Handeln) erteilt werden, z.B. indem das Finanzamt die Gutschrift auf das Konto des Steuerpflichtigen veranlasst.



<sup>50</sup> BayLfSt, Vfg. v. 21.1.2015, S 0339.1.1-1/2 St42, MwStR 2015, S. 112.

## KNOLL-VIDEO: Wirkung einer Steueranmeldung

[https://youtu.be/\\_YxKhJrSmJw](https://youtu.be/_YxKhJrSmJw)



Wie sich aus § 355 Abs. 1 S. 2 AO ergibt, kann der Steuerpflichtige gegen seine eigene Steueranmeldung Einspruch einlegen.

### **BEISPIEL:**

*Rainer Wittmann (W) ist selbständiger Vermögensberater. Als umsatzsteuerlicher Unternehmer gibt er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für den August am 22.9.<sup>51</sup> ab. Die Zahllast beträgt 1.000 €. Nach Rücksprache mit einem Umsatzsteuerfachmann ist W der Ansicht, dass seine Umsätze umsatzsteuerfrei seien. Was kann W bezüglich der Voranmeldung August unternehmen?*

*W hat die Möglichkeit, einen Änderungsantrag zu stellen. Nach § 164 Abs. 2 S. 2 AO kann der Steuerpflichtige jederzeit die Änderung der Steuerfestsetzung beantragen. Die Umsatzsteuer-Voranmeldung ist eine Steueranmeldung und steht nach § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.*

*W kann auch einen Änderungsantrag gem. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO stellen (Antrag auf schlichte Änderung). Der Antrag ist innerhalb der Rechtsbehelfsfrist des § 355 Abs. 1 S. 2 AO, also innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung zu stellen.*

*W kann zudem **Einspruch** nach § 347 AO einlegen. Die Umsatzsteuer-Voranmeldung ist eine Steueranmeldung und steht nach § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Der Einspruch ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung einzulegen (§ 355 Abs. 1 S. 2 AO).*

## 4. Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge

Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen sind Steueranmeldungen und damit Steuererklärungen (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO). Werden diese nicht fristgemäß abgegeben, droht die Festsetzung eines **Verspätungszuschlags**.

## KNOLL-VIDEO: Verspätungszuschlag vs. Säumniszuschläge

<https://youtu.be/raYQKbjRu0E>



**Säumniszuschläge** fallen an, wenn die Umsatzsteuer nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet wird (§ 240 Abs. 1 S. 1 AO). Dabei ist § 240 Abs. 1 S. 3 AO zu beachten. Demzufolge tritt die Säumnis nicht ein, bevor die Steuer festgesetzt oder angemeldet worden ist.

### **BEISPIEL:**

*Rainer Wittmann (W) ist selbständiger Vermögensberater. Als umsatzsteuerlicher Unternehmer gibt er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für den August am 22.9. ab. Die Zahllast beträgt 1.000 €. W überweist den Betrag von 1.000 € am 22.9.; der Betrag wird am 23.9. dem Konto der Finanzkasse gutgeschrieben. Mit Bescheid vom 6.10. setzt das zuständige Finanzamt einen Verspätungszuschlag von 50 € fest.*

**Verspätungszuschlag:** Das Finanzamt konnte dem **Grunde** nach gem. § 152 Abs. 8 AO einen Verspätungszuschlag festsetzen, wenn W seine Umsatzsteuer-Voranmeldung August nicht fristgemäß abgegeben hat. W ist nach § 149 Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 1 UStG verpflichtet,

<sup>51</sup> Zum Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag s. unten Gliederungspunkt 4.

Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben. Die Umsatzsteuer-Voranmeldung ist eine Steueranmeldung und damit eine **Steuererklärung** (vgl. § 150 Abs. 1 S. 3 AO). Sie ist nach § 18 Abs. 1 S. 1 UStG bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums abzugeben; das ist der 10.9. Wer seine Voranmeldung August aber erst am 22.9. und damit **nicht fristgemäß** abgibt. Auch hinsichtlich der **Höhe** des Verspätungszuschlags sind keine Bedenken ersichtlich. Mit 50 € übersteigt der Verspätungszuschlag nicht die Grenzen des § 152 Abs. 8 S. 2, Abs. 10 AO.

**Säumniszuschläge** fallen hingegen keine an: Zwar ist die Umsatzsteuer-Vorauszahlung August gem. § 18 Abs. 1 S. 4 UStG am 10.9. fällig, so dass grundsätzlich ein Säumniszuschlag nach § 240 Abs. 1 S. 1 AO anfällt. Jedoch tritt nach § 240 Abs. 1 S. 3 AO eine Säumnis nicht ein, bevor die Steuer angemeldet worden ist. Die Umsatzsteuer-Voranmeldung August wurde am 22.9. abgegeben, so dass bis zum diesem Tag eine Säumnis nicht eintritt. Die Gutschrift am 23.9. auf dem Konto der Finanzkasse führt zwar zu einer Säumnis von einem Tag. Nach § 240 Abs. 3 S. 1 AO wird der Säumniszuschlag bei einer Säumnis bis zu drei Tagen jedoch nicht erhoben.

## VI. UMSATZSTEUER IM EU-BINNENMARKT

### 1. Der Europäische Binnenmarkt

Der Europäische Binnenmarkt ist der gemeinsame Binnenmarkt der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der seit dem 1.1.1993 existiert. Nach Art. 26 Abs. 2 AEUV umfasst der Binnenmarkt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Warenverkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen gewährleistet ist. Grenzkontrollen kommen damit für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht mehr in Betracht. Zölle und Einfuhrumsatzsteuer werden nur noch auf Warenbewegungen aus dem Drittlandsgebiet erhoben.



#### VIDEO 300: Der Europäische Binnenmarkt

<https://vimeo.com/676174992>



## 2. System der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt

Mit Wegfall der Grenzen innerhalb Europas zum 1.1.1993 musste sich der Gesetzgeber für innereuropäische Umsätze ein neues Konzept erarbeiten. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass die Umsatzsteuersätze in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten stark variieren. Hier die wichtigsten Eckpunkte<sup>52</sup>:

### 2.1 Lieferungen

Für den exportierenden Unternehmer ist die Lieferung vom EU-Exportstaat in einen anderen EU-Importstaat als **sog. innergemeinschaftliche Lieferung** umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a UStG), aber nur, wenn er an einen umsatzsteuerlichen Unternehmer liefert. Dieser erwerbende Unternehmer im EU-Importstaat schleust die nun nicht mit Umsatzsteuer belastete Ware mit der Besteuerung seines **sog. innergemeinschaftlichen Erwerbs** (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a UStG) auf das inländische Umsatzsteuerniveau hinauf. Mit diesem gesetzgeberischen Konzept wird dem Bestimmungslandprinzip Rechnung getragen.

**Innergemeinschaftliche Lieferungen an Privatpersonen** werden grundsätzlich nach dem Ursprungslandprinzip vom Lieferer mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes versteuert. In den Fällen des sog. Fernverkaufs (§ 3c UStG idF. ab 1.7.2021) verlagert sich der Ort in das Bestimmungsland.

Beim **Erwerb neuer Fahrzeuge** wird durch Sonderregelungen sichergestellt, dass die Besteuerung stets im Bestimmungsland erfolgt. Sonderregelungen gibt es auch für **verbrauchsteuerpflichtige Waren**.

### 2.2 Dienstleistungen

Für innergemeinschaftliche Dienstleistungen an Unternehmer (und gleichgestellte juristische Personen mit USt-IdNr.) – sog. **B2B-Umsätze** – wird der Ort der Dienstleistung in den anderen Mitgliedstaat verlagert (§ 3a Abs. 2 UStG). Dort schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (Art. 196 MwStSystRL); im umgekehrten Fall geht die Steuerschuld nach § 13b Abs. 1, Abs. 5 S. 1 UStG auf den inländischen Leistungsempfänger über.

Innergemeinschaftliche sonstige Leistungen an Privatpersonen – sog. **B2C-Umsätze** – werden grundsätzlich nach dem Ursprungslandprinzip am Sitzort des leistenden Unternehmers besteuert (§ 3a Abs. 1 UStG), es sei denn, es greift eine Sonderregelung zur Bestimmung des Leistungsorts.

### 2.3 Das innergemeinschaftliche Kontrollsystem

Der Wegfall der Grenzkontrollen im innergemeinschaftlichen Handel seit 1.1.1993 und das grundsätzliche Festhalten am **Bestimmungslandprinzip** für Lieferungen innerhalb der EU machen es erforderlich, die korrekte Besteuerung im innergemeinschaftlichen Handel auf eine andere Weise als durch Grenzkontrollen zu überwachen, um eine Besteuerung sicherzustellen.

Damit die Mitgliedstaaten die für die Durchführung der Kontrollen erforderlichen Daten erhalten, wird EU-weit jedem Unternehmer eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)** erteilt, die sich (zumindest in Deutschland) von seiner nationalen Steuernummer unterscheidet. Außerdem werden diese Unternehmer verpflichtet, u.a. Meldungen über ihre innergemeinschaftlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen (**Zusammenfassende Meldung – ZM**) abzugeben<sup>53</sup>.

#### 2.3.1 Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

Die USt-IdNr. dient im Rahmen des Kontrollsystems der **Identifizierung** der am innergemeinschaftlichen Handel beteiligten Unternehmer. Zu diesem Zweck sind die EU-Mitgliedstaaten verpflichtet, alle Personen, denen sie eine USt-IdNr. erteilt haben, mit Namen und Anschrift in einer elektronischen Datenbank zu speichern. Die USt-IdNr. fungiert daher wie eine Art Personalausweis, da sie ihren Inhaber als umsatzsteuerlichen

---

<sup>52</sup> Lippross, Umsatzsteuer, 25. Auflage, 2022, S. 1520 f.

<sup>53</sup> Daneben muss der innergemeinschaftliche Warenverkehr auch in der Intrahandelsstatistik erfasst werden (sog. **Intrastat-Meldung**). Zweck ist die Erhebung des gegenseitigen tatsächlichen Warenverkehrs zwischen Deutschland und den anderen EU-Mitgliedstaaten (Versendungen und Eingänge).

Unternehmer oder als Person, die die Umsatzsteuer schuldet, ausweist. Die USt-IdNr. ist für **innergemeinschaftliche Transaktionen** unabdingbar.

Nach § 27a UStG kann die USt-IdNr. beim **Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)** beantragt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass eine **gültige Steuernummer** vom jeweiligen zuständigen Finanzamt erteilt wurde. Jeder Unternehmer erhält nur eine USt-IdNr. Die Gültigkeit der USt-IdNr. eines Abnehmers (z.B. für Zwecke der innergemeinschaftlichen Lieferung), kann sich der Unternehmer vom BZSt bestätigen lassen (§ 18e UStG). Das BZSt stellt hierfür ein Online-Portal zur Verfügung.

#### **VIDEO 305: Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)**

<https://vimeo.com/676176443>



### **2.3.2 Die Zusammenfassende Meldung (ZM)**

§ 18a UStG verpflichtet die Unternehmer, ihre innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und ihre sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der im EU-Ausland ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, in einer **monatlich oder vierteljährlich beim BZSt elektronisch** einzureichenden Zusammenfassenden Meldung (ZM) zu erklären. Durch die ZM erheben die EU-Mitgliedstaaten von den in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Unternehmern diejenigen Daten, die zur Kontrolle der Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat erforderlich sind. Die korrekte Angabe der USt-IdNr. des Abnehmers einer innergemeinschaftlichen Lieferung in einer ZM ist zudem Voraussetzung zur Geltendmachung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG.

KMLZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Unterer Anger 3 | 80331 München

Telefon +49 89 217501220  
E-Mail: [office@kmlz.de](mailto:office@kmlz.de)  
[www.kmlz.de](http://www.kmlz.de)

