

EINFÜHRUNG IN DAS

UM
SATZ
STEUER
RECHT

4. Auflage

Professor Dr. Oliver Zugmaier

 KMLZ

4. Auflage
Stand: Ende September 2023

Diese Einführung in das Umsatzsteuerrecht steht zum **kostenlosen Download auf der Website 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
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 Einzelfall 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 letztem Jahr ist es mit mehr als 50 Kurzvideos angereichert. Dieses Jahr sind noch drei Kapitel zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Grundstücken und Gebäuden dazugekommen. Diese drei Vertiefungskapitel bilden dann auch die Basis für die beiden Klausuren aus dem Umsatzsteuerrecht (dazu sogleich).

Zu Beginn eines jeden Sommersemesters wird diese Einführung in das Umsatzsteuerrecht aktualisiert werden. Es lohnt sich also, jeweils Anfang April eines jeden Jahres auf unserer Kanzleiwebsite www.kmlz.de die aktualisierte Fassung kostenlos herunterzuladen. Dort finden Sie nun auch zwei Klausuren aus dem Umsatzsteuerrecht (Angabe und Lösung) samt Videobesprechung.

Robin von Daak, der im Spätsommer 2023 ein Praktikum bei KMLZ absolviert hat, 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 entgegen.

Augsburg, München im September 2023

Oliver Zugmaier

Inhaltsverzeichnis

I. Erster Überblick über das Umsatzsteuersystem	3
1. Was wissen Sie über die Umsatzsteuer?.....	3
2. Ausgangspunkt: Die Steuerspirale.....	3
3. Die Umsatzsteuer als Steuer auf die Einkommensverwendung	4
4. Die Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer	6
II. Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa	14
1. Harmonisierungsgebot.....	14
2. Mittel der Harmonisierung	14
3. Gegenwärtiger Stand der Harmonisierung.....	16
III. Das (nationale) Umsatzsteuergesetz im Überblick.....	17
1. Das Steuerobjekt der Umsatzsteuer	18
2. Der umsatzsteuerliche Unternehmer	34
3. Bemessungsgrundlage	37
4. Steuersatz	39
5. Steuerschuldner	39
6. Steuerentstehung.....	40
7. Prüfungsschema: Ausgangsumsatz.....	42
8. Der Vorsteuerabzug	42
9. Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	45
IV. Besteuerungsarten, Besondere Besteuerungsformen und Sonderregelungen.....	47
1. Überblick	47
2. Besteuerung der Kleinunternehmer nach § 19 UStG.....	48
V. Umsatzsteuer und Verfahrensrecht	55
1. Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung	55
2. Entstehung und Fälligkeit der Umsatzsteuer	56
3. Steueranmeldungen.....	57
4. Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge.....	59
VI. Umsatzsteuer im EU-Binnenmarkt.....	60
1. Der Europäische Binnenmarkt	60
2. System der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt.....	60
VII. Vertiefung: Die Grundstücksvermietung und ähnliche Umsätze.....	62
1. Allgemeines.....	62
2. Weitere Ausnahmen von der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG	63
3. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksvermietungen	64
VIII. Vertiefung: Steuerbefreiung der Veräußerung von Grundstücken.....	69
1. Steuerbefreiung der Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen	69
2. Steuerbefreiung der Grundstücksentnahme	71
3. Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1, Abs. 3 UStG.....	71
4. Folgen einer steuerpflichtigen Grundstückslieferung	72
5. Grundstücksveräußerung als Geschäftsveräußerung	73
IX. Vertiefung: Vorsteuerabzugsausschluss nach § 15 Abs. 1b UStG.....	75

I. ERSTER ÜBERBLICK ÜBER DAS UMSATZSTEUERSYSTEM

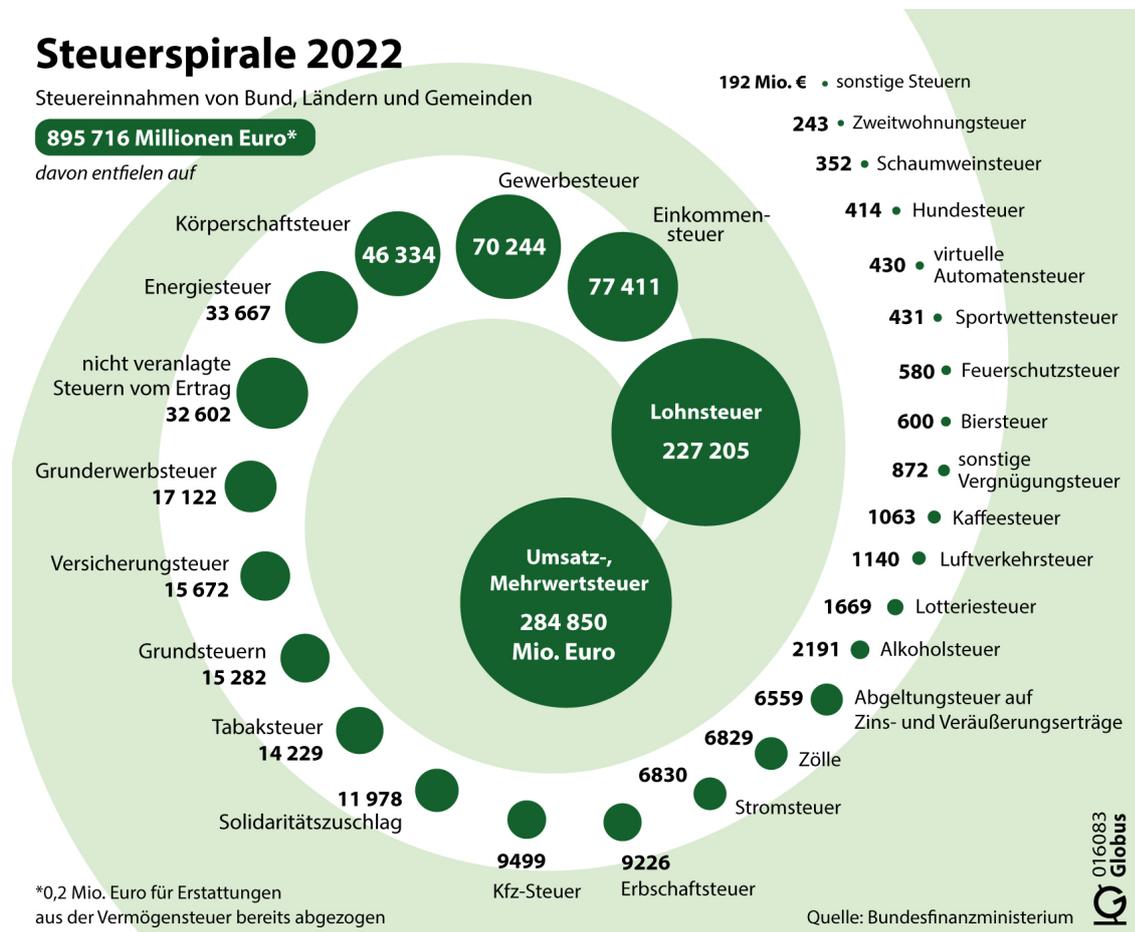
1. Was wissen Sie über die Umsatzsteuer?

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 Steuerspirale zeigt, wie sich Bund, Länder und Gemeinden über die Steuern finanzieren.



Die Umsatzsteuer liegt mit einem jährlichen Aufkommen von ca. 284 Mrd. € seit einigen Jahren weit vor der Lohnsteuer. Das entspricht einem Anteil am gesamten Steueraufkommen von mehr als 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.

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 Kirchensteuer¹)
- Gewerbesteuer
- Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer)

Aber auch der **Vermögensbestand** indiziert Leistungsfähigkeit. Die Vermögensteuer² wird heute jedoch nicht mehr erhoben³, so dass insoweit lediglich die Grundsteuer verbleibt.



Indikatoren der Leistungsfähigkeit



¹ 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.

² Die Vermögensteuer ist eine Steuer auf das Gesamtvermögen eines Steuerpflichtigen. Zur Bemessungsgrundlage gehörten Immobilien, Sparguthaben, Wertpapiere und Lebensversicherungen, außerdem Sachvermögen (z.B. Kraftfahrzeuge, Kunstgegenstände).

³ 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.

VIDEO 005: Indikatoren der Leistungsfähigkeit

<https://vimeo.com/396873238>



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 Verkehrsteuern: 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**⁴.

Der Staat besteuert an unterschiedlichen Stellen und damit auch mehrmals.

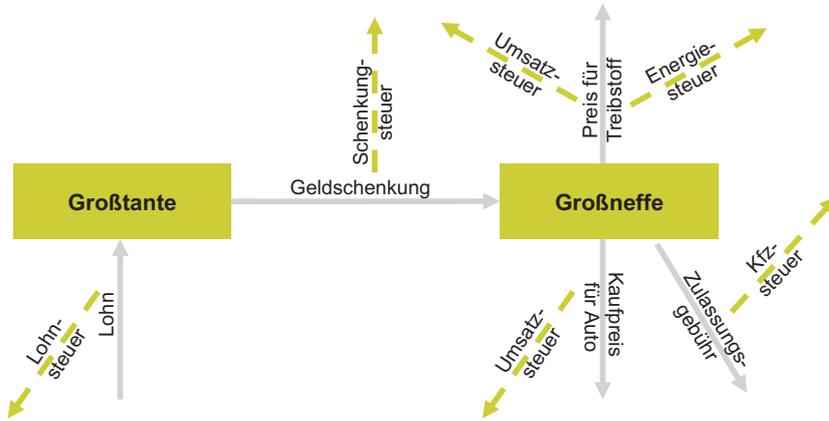
BEISPIEL:

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.

⁴ 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.

Mehrfachbesteuerung



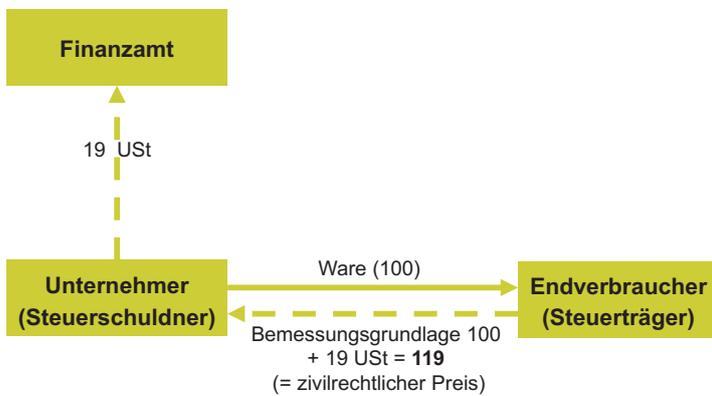
VIDEO 010: Mehrfachbesteuerung

<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 sein⁵.

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.

Beide Steuern stehen nebeneinander: Verlässt ein Tankkaster 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

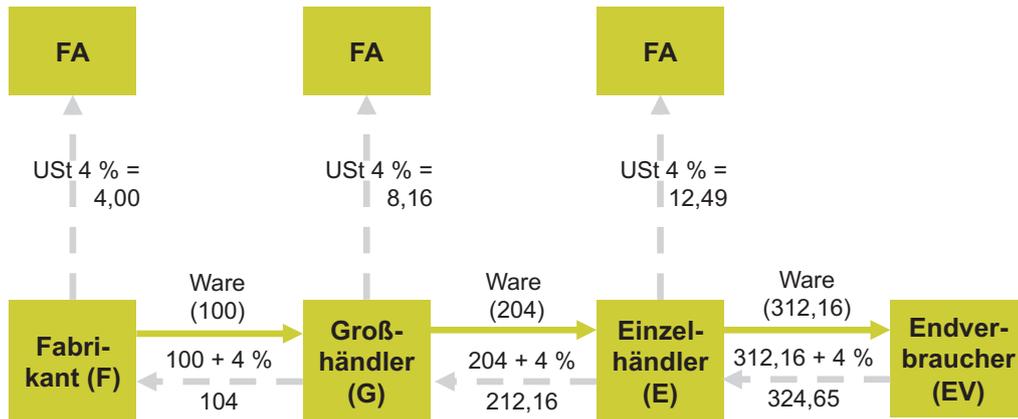
Bis 1967 gab es ein Brutto-Allphasensystem. Allphasensteuer bedeutet, dass jeder Umsatzakt auf jeder Wirtschaftsstufe steuerlich belastet wird. Bis 1967 wurde die Umsatzsteuer auf das volle Entgelt einschließlich der im Preis überwälzten Umsatzsteuer selbst erhoben. Der Steuersatz auf dieses Bruttoentgelt (= 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.

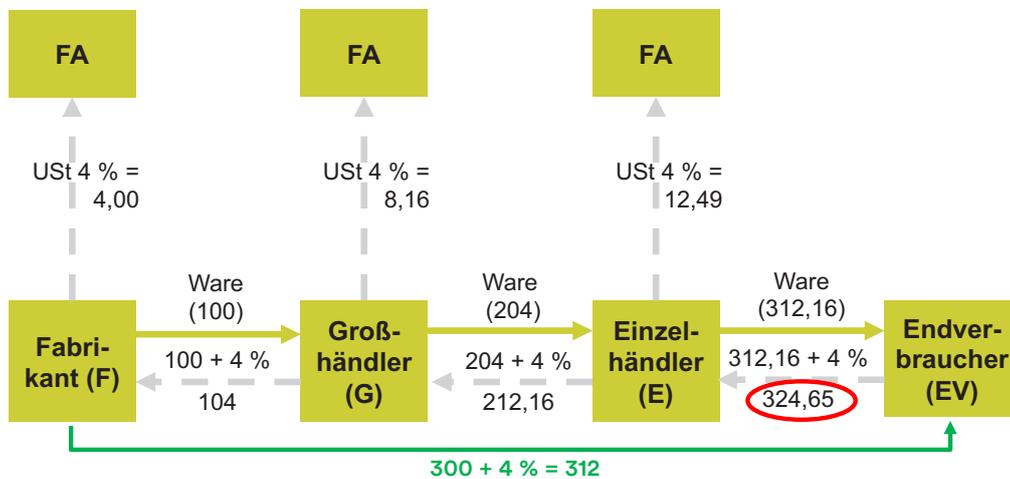
⁵ BVerfG, Beschluss v. 13.6.1997, 1 BvR 201/97: Keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG durch Nichtanerkennung eines Existenzminimums bei der Erhebung von Umsatzsteuer.

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>



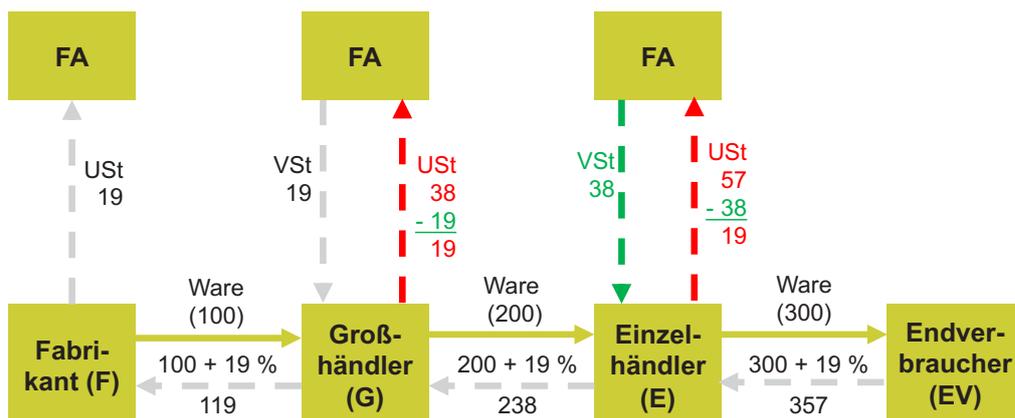
Das heutige Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug vermeidet diese Nachteile. Die heutige Umsatzsteuer ist eine Allphasensteuer, aber als Bemessungsgrundlage eines jeden Umsatzes ist das Entgelt **ohne** Umsatzsteuer heranzuziehen (Nettosystem). Umsatzsteuerliches und zivilrechtliches Entgelt differieren 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 %⁶ (= 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.

„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 € x 19 % = 19 €).

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 € + 19 % = 357 €).

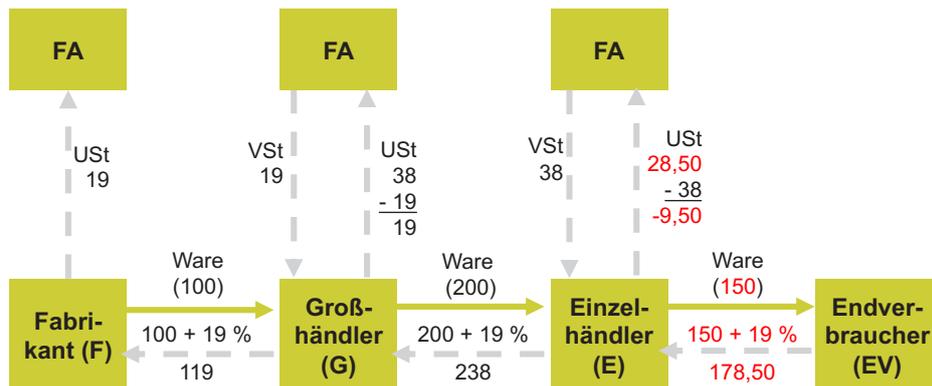
ÜBUNG:

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.

⁶ 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.

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 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 €.



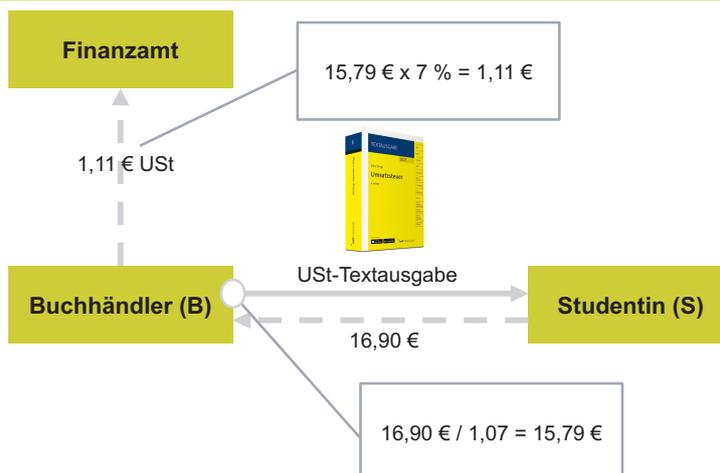
Nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG ist das umsatzsteuerliche Entgelt „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger (...) erhält oder erhalten soll (...), jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer“. Da Bücher nach § 12 Abs. 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

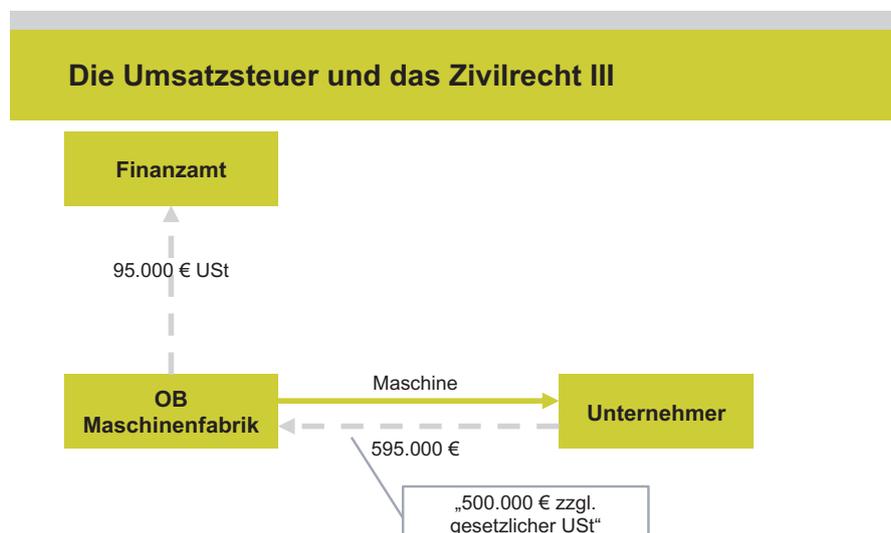
<https://vimeo.com/401299302>



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, verneint⁷.

BEISPIEL:

Die OB Maschinenfabrik KG verkauft eine 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 KG dem Finanzamt schuldet, beläuft sich auf 95.000 €.



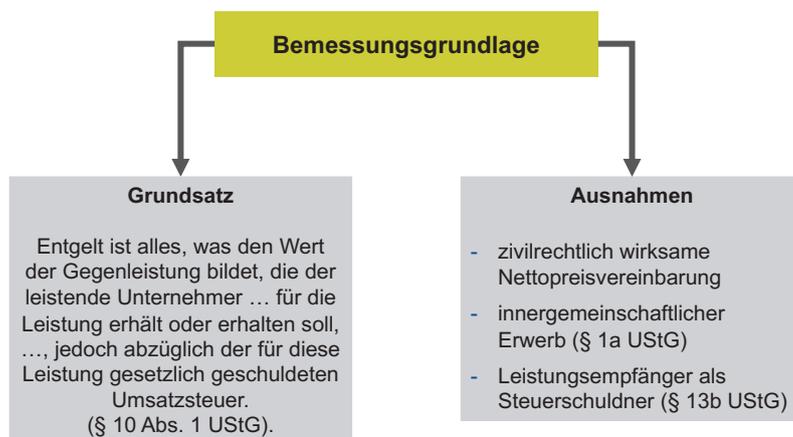
⁷ Wittmann/Zugmaier, Umsatzsteuererhöhung zum 01.01.2007 – Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche des leistenden Unternehmers, NJW 2006, S. 2150 ff. Vgl. auch BGH, Urteil v. 20.2.2019, VIII ZR 7/18, BFH/NV 2019, S. 671 = NJW 2019, S. 2298, dazu Rust, Zivilrechtliche Rückforderung von Umsatzsteuer trotz Bruttopreisvereinbarung, KMLZ-Newsletter 12/2019, https://www.kmlz.de/de/Umsatzsteuer/Newsletter_12_2019 (zuletzt abgerufen am 21.9.2023). Vgl. dazu auch Zugmaier/Siegel, (Keine) Grunderwerbsteuer beim Erwerb von Waldflächen, UVR 2023, S. 61 ff., 64.

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**⁸ 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)**⁹ sowie die **Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStVO)**¹⁰ geprägt¹¹. Während sich die MwStSystRL an die Mitgliedstaaten richtet und von diesen – unter freier Wahl der Form und der

⁸ 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.*

⁹ Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006 mit späteren Änderungen

¹⁰ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 v. 15.3.2011 mit späteren Änderungen

¹¹ Andere Staatengemeinschaften kennen ebenfalls Rahmengesetzgebungen im Bereich der Mehrwertsteuer. So haben etwa die arabischen Golfstaaten ein Gemeinsames Mehrwertsteuerabkommen geschlossen, das von den jeweiligen Mitgliedstaaten umzusetzen ist, vgl. hierzu *Zimmermann/Zugmaier, Die Umsatzsteuer in den arabischen Golfstaaten, IStR 2023, S. 56 ff.*

Mittel – in nationales Recht umzusetzen ist (Art. 288 Abs. 3 AEUV), gilt die MwStVO unmittelbar in jedem Mitgliedstaat (Art. 288 Abs. 2 AEUV).



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 gewährt¹².

Zunächst müssen Finanzgerichte und Finanzverwaltung die Normen des nationalen Umsatzsteuerrechts – soweit als möglich – richtlinienkonform auslegen. Diese **Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung**¹³ 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

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

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

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 welchen Voraussetzungen eine privatrechtliche Einrichtung, die im Auftrag eines 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 berufen¹⁴.

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 beizubehalten¹⁵ 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 getreten¹⁶. 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.

So ist die zum 1.10.2022 eingeführte Steuersatzermäßigung auf 7 % für Gaslieferungen bis zum 31.3.2024 befristet (§ 28 Abs. 5 UStG)¹⁷.

- 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.

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

¹⁵ 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.

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

¹⁷ Vgl. hierzu *Zugmaier*, 7 % Umsatzsteuer für Gas und Fernwärme, KMLZ-Newsletter 38/2022, https://www.kmlz.de/de/Umsatzsteuer/Newsletter_38_2022 (zuletzt abgerufen am 19.9.2023)

- Neu ins Verzeichnis aufgenommen wurden folgende Gegenstände und Dienstleistungen:
 - digitale Dienstleistungen wie Internetzugang und Live-Streaming von Kultur- und Sportveranstaltungen;
 - 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 MwStSyst-RL anzuwenden.
- Außerdem können sie einen ermäßigten Satz von unter 5 % und eine Befreiung mit Vorsteuerabzug („Nullsteuersatz“) auf maximal sieben Kategorien des Verzeichnisses anwenden, die als zur Deckung der Grundbedürfnisse notwendig eingestuft werden, wie Nahrungsmittel, Arzneimittel und pharmazeutische Erzeugnisse, oder die Lieferung und Installation von Solarpaneelen unter bestimmten Voraussetzungen

Von dieser Möglichkeit hat der deutsche Gesetzgeber zügig Gebrauch gemacht, und zwar ab dem 1.1.2023 mit § 12 Abs. 3 UStG n.F. Danach greift vor allem bei der Lieferung /Installation von kleineren, privaten Photovoltaikanlagen ein Nullsteuersatz. Nullsteuersatz bedeutet, dass der Lieferant / Installateur keine Umsatzsteuer schuldet (Steuersatz 0 %), aber gleichwohl für seine Eingangsleistungen Vorsteuern abziehen kann¹⁸. Insofern wirkt der Nullsteuersatz ähnlich wie eine echte Steuerbefreiung¹⁹.

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/

UMSATZSTEUERLICHE TERMINOLOGIE

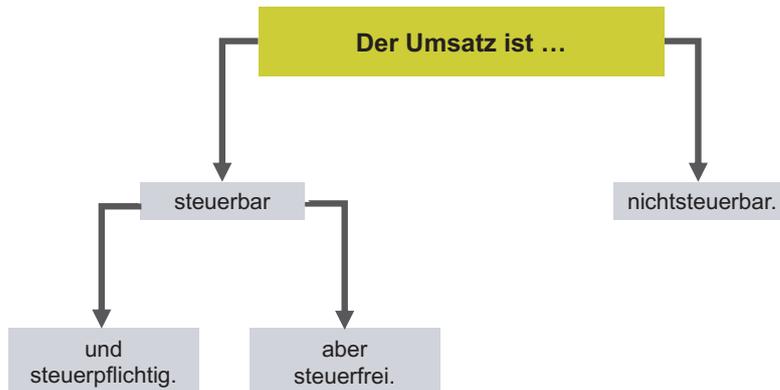
Ein steuerbarer Umsatz liegt vor, wenn die Merkmale eines Umsatzsteuertatbestands erfüllt sind. Der Umsatz ist damit steuerbar. Ist ein Umsatz hingegen nicht steuerbar (nichtsteuerbar), so ist der sachliche Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gar nicht eröffnet. Oder mit anderen Worten: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

¹⁸ Vgl. ausführlich hierzu *Zugmaier/Mateev*, JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen – aber auch null Fragen?, DStR 2022, S. 2337 ff.

¹⁹ Zu diesem Begriff zu unten Tz. III.1.2.4.

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.

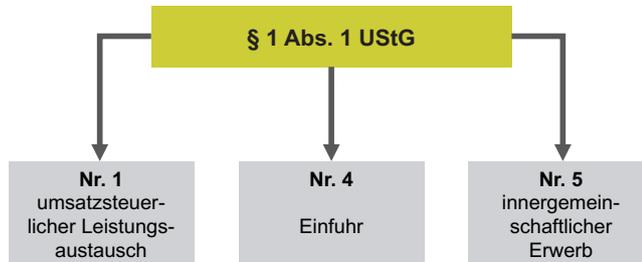
1.1 Der steuerbare Umsatz

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>

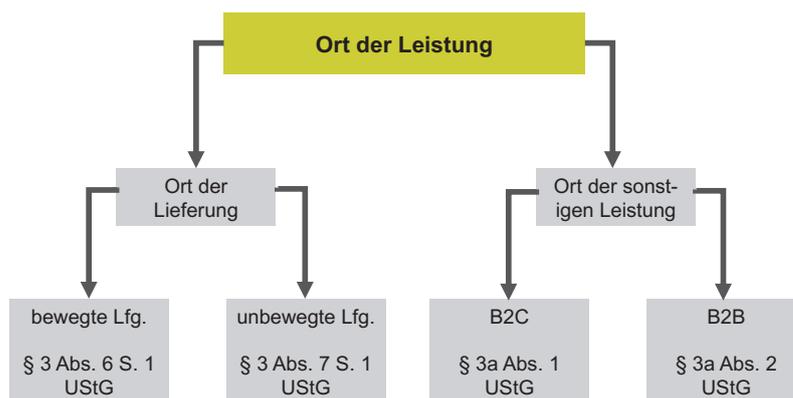


Ein Unternehmer handelt im Rahmen seines Unternehmens: Wenn ein Nichtunternehmer Leistungen erbringt, unterfallen diese nicht der Umsatzsteuer, z. B. eine Studentin verkauft nach erfolgreichem Abschluss ihres Studiums ihre Studienliteratur auf einem Bücherbasar. Verkauft ein umsatzsteuerlicher Unternehmer 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 sich der Gegenstand 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 umsatzsteuerbar²⁰. 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>



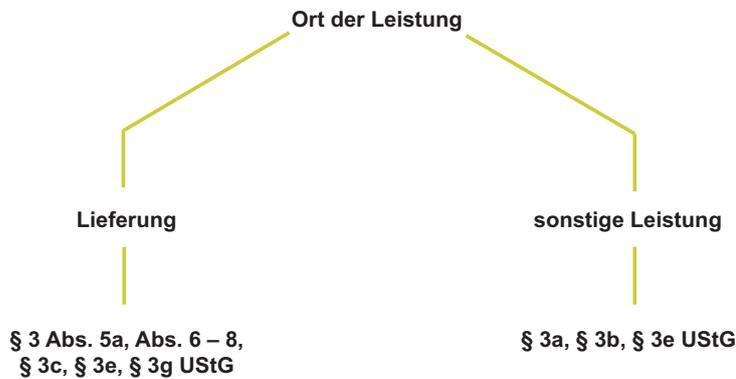
Der Inlandsbegriff des Umsatzsteuergesetzes (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG) stimmt nicht völlig mit dem staatsrechtlichen Gebiet der Bundesrepublik Deutschland überein.

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 Regelungen²¹:

²⁰ 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.

²¹ 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 wird²². 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>

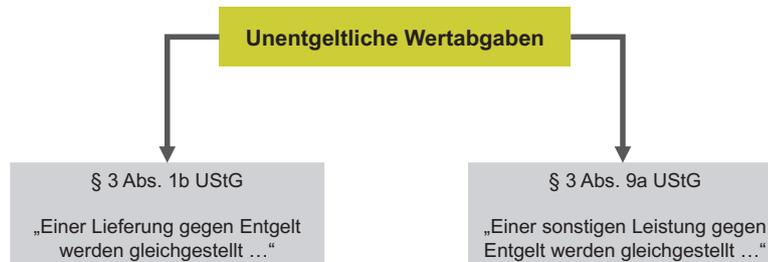


1.1.1.2 Unentgeltliche Wertabgaben

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.

²² 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 § 3 Abs. 1b 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.

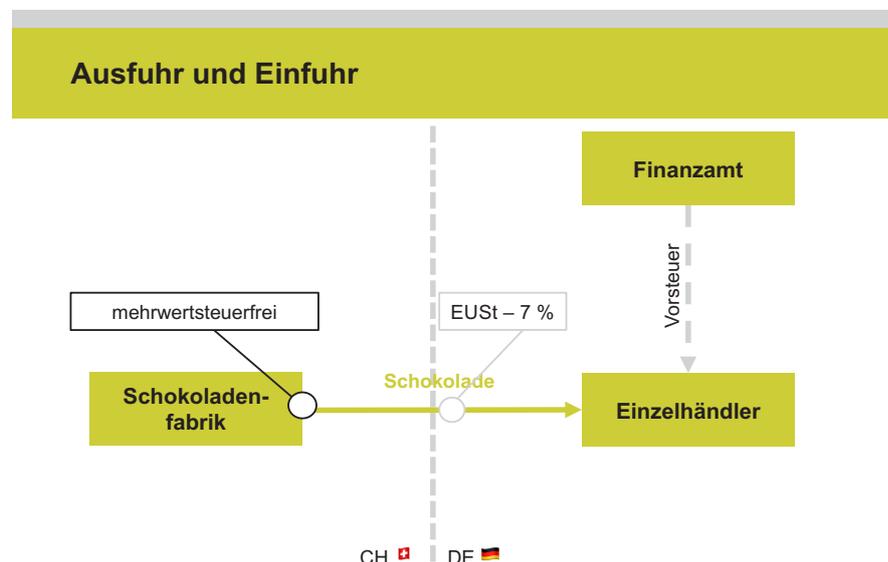
Man unterscheidet hier zwei grundlegende Prinzipien:

- Ursprungslandprinzip
- Bestimmungslandprinzip

Ursprungslandbesteuerung liegt vor, wenn allein der Importstaat auf die Besteuerung verzichtet; die Ware behält 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 Innergemeinschaftlicher 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 eines **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.

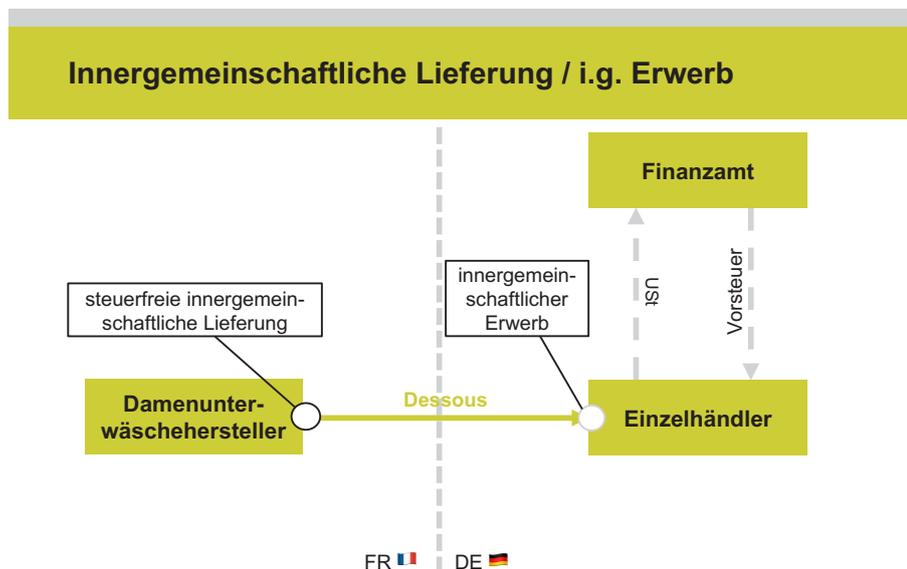
Damit funktioniert dieses Konzept ähnlich wie bei der Einfuhr (s. oben 1.1.2). Dies jedoch mit der Besonderheit, dass Steuergrenzen und Grenzkontrollen im innereuropäischen Handel weggefallen sind und die Einfuhrumsatzsteuer klassischer Prägung durch eine Steuer auf den Erwerb der Ware im Inland ersetzt 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 UStG²³

²³ Grundlegend hierzu *Kamps*, Kreditgewährung im europäischen Mehrwertsteuersystem, UR 2023, S. 638 ff.

VIDEO 100: Sinn und Zweck von Steuerbefreiungen

<https://vimeo.com/396146287>



1.2.2 Steuerbefreiungen mit Vorsteuerausschluss

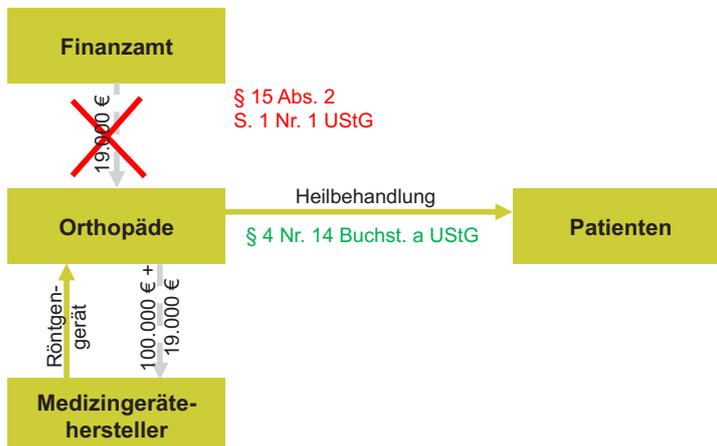
Bei allen anderen Steuerarten ist der Steuerpflichtige froh, wenn eine Steuerbefreiung greift. Dann hat er keine Steuer zu entrichten. In der Umsatzsteuer ticken mitunter die Uhren etwas anders. Grund ist der Vorsteuerabzug und die Regelung des § 15 Abs. 2 UStG. Wer als umsatzsteuerlicher Unternehmer ausgangsseitig umsatzsteuerfreie Leistungen erbringt, ist nach § 15 Abs. 2 UStG grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Unternehmer soll nicht doppelt begünstigt werden. Man spricht hier auch von **unechten** Steuerbefreiungen (im Gegensatz zu den echten Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzugsrecht, s. unten. Tz. 1.2.4).

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 geregelten 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 Vorsteuerausschluss – 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**.

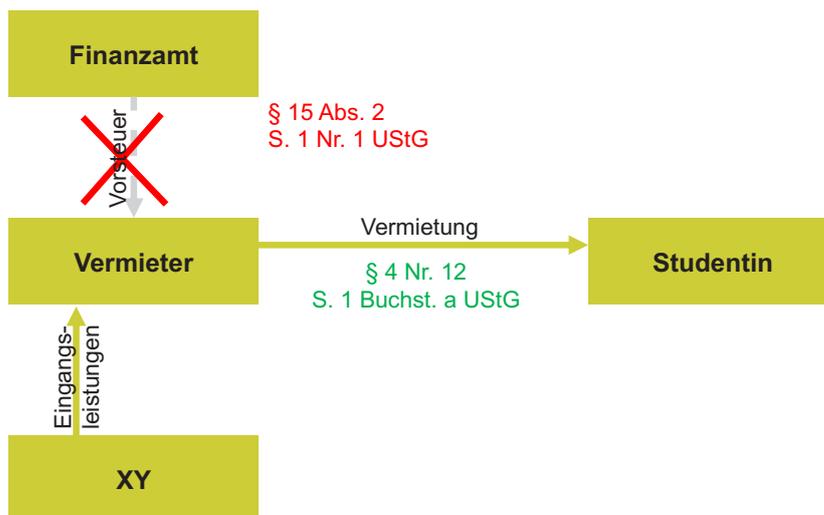
BEISPIEL:

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

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 € *./. 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 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 Unternehmerkette

<https://vimeo.com/406477556>



Diese **nachteilige Kumulationswirkung** innerhalb der Unternehmerkette zeigt, dass die Steuerbefreiung für den Privilegierten (in unserem Beispiel der Inhaber B einer anerkannten Blindenwerkstätte) zum Danergeschenk 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 Unternehmerkette bleibt. Diese sog. **Option** holt den Vorsteuerabzug zurück. Sie ist damit auch kein Steuergeschenk. Der Gesetzgeber stellt den Normalzustand innerhalb der Unternehmerkette wieder her: Unternehmer können die Umsatzsteuer, die ihnen in Rechnung gestellt wurde, als Vorsteuer abziehen.

1.2.4 Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerauschluss

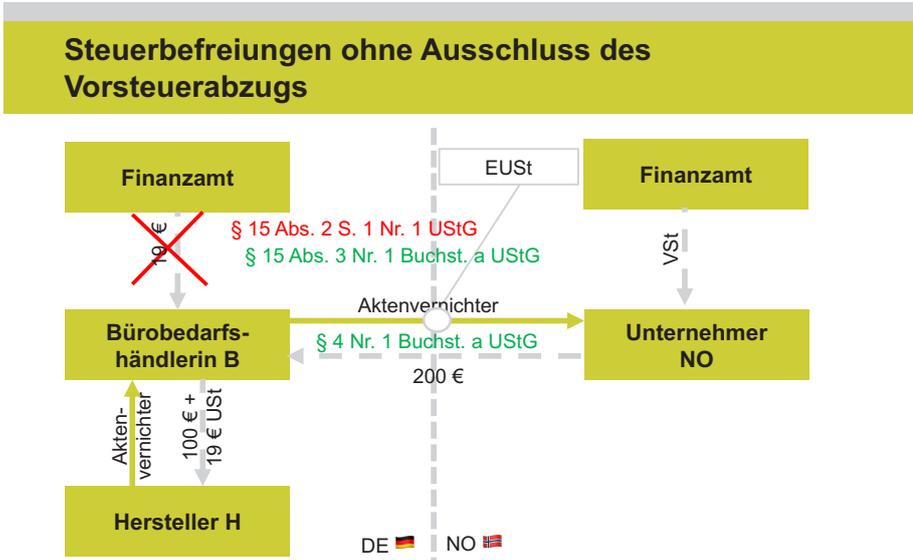
Das Umsatzsteuergesetz kennt jedoch auch Steuerbefreiungen **ohne Vorsteuerauschluss**. Man spricht hier auch von **echten** Steuerbefreiungen²⁵. Dies sind insbesondere die Steuerbefreiungen für die Ausfuhrlieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG) und für die innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. 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).

²⁵ Der ab 1.1.2023 geltende Nullsteuersatz für die Lieferung/Installation von Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG) wirkt ähnlich.



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

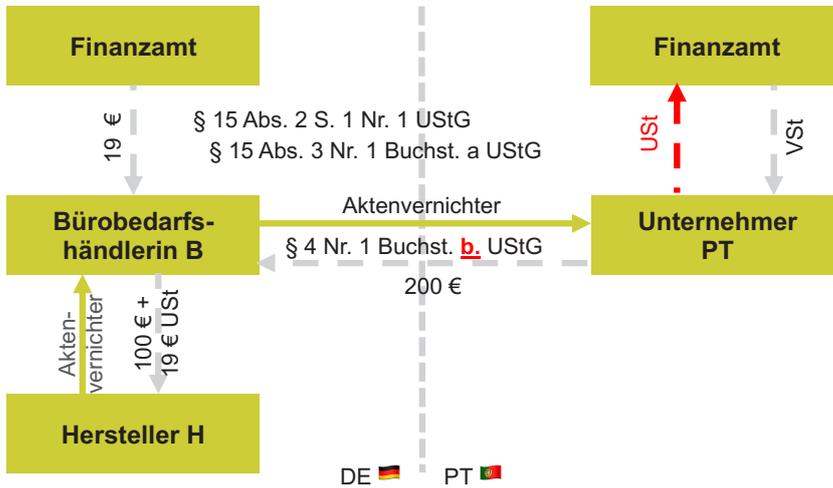
<https://vimeo.com/403964096>



ÜBUNG:

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

Steuerbefreiungen ohne Ausschluss des Vorsteuerabzugs II



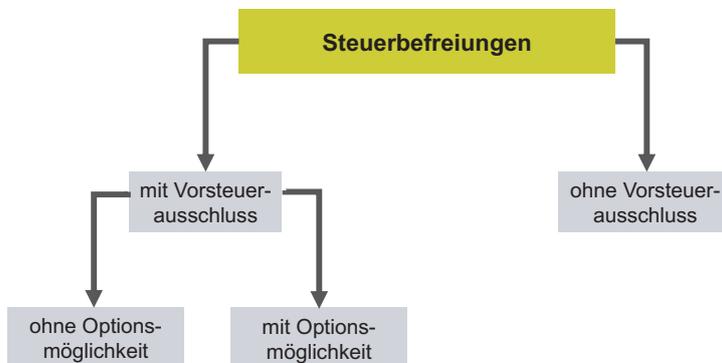
VIDEO 125: Steuerbefreiungen ohne Ausschluss des Vorsteuerabzugs II

<https://vimeo.com/403964624>



1.2.5 Zusammenfassendes Schaubild

Steuerbefreiungen



VIDEO 127: Zusammenfassung: Steuerbefreiungen

<https://vimeo.com/675501174>



2. Der umsatzsteuerliche Unternehmer

2.1 Kernbegriff des Umsatzsteuerrechts

Kernbegriff des Umsatzsteuerrechts ist der umsatzsteuerliche Unternehmer. Der Gegenbegriff ist der Endverbraucher. Nur umsatzsteuerliche Unternehmer können in der Regel²⁶ 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 wird²⁷, 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 €²⁸ / 50.000 €, wird er als Kleinunternehmer nach § 19 UStG von der Besteuerung ausgenommen und im Ergebnis wie ein Nicht-Unternehmer behandelt.

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, unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist²⁹. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt

²⁶ 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.

²⁷ 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.

²⁸ 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.

²⁹ Der letzte Halbsatz „unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist“ ist mit dem Jahressteuergesetz 2022 zum 1.1.2023 angefügt worden. Damit wird der Versuch unternommen, die Rechtsprechung des V. (Umsatzsteuer-)Senats des BFH (Urteil v. 22.11.2018, V R 65/17) zur Nichtunternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften auszuhebeln.

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
- Einnahmeerzielungsabsicht³⁰

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)

	Unternehmer § 2 UStG	Gewerbetreibende § 15 EStG
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>



2.2 Selbstständigkeit natürlicher Personen

Soweit natürliche Personen einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers verpflichtet sind, sind sie nicht selbständig tätig (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die Frage nach Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit beantwortet sich demnach grundsätzlich nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber. Ob Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit anzunehmen ist, bestimmt sich nach dem **Gesamtbild der Verhältnisse**. Die für und gegen die Unternehmereigenschaft sprechenden Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, sind gegeneinander abzuwägen³¹.

³⁰ Vgl. hierzu *Küffner/Zugmaier*, Liebhabeerei in der Umsatzsteuer?, DStR 2023, im Erscheinen.

³¹ Abschn. 2.2 Abs. 1 Satz 4-6 UStAE.

Im Urteil v. 30.5.1996, V R 2/95, BStBl. II 1996, S. 493, das die Selbständigkeit einer gastspielverpflichteten Opernsängerin feststellte, führt der BFH die folgenden Merkmale für die Unselbständigkeit / Selbständigkeit einer Tätigkeit an:

- persönliche Abhängigkeit,
- Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit,
- feste Arbeitszeiten,
- Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort,
- feste Bezüge,
- Urlaubsanspruch,
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen,
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall,
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern,
- Eingliederung in den Betrieb,
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs,
- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsgebundenheit die Regel ist.
- Selbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit,
- Unternehmerrisiko,
- Unternehmerinitiative,
- Bindung an den Betrieb nur für bestimmte Tage,
- geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern.

2.3 Selbständigkeit von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen

Nicht- und teilrechtsfähige Personenvereinigungen (z.B. GbR, OHG, KG, Erbengemeinschaft), die nach außen³² auftreten und Leistungen gegen Entgelt erbringen, sind selbständig tätig.

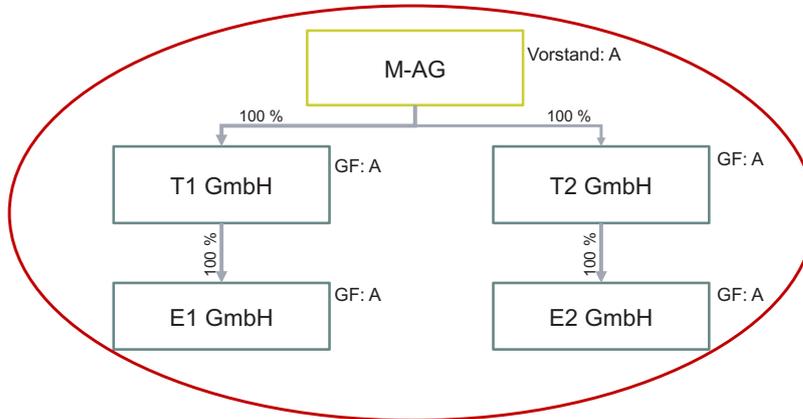
2.4 Umsatzsteuerliche Organschaft

Juristische Personen des Privatrechts (z.B. GmbH und AG) sind grundsätzlich selbständig tätig. Sind sie aber im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) als Organgesellschaften in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert, verlieren sie umsatzsteuerlich ihre Selbständigkeit. Umsatzsteuerlicher Unternehmer ist dann der Organträger, der die Umsätze der Organgesellschaften zu versteuern hat. Auch der Vorsteuerabzug für Leistungen an die Organgesellschaften steht dem Organträger zu. Organträger und Organgesellschaften bilden einen sog. **Organkreis**. Leistungen innerhalb des Organkreises (sog. Innenumsätze) sind nicht umsatzsteuerbar³³. In dem folgenden Schaubild ist die M-AG Organträgerin, die beiden Tochtergesellschaften T1 GmbH und T2 GmbH sowie die beiden Enkelgesellschaften E1 GmbH und E2 GmbH sind Organgesellschaften. Der Organkreis ist rot eingezeichnet. Erbringt z.B. die M-AG Leistungen gegen Entgelt an die T1 GmbH, sind diese als Innenumsätze nicht umsatzsteuerbar.

³² Bei Innengesellschaften (z.B. stille Gesellschaft iSd. §§ 230 ff. HGB) fehlt es schon an der Unternehmerfähigkeit.

³³ So jedenfalls das deutsche Verständnis, s. Abschn. 2.7 Abs. 1 UStAE. Vgl. hierzu aber die (erneute) Vorlage an den EuGH durch den BFH v. 26.1.2023, V R 20/22.

Umsatzsteuerliche Organschaft



Organträger kann eine natürliche Person, eine Personenvereinigung oder eine Kapitalgesellschaft sein. Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kommen nur „juristische Personen“ (insb. AG, GmbH etc.) als **Organgesellschaften** in Betracht. Nach Art. 11 MwStSystRL können demgegenüber Personen, die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eng miteinander verbunden sind, eine Organschaft begründen. Eine Eingrenzung auf juristische Personen findet hier nicht statt. Folglich lässt der BFH im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH eine Organschaft entgegen dem Wortlaut des deutschen Gesetzes auch mit Tochter-Personengesellschaften zu³⁴. Die Details sind jedoch umstritten.

Die Organgesellschaft muss

- **finanziell,**
- **wirtschaftlich** und
- **organisatorisch**

in das Unternehmen des Organträgers **eingegliedert** sein. Alle drei Voraussetzungen müssen gleichzeitig vorliegen, dürfen jedoch unterschiedlich stark ausgeprägt sein. Aus dem obigen Schaubild ist erkennbar, dass die M-AG an den beiden Tochtergesellschaften jeweils zu 100 % beteiligt ist. Diese wiederum sind jeweils zu 100 % an der jeweiligen Enkelgesellschaft beteiligt. Alle vier GmbHs sind somit finanziell in das Unternehmen der M-AG eingegliedert. Die organisatorische Eingliederung ergibt sich daraus, dass A sowohl Vorstand der AG als auch Geschäftsführer aller GmbHs ist (Personalunion der Geschäftsführung). Wenn sich nun alle Gesellschaften gegenseitig fördern und ergänzen, liegt auch die wirtschaftliche Eingliederung und damit eine umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor.

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.

³⁴ BFH, Urteil v. 2.12.2015, V R 25/13; BFH v. 19.1.2016, XI R 38/12; Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 5, Abs. 5a UStAE.

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>



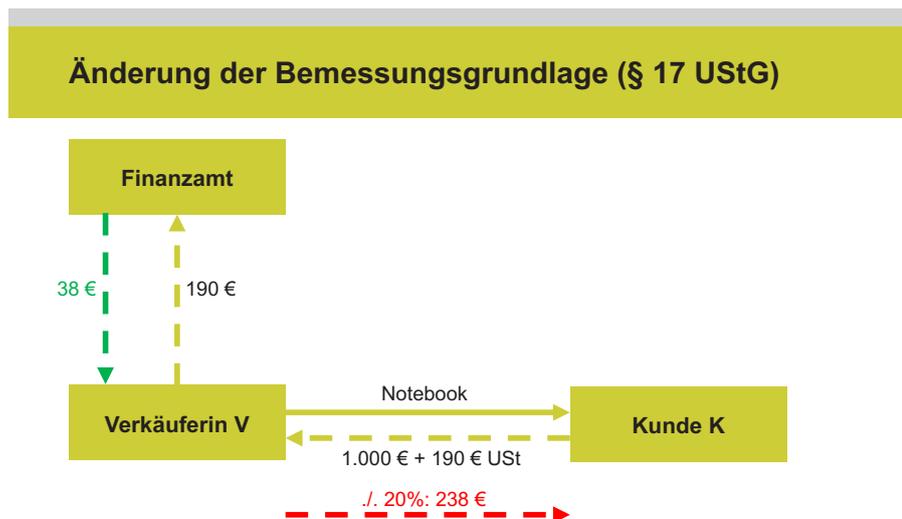
Im Falle der unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG) fehlt es am Entgelt, so dass § 10 Abs. 4 UStG an Ersatzwerten anknüpft.

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).



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)³⁵. Seit dem 1.1.2023 wird u.a. die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen mit 0 % besteuert (sog. Nullsteuersatz, § 12 Abs. 3 UStG)³⁶. Damit bewegt sich Deutschland innerhalb der Vorgaben der Art. 96 ff. MwStSystRL³⁷.

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).

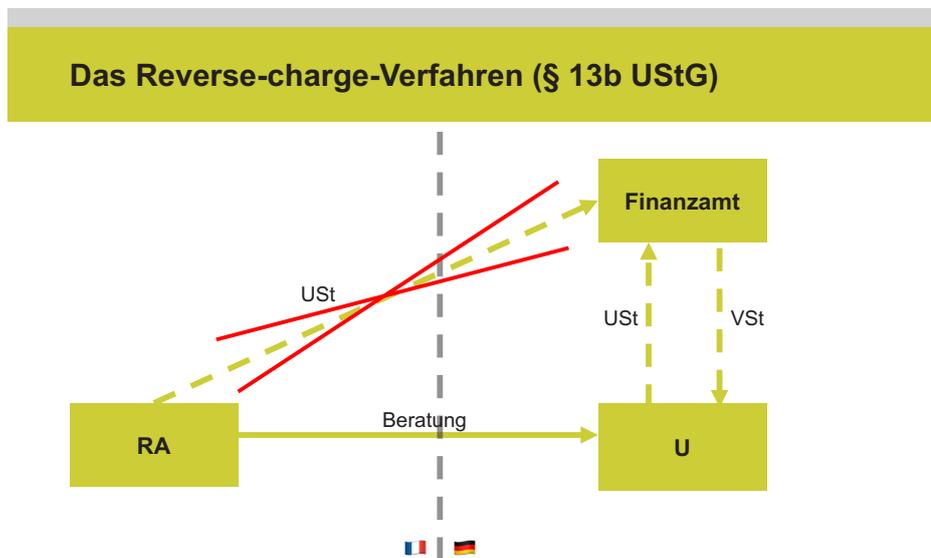
BEISPIEL:

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, 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.

³⁵ 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.

³⁶ Vgl. ausführlich hierzu *Zugmaier/Mateev*, JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen – aber auch null Fragen?, DStR 2022, S. 2337 ff. Der Begriff „Nullsteuersatz“ wird von Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL nicht verwendet, sondern hier wird von „Steuerbefreiung mit dem Recht auf Vorsteuerabzug“ gesprochen; die Wirkungsweise eines Nullsteuersatzes ist fast identisch mit der einer echten Steuerbefreiung mit dem Recht auf Vorsteuerabzug.

³⁷ Vgl. zum Stand der Harmonisierung oben Gliederungspunkt II.3.



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 möglich³⁸.

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 gestattet³⁹.

³⁸ 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.

³⁹ Der Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 29.8.2023 sieht vor, dass die Grenze für die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung nach § 20 S. 1 Nr. 1 UStG von 600.000 € auf 800.000 € angehoben wird.

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 (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 vorliegt⁴⁰.

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).

⁴⁰ 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

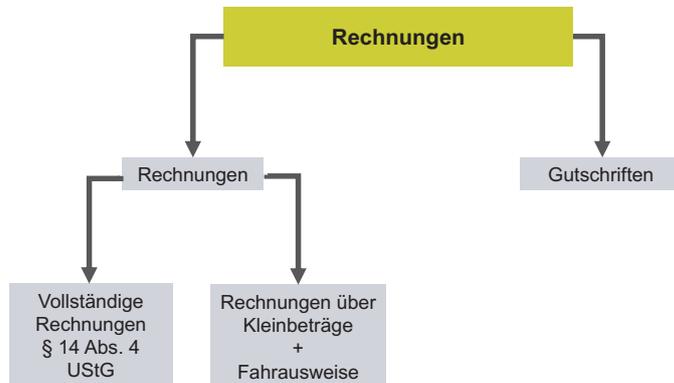
- von einem anderen Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist,
- die er als Unternehmer für sein Unternehmen bezogen hat,
- bei der er Adressat und Inhaber einer **ordnungsgemäßen Rechnung** ist.

Rechnungen können nach § 14 Abs. 2 S. 7 UStG nicht nur in Papierform, sondern auch als elektronische Rechnung (**eRechnung**) übermittelt werden. Nach heutiger Rechtslage ist die Ausstellung und der Empfang einer eRechnung nur mit Zustimmung des Empfängers möglich. Der nationale Gesetzgeber plant, ab dem Jahr 2026 eine verpflichtende (obligatorische) eRechnung für inländische Umsätze zwischen Unternehmern einzuführen⁴¹. Dem liegt eine Ermächtigung des Rates auf Grundlage von Art. 395 MwStSystRL zugrunde⁴².

⁴¹ Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 29.8.2023.

⁴² Abl. L 188 v. 27.7.2023, S. 42.

Rechnungen



VIDEO 173: Rechnungen

<https://vimeo.com/675587522>



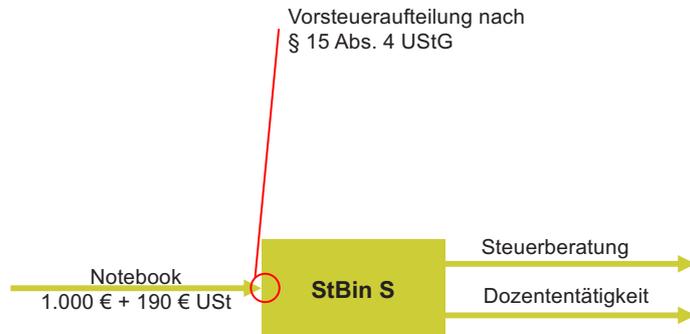
Verwendet der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer die Eingangsleistung jedoch zur Erbringung von steuerfreien Ausgangsleistungen, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG versagt. Dieses Abzugsverbot wird in bestimmten Fällen von der Rückausnahme des § 15 Abs. 3 UStG durchbrochen und 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:

Steuerberaterin S betätigt sich nicht nur als selbstständige Steuerberaterin, sondern ist auch als Dozentin in der Steuerberaterausbildung tätig. Ihre klassische Steuerberaterstätigkeit 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 1.1.01⁴³ 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



⁴³ 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 vorzunehmen⁴⁴. Von § 15a Abs. 7 UStG werden folgende Wechsel der Besteuerungsform erfasst:

- Regelbesteuerung → Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG,
- Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG → Regelbesteuerung,
- Regelbesteuerung → Durchschnittssatzbesteuerung nach §§ 23a oder 24 UStG⁴⁵,
- Durchschnittssatzbesteuerung nach §§ 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>



⁴⁴ S. unten Gliederungspunkt IV.2.5 mit Beispiel.

⁴⁵ Die Besteuerung nach **allgemeinen Durchschnittssätzen nach § 23 UStG** wurde zum 1.1.2023 gestrichen. Im Zuge dessen wurde auch § 15a Abs. 7 UStG angepasst.

IV. BESTEUERUNGSARTEN, BESONDERE BESTEUERUNGSFORMEN UND SONDERREGELUNGEN

1. Überblick



Besteuerungsarten, Besteuerungsformen, Sonderregelungen

Besteuerungsarten

- 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 UStG⁴⁶ wieder. Sie wird auch im umsatzsteuerlichen Schrifttum nicht einheitlich verwendet.

Die Besteuerung nach **allgemeinen Durchschnittssätzen nach § 23 UStG** wurde zum 1.1.2023 gestrichen. Auch die §§ 69 - 70 UStDV und die Anlagen hierzu sind entfallen.

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 (Hinweis: ab dem 1.1.2023 gilt ein Durchschnittssteuersatz von 9,0 %, vgl. § 24 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG⁴⁷):

⁴⁶ § 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.

⁴⁷ Nach dem Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 29.8.2023 soll der Durchschnittssteuersatz ab 1.1.2024 auf 8,4 % angepasst werden.

VIDEO 900: Durchschnittssätze nach § 24 UStG

<https://vimeo.com/400253497>



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

KNOLL-VIDEO: Differenzbesteuerung nach § 25a UStG

<https://youtu.be/fxqkxUUUx4>



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 €⁴⁸ 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 ausgeschlossen⁴⁹.

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.

⁴⁸ 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.

⁴⁹ 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.

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 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 lassen⁵⁰ und die Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt München⁵¹ 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)⁵²

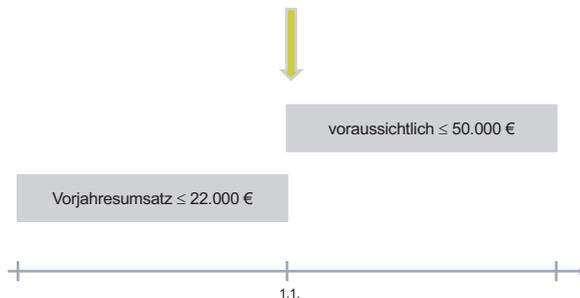
- im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat **und**
- im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

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 hatte⁵³.



Kleinunternehmerregelung § 19 UStG: Umsatzgrenzen



⁵⁰ 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>

⁵¹ § 1 Abs. 1 Nr. 19 UStZuStV

⁵² Abschn. 19.1 Abs. 2 S. 3 UStAE: „Bruttobeträge“

⁵³ Abschn. 19.1 Abs. 3 S. 5 UStAE

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 somit nur darauf an, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich die Grenze von 22.000 € nicht überschreitet⁵⁴. 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 UStG⁵⁵.

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 iSd. § 20 S. 1 UStG sowie für die Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 Abs. 1 S. 1 UStG).

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) ⁵⁶
=	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 ⁵⁷
./.	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

⁵⁴ Abschn. 19.1 Abs. 4 UStAE

⁵⁵ Abschn. 19.1 Abs. 6 UStAE

⁵⁶ Vgl. hierzu Abschn. 19.3 Abs. 2 S. 4, 5 UStAE

⁵⁷ Abschn. 19.1 Abs. 2 S. 2 UStAE

2.3 Rechtsfolge der Kleinunternehmerregelung

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

- auf die Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und
- die Erwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, sofern die Erwerbsbesteuerung nicht ohnehin nach § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b, Nr. 2 UStG ausgeschlossen ist.

Entrichten muss der Kleinunternehmer auch die nach

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

geschuldete Steuer (§ 19 Abs. 1 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 enthält⁵⁹.
- Angabe der USt-IdNr. in einer Rechnung (§ 14a Abs. 1, Abs. 3, Abs. 7 UStG).

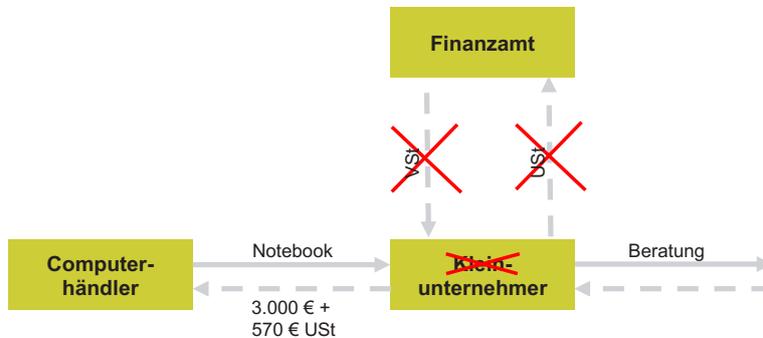
Kleinunternehmer sind zur Abgabe einer Steuererklärung nach § 18 Abs. 3 UStG verpflichtet. Sie sind zwar grundsätzlich auch verpflichtet, Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben, doch wird in der Praxis regelmäßig auf deren Abgabe verzichtet (§ 18 Abs. 2 S. 3 UStG).

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.

⁵⁹ BFH, Urteil v. 25.9.2013, XI R 41/12, BStBl. II 2014, S. 135

Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung



VIDEO 200: Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung

<https://vimeo.com/676005057>



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 werden⁶⁰.

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) verzichten⁶¹.

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 zurücknehmen⁶². 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.

⁶⁰ BFH, Urteil v. 24.7.2013, XI R 14/11, BStBl. II 2014, S. 210

⁶¹ BFH, Urteil v. 4.12.2013, XI R 31/12, BStBl. II 2014, S. 214

⁶² Abschn. 19.2 Abs. 2 UStAE

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 des UStG besteuert wird (Regelversteuerter), schafft sich am 1.12.02⁶³ 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.

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 €.

⁶³ Bei den Jahreszahlen in dem Beispiel handelt es sich um fiktive Jahre.

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 Steuerarten⁶⁴ möchte der Fiskus nicht bis zur Abgabe der **Jahreserklärung**, die grundsätzlich bis zum 31. Juli des Folgejahres abzugeben ist (§ 149 Abs. 2 S. 1 AO⁶⁵), 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.

Umsatzsteuer im Vorjahr		
USt ≤ 1.000 €	1.000 € < USt ≤ 7.500 €	USt > 7.500 €
Voranmeldungen: keine § 18 Abs. 2 S. 3 UStG	Voranmeldungszeitraum: Quartal § 18 Abs. 2 S. 1 UStG (Grundfall)	Voranmeldungszeitraum: Monat § 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)⁶⁶. 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.

⁶⁴ 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.

⁶⁵ In der Corona-Pandemie wurde diese Frist großzügig verlängert und seitdem jedes Jahr um einen Monat verkürzt. So ist z.B. für die Steuererklärungen 2022 der 30.9.2023 maßgeblich (Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 3 EGAO). Da der 30.9.2023 ein Samstag ist, endet die Frist mit Ablauf des 2.10.2023 (§ 108 Abs. 3 AO).

⁶⁶ Nach dem Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 29.8.2023 soll der Wert auf 2.000 € angehoben werden.

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 die Steuer 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 sind⁶⁷

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

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.

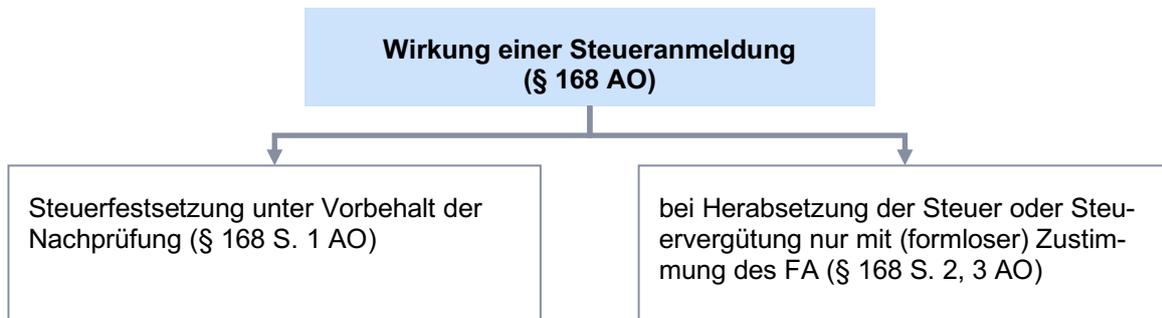
⁶⁷ Weitere Fälle finden Sie in AEAO zu § 167, Nr. 1.

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 ersetzt⁶⁸.

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.



KNOLL-VIDEO: Wirkung einer Steueranmeldung

<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 22.9.⁶⁹ 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.

⁶⁸ BayLfSt, Vfg. v. 21.1.2015, S 0339.1.1-1/2 St42, MwStR 2015, S. 112.

⁶⁹ Zum Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag s. unten Gliederungspunkt 4.

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, 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. W hat seine Voranmeldung August aber erst am 22.9. und damit **nicht fristgemäß** abgegeben. 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 Eckpunkte⁷⁰:

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.

⁷⁰ Lippross, Umsatzsteuer, 25. Auflage, 2022, S. 1520 f.

Inneregemeinschaftliche Lieferungen an Privatpersonen werden grundsätzlich nach dem Ursprungslandprinzip vom Lieferer mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes versteuert. In den Fällen des sog. Fernverkaufs (§ 3c UStG) 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 inneregemeinschaftliche 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.

Inneregemeinschaftliche 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 inneregemeinschaftliche Kontrollsystem

Der Wegfall der Grenzkontrollen im inneregemeinschaftlichen Handel seit 1.1.1993 und das grundsätzliche Festhalten am **Bestimmungslandprinzip** für Lieferungen innerhalb der EU machen es erforderlich, die korrekte Besteuerung im inneregemeinschaftlichen 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 inneregemeinschaftlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen (**Zusammenfassende Meldung – ZM**) abzugeben⁷¹.

2.3.1 Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

Die USt-IdNr. dient im Rahmen des Kontrollsystems der **Identifizierung** der am inneregemeinschaftlichen 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 Unternehmer oder als Person, die die Umsatzsteuer schuldet, ausweist. Die USt-IdNr. ist für **inneregemeinschaftliche 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 inneregemeinschaftlichen 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>



⁷¹ Daneben muss der inneregemeinschaftliche 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).

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.

VII. VERTIEFUNG: DIE GRUNDSTÜCKSVERMIETUNG UND ÄHNLICHE UMSÄTZE

1. Allgemeines

Die Umsatzsteuerbefreiung der Grundstücksmiet- und Grundstückspachtumsätze in **§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG** diene ursprünglich dem Ziel, insbesondere die Wohnungsmieten niedrig zu halten. Die Vermietung bzw. Verpachtung von Grundstücken ist gemäß § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Der Grundstücksbegriff umfasst nicht nur unbebaute Grundstücke, sondern auch bebaute Grundstücke und Wohn- und Teileigentum nach dem Wohneigentumsgesetz (WEG). Nach dem BGB zählen zum Grundstück auch die fest mit dem Grund und Boden verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude (§ 94 BGB).

1.1 Reiner Grundstücksmiet- oder Grundstückspachtvertrag

Ein reiner Grundstücksmietvertrag/-pachtvertrag liegt vor, wenn die Leistungsverpflichtung ausschließlich oder zum wesentlichen Teil auf die Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks oder eines Grundstücksteils gerichtet ist. Bei einem reinen Grundstücksmiet/-pachtvertrag ist die gesamte erbrachte Leistung nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

Die Steuerfreiheit erstreckt sich auch auf die **üblichen Nebenleistungen**: Lieferung von Wärme, Wasserversorgung, Lieferung von Warmwasser⁷², Nutzungsüberlassung von Waschmaschinen und Wäschetrocknern, Flur- und Treppenreinigung und -beleuchtung, Balkonbepflanzung, Lieferung von Strom durch den Vermieter⁷³ und die Überlassung Büromobiliar⁷⁴.

Die Lieferung von Heizöl und Heizgas stellt hingegen **keine** Nebenleistung dar⁷⁵. Die auf diese Leistungen entfallenden Teile des Mietentgelts sind daher der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

1.2 Zur Überlassung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG)

Die Vermietung von Abstellflächen für Fahrzeuge ist ohne Rücksicht auf die Vermietungsdauer **von der Steuerbefreiung ausgenommen** (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG), so dass die Parkplatzüberlassung generell steuerpflichtig ist. Zu den Fahrzeugen iSd. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG zählen neben den Landfahrzeugen auch Wasser- und Luftfahrzeuge.

Die Vermietung einer Abstellfläche für Fahrzeuge bleibt jedoch **weiterhin steuerfrei**, wenn sie als unselbständige Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung zu beurteilen ist, z.B. die zu einer Wohnungsvermietung gehörende Überlassung eines Parkplatzes auf dem Grundstück oder in der Tiefga-

⁷² A.A. FG Münster, Urteil v. 6.4.2021, 5 K 3866/18 U, EFG 2021, S. 1238 (Revision beim BFH unter dem Az. V R 15/21 anhängig).

⁷³ Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE; a.A. FG Niedersachsen, Urteil v. 25.2.2021, 11 K 201/19, EFG 2021, S. 883 (Revision beim BFH unter dem Az. XI R 8/21 anhängig).

⁷⁴ Abschn. 4.12.1 Abs. 3 S. 4 UStAE.

⁷⁵ Abschn. 4.12.1 Abs. 5 S. 5 UStAE.

rage. Eine unselbständige Nebenleistung kann auch dann vorliegen, wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden. Beide Verträge müssen aber zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen sein. Die Verträge können jedoch zu unterschiedlichen Zeiten zustande kommen⁷⁶.

BEISPIELE:

Auf dem Betriebsgrundstück des Unternehmensberaters U befinden sich auf einem Parkplatz mehrere Pkw-Abstellplätze.

Einen Parkplatz vermietet U für 50 € monatlich an einen auf der gegenüberliegenden Straßenseite praktizierenden Internisten I.

Ein weiterer Parkplatz ist Gegenstand des Mietvertrags mit dem Beamten B, an den die Dachgeschosswohnung, die sich im Betriebsgebäude des U befindet, für monatlich 500 € vermietet ist. Für den Parkplatz muss B monatlich 40 € entrichten.

Für den leitenden Angestellten A ist ein weiterer Stellplatz reserviert, den dieser kostenlos nutzen kann. Weil er während der Arbeitszeit häufig seinen Pkw zu Dienstfahrten nutzen muss, besteht hierfür eine zwingende betriebliche Notwendigkeit.

LÖSUNG DER BEISPIELE:

Die Parkplatzvermietung an den Internisten I stellt eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) dar, die in monatlichen Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2, S. 3 UStG) erbracht wird. Ort: Inland (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG). Die Vermietung von Abstellflächen für Fahrzeuge ist von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG ausgenommen (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG). Die monatl. BMGr (§ 10 Abs. 1 UStG) beträgt (50 € x 100/119 =) 42,02 €, die USt (§ 12 Abs. 1 UStG, 19 %) 7,98 €. Sie entsteht mit Ablauf des jeweiligen monatlichen VAZ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1-3 UStG).

Die Wohnungsvermietung an den Beamten B stellt eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) dar, die in monatlichen Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2, S. 3 UStG) erbracht wird. Ort: Inland (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG). Die Vermietung der Wohnung ist nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Die Parkplatzvermietung ist als unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung Wohnungsvermietung zu beurteilen und daher ebenfalls nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

Die kostenlose Überlassung des Stellplatzes an den leitenden Angestellten A ist überwiegend durch betriebliche Interessen des Arbeitgebers veranlasst. Diese Nutzungsüberlassung ist daher nicht steuerbar⁷⁷.

2. Weitere Ausnahmen von der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG

Bei Grundstücksmietverträgen ist stets zu prüfen, ob die Steuerfreiheit aufgrund von § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ausgeschlossen ist. Von der Steuerbefreiung sind ausgenommen:

■ Vermietung von Wohn-/Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden

Eine kurzfristige Vermietung iSd. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ist anzunehmen, wenn der Zeitraum der tatsächlichen Gebrauchsüberlassung weniger als sechs Monate beträgt⁷⁸. Entscheidend ist dabei jedoch nicht allein die tatsächliche Dauer, sondern die Absicht des Vermieters, die Räume nicht auf längere Dauer zur Verfügung zu stellen⁷⁹. Für Beherbergungsleistungen gilt der **ermäßigte Umsatzsteuersatz**. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unterliegen die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer

⁷⁶ Abschn. 4.12.2 Abs. 3 S. 4 ff. UStAE.

⁷⁷ Abschn. 1.8 Abs. 4 S. 3 Nr. 5 UStAE.

⁷⁸ BFH, Beschluss v. 18.1.1973, V B 47/72, BStBl. II 1973, S. 426. Zur Sechs-Monats-Grenze siehe den heute geltenden § 9 AO.

⁷⁹ Abschn. 4.12.9 Abs. 1 UStAE.

zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

■ **Kurzfristige Vermietung von Campingflächen**

Bei der Vermietung einer Campingfläche ist eine kurzfristige Vermietung iSd. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG dann gegeben, wenn die tatsächliche Gebrauchsüberlassung weniger als sechs Monate beträgt. Bei diesen Mietverhältnissen kommt es bezüglich der Steuerfreiheit auf die tatsächliche Mietdauer an.

BEISPIEL:

Eine Campingfläche wird auf unbestimmte Dauer vermietet. Der Vertrag kann monatlich gekündigt werden. Die Vermietung ist als langfristig anzusehen und daher steuerfrei. Endet die Gebrauchsüberlassung vor Ablauf von sechs Monaten, liegt eine **steuerpflichtige kurzfristige** Vermietung vor.

Die **Steuersatzermäßigung für Beherbergungsleistungen** gilt auch für Beherbergungen auf einem Campingplatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG).

■ **Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Betriebsvorrichtungen**

Die Umsatzsteuerbefreiung ist nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG insoweit ausgeschlossen, als bei einer Grundstücksvermietung oder -verpachtung eine Betriebsvorrichtung mit vermietet oder mit verpachtet ist⁸⁰. Der Begriff der Betriebsvorrichtung iSd. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ist identisch mit dem des Bewertungsrechts.

3. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksvermietungen

3.1 Allgemeines

Nach der bestehenden Rechtslage ist die **Grundstücksvermietung** bzw. -verpachtung die wirtschaftlich bedeutsamste Umsatzart, für die auf die Steuerfreiheit gem. § 9 Abs. 1 UStG verzichtet werden kann, wenn die Vermietung **an einen Unternehmer für dessen Unternehmen** erfolgt und die Option nicht nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist.

ÜBUNGSFALL:

Gerda Fischer hat im Vorjahr auf einem eigenen Grundstück in Herne ein Wohn- und Geschäftshaus errichten lassen. Die beauftragten Bauunternehmer stellen ihr 1.500.000 € zzgl. 285.000 € USt in Rechnung. Wie von Anfang an geplant, vermietet Gerda Fischer den Neubau ab 1.1. wie folgt:

- *Das 200 m² große Erdgeschoss wird an die Copy-Shop Herne GmbH für eine monatliche Nettomiete von 3.000 € vermietet.*
- *Das 200 m² große 1. Obergeschoss wird an Steuerberater Samuel Abeling für eine monatliche Nettomiete von 2.600 € vermietet. Steuerberater Abeling betreibt darin seine Steuerberaterkanzlei.*

⁸⁰ Durch die Entscheidung des EuGH v. 4.5.2023, Rs. C-516/21 – FA X, DStR 2023, S. 1076, und die Folgeentscheidung des BFH v. 17.8.2023, V R 7/23, DStR 2023, S. 2005, mAnm. *Heuermann*, haben sich die Parameter etwas verschoben. Ein Aufteilungsgebot, wie es von der Rechtsprechung zuvor aus § 4 Nr. 12 S. 2 UStG herausgelesen wurde, gilt nicht mehr. Vorrangig ist nunmehr die Prüfung, ob es sich bei der Grundstücksvermietung zusammen mit der Überlassung der Betriebsvorrichtung um eine einheitliche Leistung handelt. Ist das der Fall, bestimmt die Hauptleistung (im Urteilsfall: die steuerfreie Gebäudeverpachtung) das steuerrechtliche Schicksal des einheitlichen Vorgangs (*Heuermann*, DStR 2023, S. 2007).

- Das 200 m² große 2. Obergeschoss vermietet Gerda Fischer für eine monatliche Miete von 2.600 € an die selbständige Versicherungsmaklerin Ramona Foitzik, die darin ihr Maklerbüro betreibt.
- Die beiden 100 m² großen Wohnungen im 3. Obergeschoss sind zu Wohnzwecken vermietet, und zwar je eine an die angestellte Redakteurin Claudia Caspari und an den Steuerberater Samuel Abeling. Beide zahlen eine monatliche Miete von jeweils 1.000 €.

Soweit umsatzsteuerlich möglich, verzichtet Gerda Fischer auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG. Angegebene Beträge sind insoweit Nettobeträge. Der objektbezogene Flächenschlüssel ist als Aufteilungsmaßstab bei Gebäuden präziser als das Verhältnis der Gesamtumsätze des Unternehmers (Gesamtschlüssel). Die Ausstattungen der einzelnen Nutzungseinheiten des Gebäudes unterscheiden sich nicht erheblich voneinander.

LÖSUNG:

Mit den Vermietungen erbringt Gerda Fischer jeweils sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) in Form von Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2, S. 3 UStG. Ort der sonstigen Leistung ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG Herne. Die im Inland steuerbaren (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) Vermietungsleistungen sind grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

Hinsichtlich der **Vermietung des Erdgeschosses** kann Gerda Fischer auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG verzichten, da sie an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen (§ 9 Abs. 1 UStG) vermietet. Die Option ist nicht nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen, da die Copy-Shop Herne GmbH die Räumlichkeiten ausschließlich für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Die BMGr (§ 10 Abs. 1 UStG) der monatlichen Teilleistungen beträgt 3.000 €. Die USt (§ 12 Abs. 1 UStG; 19 %) beläuft sich auf monatlich 570 €. Sie entsteht mit Ablauf des jeweiligen monatlichen VAZ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2, S. 3 iVm. S. 1 UStG).

Auch bei der Vermietung des **1. Obergeschosses** an den Steuerberater Abeling kann Gerda Fischer auf die Steuerbefreiung verzichten, da es sich bei Steuerberater Abeling um einen anderen Unternehmer handelt, der das 1. Obergeschoss für Zwecke seiner Steuerberaterkanzlei nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG). Da auch Steuerberater Abeling ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze tätigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, ist die Option nicht nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen. Die BMGr (§ 10 Abs. 1 UStG) der monatlichen Teilleistungen beträgt 2.600 €. Die USt (§ 12 Abs. 1 UStG; 19 %) beläuft sich auf monatlich 494 €. Sie entsteht mit Ablauf des jeweiligen monatlichen VAZ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2, S. 3 iVm. S. 1 UStG).

Gegenüber der **Versicherungsmaklerin** Ramona Foitzik kann Gerda Fischer jedoch nicht optieren. Zwar handelt es sich auch bei ihr um eine Unternehmerin, die das Vermietungsobjekt für ihr Unternehmen nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG). Jedoch erbringt sie als Versicherungsmaklerin nach § 4 Nr. 11 UStG umsatzsteuerfreie Leistungen, die nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, so dass eine Option aufgrund § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist. Die monatliche BMGr (§ 10 Abs. 1 UStG) der nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietungsleistung beträgt 2.600 €.

Bei der **Wohnungsvermietung** an Claudia Caspari ist eine Option nicht möglich, da sie nicht Unternehmerin ist (§ 9 Abs. 1 UStG). Auch bei der Vermietung der Wohnung an Steuerberater Abeling kann Gerda Fischer nicht nach § 9 Abs. 1 UStG optieren. Zwar ist Abeling als Steuerberater umsatzsteuerlicher Unternehmer, jedoch nutzt er die Wohnung nicht für sein Unternehmen, sondern zu Wohnzwecken. Die monatliche BMGr (§ 10 Abs. 1 UStG) der nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietungsleistungen beträgt jeweils 1.000 €.

Soweit die von den Bauunternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auf die nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietungsleistungen entfällt, ist der **Vorsteuerabzug** nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Diejenigen Vorsteuerbeträge, die auf die steuerpflichtigen Vermietungen entfallen, sind hingegen abziehbar. Da ein Herstellungsfall vorliegt, kann keine direkte Zuordnung einzelner Vorsteuerbeträge vorgenommen werden. Sämtliche Nutzungseinheiten des Gebäudes sind vergleichbar ausgestattet, so dass nur eine Aufteilung nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel in Betracht kommt. Eine Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel oder nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel ist nicht möglich, da der objektbezogene Flächenschlüssel präziser ist⁸¹. Daher werden sämtliche Vorsteuerbeträge iHv. 285.000 € gem. § 15 Abs. 4 UStG nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel aufgeteilt. Damit kann Gerda Fischer Vorsteuerbeträge iHv. $(400 \text{ m}^2 / 800 \text{ m}^2 \times 285.000 \text{ €}) = 142.500 \text{ €}$ nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 4 UStG abziehen. Vorsteuerbeträge iHv. 142.500 € sind hingegen vom Abzug ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, Abs. 4 UStG).

Es ist zulässig, dass eine einheitliche Vermietungsleistung für die Zuordnung zum Unternehmen des Mieters sowohl **nach Räumen** als auch **nach der zeitlichen Nutzung** aufgeteilt wird. Wird bei einer Grundstücksvermietung nur ein Teil der Vermietungsleistung an den Mieter für Zwecke seines Unternehmens erbracht, kann gem. § 9 Abs. 1 UStG nur bezüglich dieses Teils auf die Steuerbefreiung wirksam verzichtet werden.

Unter den Begriff des Grundstücks iSd. § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG fallen nicht nur Grundstücke insgesamt, sondern auch **selbständig nutzbare Grundstücksteile** (z.B. Wohnungen, gewerbliche Flächen, Büroräume, Praxisräume). Werden mehrere Grundstücksteile, räumlich oder zeitlich getrennt, unterschiedlich genutzt, ist die Frage des Verzichts auf die Steuerfreiheit bei jedem Grundstücksteil gesondert zu beurteilen. Soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einzelne, selbständig nutzbare Grundstücksteile ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann auch nach § 9 Abs. 2 UStG auf die Steuerfreiheit des einzelnen Umsatzes verzichtet werden⁸².

Die Ausübung des Verzichts auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG ist an keine besondere Form gebunden, also **formfrei möglich**. Die Option erfolgt, indem der leistende Unternehmer den Umsatz steuerpflichtig behandelt. Dies geschieht regelmäßig, wenn der Vermieter gegenüber dem Mieter mit gesondertem Umsatzsteuerausweis abrechnet oder im Mietvertrag Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wird⁸³.

Hinsichtlich der **Frist** der Optionserklärung gibt es jedoch eine Einschränkung. Sowohl die Erklärung des Verzichts als auch deren Rücknahme ist nur zulässig, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar⁸⁴ oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) noch änderbar ist⁸⁵.

3.2 Einschränkung des Verzichts auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 2 UStG)

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks / Gebäudes an einen anderen Unternehmer eröffnet dem Vermieter die Möglichkeit, bei der Errichtung des Gebäudes angefallene Vorsteuern abzuziehen. Eine Option ist nach § 9 Abs. 1 UStG nicht möglich, wenn das **Grundstück zu Wohnzwecken oder anderen nichtunternehmerischen Zwecken vermietet** wird. Die Gestaltungspraxis hat daher zunächst versucht, durch die Einschaltung von gewerblichen Zwischenvermietern einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen, der bei unmittelbarer Vermietung an den Endnutzer nicht erzielt werden kann.

Mit der weiteren Einschränkung der Option nach § 9 Abs. 2 UStG wird der Vorsteuerabzug in den Fällen versagt, in denen Grundstücke an Unternehmer mit steuerfreien Umsätzen (z.B. Banken, Versicherungen, Ärzte, Privatschulen, Altenheime, Kindergärten) vermietet wurden. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs

⁸¹ Abschn. 15.17 Abs. 5 UStAE.

⁸² Abschn. 9.2 Abs. 1 UStAE.

⁸³ Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 5 ff. UStAE.

⁸⁴ Anfechtbarkeit bedeutet, dass die Steuerfestsetzung noch mittels Einspruch bzw. Klage angefochten werden kann. Insbesondere die Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) bzw. Klagfrist (§ 47 Abs. 1 FGO) darf noch nicht verstrichen sein.

⁸⁵ Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 1 UStAE.

durch § 9 Abs. 2 UStG vermeidet erhebliche Steuerausfälle und stellt die Gleichstellung aller Unternehmer sicher. Eines Rückgriffs auf § 42 AO – wie früher hier üblich – bedarf es damit nicht.

3.2.1 Regelung des § 9 Abs. 2 UStG

Bei sog. Neugebäuden (vgl. § 27 Abs. 2 UStG sowie unten Tz. 3.2.2) ist ein **Verzicht auf die Steuerfreiheit**

- bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG),
- bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG) und
- bei den in § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. b und Buchst. c UStG bezeichneten Umsätzen

nur dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Eine Option für die (steuerpflichtige) Vermietung von Grundstücken ist damit immer dann ausgeschlossen, wenn der Mieter das Grundstück zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausschließen (vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG). Zugleich trifft § 9 Abs. 2 S. 2 UStG noch eine **Beweislastregelung**: Der Vermieter, der nach § 9 UStG optieren will, muss nachweisen, dass der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Ohne Mitwirkung des Leistungsempfängers wird der Unternehmer diesen Nachweis kaum führen können.

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 2 UStG wäre der Verzicht auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze bereits dann ausgeschlossen, wenn der Mieter / Pächter neben steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen in **nur geringem Umfang Ausschlussumsätze** ausführen würde. Um Härten zu vermeiden, lässt die Finanzverwaltung den Verzicht auf die Steuerbefreiung zu, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück bzw. einzelne Grundstücksteile in nur geringem Umfang für Ausschlussumsätze verwendet. Eine **geringfügige Verwendung** für Ausschlussumsätze kann angenommen werden, wenn die auf den Mietzins entfallende Umsatzsteuer im Besteuerungszeitraum höchstens zu **5 %** vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre (Bagatellgrenze)⁸⁶.

ÜBUNGSFALL:

*Vermieterin Victoria Veilchen vermietet ein von ihr im Jahre 2022 errichtetes Gebäude an eine Gemeinschaft von Zahnärzten und Kieferorthopäden, die in der Gemeinschaftspraxis steuerfreie Umsätze aus der Tätigkeit als Zahnärzte und steuerpflichtige Umsätze mit der Lieferung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten ausführen. Eine **räumliche Trennung** der zahnärztlichen Tätigkeit und der Herstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten ist **nicht gegeben**.*

Wie wäre der Fall zu beurteilen, wenn die zahnprothetischen Tätigkeiten ausschließlich in hierfür bestimmten Räumen des Ärztehauses ausgeübt würden?

LÖSUNG:

*Die Vermietung an die Zahnärztegemeinschaft ist steuerfrei nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG. Da die Ärztegemeinschaft das Gebäude teilweise zur Ausführung steuerfreier Umsätze iSd. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG), kann die Vermieterin gemäß **§ 9 Abs. 2 UStG** auf die Steuerfreiheit nicht verzichten.*

*Würden die Tätigkeiten in der Zahnprothetik (steuerpflichtige Umsätze, § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 2 UStG) in eigens dafür bestimmten Räumen ausgeübt, dann wäre ein Verzicht auf die Steuerfreiheit der Vermietung **dieser selbständig nutzbaren Grundstücksteile** möglich⁸⁷.*

⁸⁶ Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE.

⁸⁷ Abschn. 9.2 Abs. 1 Beispiel 6 UStAE.

3.2.2 Übergangsregelung des § 27 Abs. 2 UStG

§ 27 Abs. 2 UStG enthält eine Übergangsregelung, wonach § 9 Abs. 2 UStG auf sog. **Altgebäude** keine Anwendung findet. Ein Altgebäude liegt danach vor, wenn

- das Gebäude **Wohnzwecken** dient oder zu dienen bestimmt ist, mit der Errichtung vor dem 1.6.1984 begonnen und es vor dem 1.4.1985 fertig gestellt wurde,
- das Gebäude **anderen nichtunternehmerischen Zwecken** dient, mit der Errichtung vor dem 1.6.1984 begonnen und es vor dem 1.1.1986 fertig gestellt worden ist, oder
- das Gebäude **anderen** als den in den beiden vorstehenden Ziffern bezeichneten **Zwecken** (z. B. unternehmerischen Vermietungszwecken) dient oder zu dienen bestimmt ist, vor dem 11.11.1993 mit der Errichtung begonnen und es vor dem 1.1.1998 fertig gestellt worden ist.

Wird bzw. wurde ein Altgebäude nach den in § 27 Abs. 2 UStG genannten Fristen durch Herstellungsarbeiten so **umfassend saniert oder umgebaut**, dass nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ein anderes Wirtschaftsgut entsteht bzw. entstand⁸⁸, wird aus dem „Altgebäude“ ein „Neugebäude“. Die Einschränkungen des § 9 Abs. 2 UStG sind dann anwendbar⁸⁹.

ÜBUNGSFALL:

*Krista Kirs erwirbt von Unternehmer Jörg Hoffmann mit Vertrag vom 16.8.2023 ein mit einem Bürogebäude (Baubeginn: 1.5.1993, Fertigstellung: 12.7.1994 – **alternativ**: Fertigstellung wegen Bauunterbrechung erst 12.1.1998) bebautes Grundstück in der Augsburger Innenstadt für 1 Mio. €. Im Notarvertrag wurde vereinbart, dass auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichtet wird und dass Besitz, Nutzen und Lasten am 1.9.2023 auf Krista Kirs übergehen.*

Wie von Anfang an geplant, vermietet Krista Kirs das Bürogebäude ab 1.1.2024 für eine monatliche Miete von 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer an die HDI Versicherungs-AG, die in dem Gebäude die Verwaltung der Berufshaftpflichtversicherungspolice für Steuerberater (vgl. § 67 StBerG) unterbringt.

LÖSUNG:

Ausgangsfall: *Mit der Vermietung des Bürogebäudes führt Krista Kirs eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) aus, die am Belegenheitsort des Grundstücks in Augsburg (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG) und wegen der monatlichen Mietzahlung in Teilleistungen iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2, S. 3 UStG erbracht wird. Die im Inland steuerbare (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) Vermietung ist gem. § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG grundsätzlich steuerfrei.*

Die Option ist nach § 9 Abs. 1 UStG möglich, da die HDI Versicherungs-AG als umsatzsteuerliche Unternehmerin (§ 2 Abs. 1 UStG) das Bürogebäude für ihr Unternehmen nutzt. § 9 Abs. 2 UStG steht der Option nicht entgegen, da diese Regelung nach § 27 Abs. 2 Nr. 3 UStG nicht anwendbar ist. Da mit der Errichtung des Bürogebäudes vor dem 11.11.1993 begonnen wurde und es auch vor dem 1.1.1998 fertig gestellt wurde, liegt ein sog. Altgebäude vor. Durch Umsatzsteuerausweis im Mietvertrag hat Krista Kirs wirksam auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG verzichtet. Die monatliche BMGr beträgt 10.000 €, die monatliche USt 1.900 €. Sie entsteht mit Ablauf eines jeden monatlichen VAZ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1-3 UStG).

Die Steuerschuldnerschaft aus der steuerpflichtigen Grundstückslieferung des Jörg Hoffmann (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, § 9 Abs. 1, Abs. 3 S. 2 UStG) geht nach § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG in Höhe von (1 Mio. € x 19 % =) 190.000 € auf die Leistungsempfängerin Krista Kirs über. Da sie das Bürogebäude umsatzsteuerpflichtig vermietet, kann sie 190.000 € als Vorsteuern abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG).

⁸⁸ H 7.4 EStH 2022 Stichwort „Neubau“

⁸⁹ Abschn. 9.2 Abs. 6 UStAE.

Alternative: Im Alternativfall ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG nach § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen. Nach § 27 Abs. 2 Nr. 3 UStG ist § 9 Abs. 2 UStG anwendbar, weil das Bürogebäude nicht vor dem 1.1.1998 fertig gestellt worden ist. Die HDI Versicherungs-AG führt nach § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze aus, die bei ihr zum Abschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG führen. Eine an sich nach § 9 Abs. 1 UStG zulässige Option wird durch § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen. Die Vermietung an die HDI Versicherungs-AG ist damit nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

Die Steuerschuldnerschaft aus der steuerpflichtigen Grundstückslieferung des Jörg Hoffmann (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, § 9 Abs. 1, Abs. 3 S. 2 UStG) geht nach § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG in Höhe von (1 Mio. € x 19 % =) 190.000 € auf die Leistungsempfängerin Krista Kirs über. Da sie das Bürogebäude nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei vermietet, ist der Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG) nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

KLAUSURHINWEIS:

In der Klausur ist in der Regel folgende Drei-Schritt-Prüfung vorzunehmen:

- Feststellung, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG greift („Die Vermietung ist grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei.“).
- Ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung (= Option) möglich?
 - § 9 Abs. 1 UStG – Umsatz an einen anderen Unternehmer für sein Unternehmen?
 - § 9 Abs. 2 UStG
 - § 27 Abs. 2 UStG – ist § 9 Abs. 2 UStG anwendbar?
 - Verwendet der Mieter / Pächter das Grundstück für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen?
 - ggf. Aufteilung nach Grundstücksteilen (Räume)⁹⁰
 - ggf. 5 %ige Bagatellgrenze⁹¹
- Wurde die Option auch ausgeübt?
 - in der Regel durch Umsatzsteuerausweis im Mietvertrag⁹²
 - *oder folgender Hinweis in den Bearbeitungshinweisen:* „Soweit möglich, wurden auf die Steuerbefreiungen für Grundstücksvermietungen in zutreffender Weise verzichtet. Angegebene Beträge sind insoweit Nettobeträge.“

VIII. VERTIEFUNG: STEUERBEFREIUNG DER VERÄUßERUNG VON GRUNDSTÜCKEN

1. Steuerbefreiung der Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

Die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG soll grundsätzlich bei der Veräußerung von Grundstücken eine **Doppelbelastung** mit **zwei Verkehrssteuern**, nämlich der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer, ausschließen. Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG ist jedoch lediglich, dass der Umsatz **grunderwerbsteuerbar** iSd. § 1 GrEStG ist.

Nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG fällt damit die Errichtung von Gebäuden von Bauunternehmern auf Grundstücken ihrer Auftraggeber.

⁹⁰ Abschn. 9.2 Abs. 1 UStAE

⁹¹ Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE.

⁹² Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 5 ff. UStAE

ÜBUNGSFALL:

- a) B, der sowohl als Bauunternehmer wie auch als Bauträger⁹³ tätig ist, veräußert am 8.7. ein unbebautes Grundstück für 100.000 € an Käufer K1.
- b) Am 10.7. veräußert B ein mit einem leerstehenden Einfamilienhaus bebautes Grundstück für 500.000 € an Käufer K2.
- c) Am 11.1. veräußert B ein unbebautes Grundstück an den Käufer K3. B verpflichtet sich, das Grundstück mit einem Einfamilienhaus zu bebauen. Der Kaufpreis beträgt 500.000 €.
- d) Käufer K4 beauftragt B mit der Errichtung eines Einfamilienhauses auf einem unbebauten Grundstück, das er seit Jahren sein Eigen nennt. Preis: 400.000 € zzgl. 76.000 € Umsatzsteuer, Fertigstellung und Abnahme erfolgen im Juni.

LÖSUNG:

- a) Die am 8.7. ausgeführte Grundstückslieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) ist nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei.
- b) Die am 10.7. ausgeführte Grundstückslieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) ist ebenfalls nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei.
- c) Auch die am 11.1. beurkundete Grundstückslieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) ist nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei.
- d) Es handelt sich um eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4, Abs. 1 UStG), die mit Verschaffung der Verfügungsmacht im Juni ausgeführt wird. Ort: § 3 Abs. 7 S. 1 UStG. Es liegt **keine** nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerbefreite Grundstückslieferung vor. BMGr: 400.000 €, USt: 76.000 €.

Unter das GrEStG fallen Rechtsvorgänge, die auf die Übereignung inländischer Grundstücke gerichtet sind oder den Eigentumsübergang beinhalten. Während ein Teil der Steuertatbestände des GrEStG sich auf das **Verpflichtungsgeschäft** bezieht, entsteht die Umsatzsteuer – von den Fällen der Ist-Besteuerung nach § 13 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG abgesehen – erst mit der Verschaffung der Verfügungsmacht, also in aller Regel mit dem **Erfüllungsgeschäft**. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG stellt daher die Erfüllungsgeschäfte von der Umsatzsteuer frei, die regelmäßig den Grunderwerbsteuerbaren Vorgängen nachfolgen.

BEISPIEL:

Der Unternehmer A will ein Grundstück steuerpflichtig an den Unternehmer B verkaufen. Sie einigen sich am 25.7. auf den Kaufpreis von 200.000 €. Am 5.8. beurkundet der Notar den Grundstücksverkauf. In der notariellen Urkunde ist geregelt, dass Besitz, Nutzen und Lasten am 1.9. auf B übergehen. Die Eintragungsbewilligung des A datiert ebenfalls vom 5.8. Den Kaufpreis iHv. 200.000 € überweist B am 28.8. auf das Konto des A. Am 4.10. nimmt das Grundbuchamt die Eintragung des B als Eigentümer in das Grundbuch vor.

Umsatzsteuerlich ist für den Zeitpunkt der Lieferung auf die Verschaffung der Verfügungsmacht abzustellen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhaltet den von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstands vom Leistenden auf den Leistungsempfänger. B erlangt daher mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten am 1.9. die Verfügungsmacht über das Grundstück. Das Grundstück wird somit am 1.9. geliefert (§ 3 Abs. 1 UStG).

⁹³ Ein Bauträger ist ein Unternehmen, das Wohn- und Gewerbeimmobilien zum gewerbsmäßigen Vertrieb herstellt. Wesentlicher Aspekt der Bauträgertätigkeit ist, dass der Bauträger dem Erwerber das Eigentum sowohl am Grundstück (oder grundstücksgleichen Recht) als auch am darauf erstellten Gebäude verschafft, s. <https://de.wikipedia.org/wiki/Bauträger>

Das GrEStG geht vom **Grundstücksbegriff des BGB** aus (§ 93 BGB - § 96 BGB), so dass zum Grundstück auch alle seine wesentlichen Bestandteile (§ 94 BGB) gehören, z.B. Gebäude mit allen seinen Bestandteilen. Nicht dazu zählen Scheinbestandteile (§ 95 BGB), wie z.B. Forstbäume beim Erwerb eines Waldgrundstücks⁹⁴.

Das GrEStG weicht jedoch – wie das Ertragsteuerrecht und das Umsatzsteuerrecht – vom bürgerlichen Recht insoweit ab, als **Maschinen** und sonstige **Vorrichtungen aller Art**, die zu einer Betriebsanlage gehören (**Betriebsvorrichtungen**), nicht als wesentliche Bestandteile des Grundstücks erfasst werden (§ 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 GrEStG iVm. § 1 Abs. 1 GrEStG). Die Veräußerung von **Betriebsvorrichtungen** fällt daher nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.

2. Steuerbefreiung der Grundstücksentnahme

Unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG fällt auch die nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG steuerbare **Entnahme von Grundstücken** für Zwecke außerhalb des Unternehmens⁹⁵.

ÜBUNGSFALL:

Bauunternehmer Florian Wankmüller schenkt seiner Tochter im Juli zur bevorstehenden Heirat ein vor sieben Jahren für 200.000 € zzgl. USt angeschafftes unbebautes Grundstück. Dieses wurde bisher als Parkplatz der Bauunternehmung genutzt. Daher hat es als insgesamt unternehmerisch genutztes Grundstück im Unternehmensvermögen uneingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt. Das Grundstück soll mit einem Einfamilienhaus bebaut werden. Seit Anschaffung hat sich der Wert des Grundstücks nicht verändert.

LÖSUNG:

Es liegt eine steuerbare, nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie unentgeltliche Wertabgabe zu unternehmensfremden Zwecken vor. Da der zehnjährige Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 S. 2 UStG im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht abgelaufen war, hat Wankmüller eine Vorsteuerberichtigung gem. § 15a Abs. 8, 9 UStG durchzuführen, und zwar zu seinen Ungunsten.

3. Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1, Abs. 3 UStG

Nach **§ 9 Abs. 1 UStG** kann der Unternehmer auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird.

Wird auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zulässigerweise verzichtet, kommt es automatisch **zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger** nach § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG.

BEISPIEL:

Der Baumaschinenverleih Bernadette Buckler OHG verkauft ein unbebautes Grundstück an die Steuerberaterin Karin Hofstetter, die auf dem Grundstück ein Kanzleigebäude errichten will. In der Notarurkunde wird auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichtet. Der Kaufpreis beträgt 100.000 €. Besitz, Nutzen und Lasten gehen sofort auf die Erwerberin über.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG ist wirksam. Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG sind erfüllt: die erwerbende Steuerberaterin ist umsatzsteuerliche Unternehmerin iSv. § 2 Abs. 1 UStG und verwendet das Grundstück für ihr Unternehmen. Die Form des § 9 Abs. 3 S. 2 UStG wurde eingehalten, so dass die Option nach § 9 UStG wirksam ist.

⁹⁴ BFH, Urteil v. 25.1.2022, II R 36/10; dazu *Zugmaier/Siegel*, (Keine) Grunderwerbsteuer beim Erwerb von Waldflächen, UVR 2023, S. 61 ff.

⁹⁵ Abschn. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE.

Die Steuerschuld iHv. (100.000 € x 19 % =) 19.000 € geht damit nach § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG auf die Steuerberaterin als Leistungsempfängerin über. Die Steuerberaterin kann die von ihr geschuldete USt iHv. 19.000 € nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer abziehen.

WICHTIG: Die **Einschränkungen des § 9 Abs. 2 UStG** greifen nur bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten, **nicht** jedoch bei der nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreien Grundstückslieferung. Bei der Grundstückslieferung kann daher auch dann auf die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichtet werden, wenn der erwerbende Unternehmer nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

BEISPIEL:

Der Maschinenbauunternehmer Malte Müller verkauft ein unbebautes Grundstück, das er bisher als Parkplatz für seine Mitarbeiter genutzt hat, an die örtliche Sparkasse, die auf dem Grundstück eine Bankfiliale errichten will. Die Sparkasse ist nur zu 5 % zum Vorsteuerabzug berechtigt, da sie zu 95 % nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG führen. Im notariellen Kaufvertrag verzichten die Parteien auf die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG ist wirksam. Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG sind erfüllt: die erwerbende Sparkasse ist umsatzsteuerlicher Unternehmer iSv. § 2 Abs. 1 UStG und verwendet das Grundstück für ihr Unternehmen. Dass die Sparkasse nicht ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist unschädlich, da die Einschränkungen des § 9 Abs. 2 UStG bei der Grundstückslieferung nicht greifen. Die Form des § 9 Abs. 3 S. 2 UStG wurde eingehalten.

Die Steuerschuld geht damit nach § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG auf die Sparkasse als Leistungsempfängerin über. Die Sparkasse ist jedoch nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, Abs. 4 UStG nur zu 5 % zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Umsatzsteuerlich ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG möglich und führt dazu, dass die Sparkasse die Umsatzsteuer schuldet. Da sie aber nur zu 5 % zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, macht aus ihrer Sicht die Option wirtschaftlich gesehen keinen Sinn.

Auch bei der **Zwangsversteigerung** eines Grundstücks ist eine Option nach § 9 UStG grundsätzlich möglich. Nach § 9 Abs. 3 S. 1 UStG ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstückslieferungen im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig.

Nach § 9 Abs. 3 S. 2 UStG muss bei allen anderen, nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreien Grundstücksumsätzen die Option zur Umsatzsteuerpflicht **im notariellen Kaufvertrag** erklärt werden. Früher war die Ausübung des Verzichts auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG an keine besondere Form und Frist gebunden. Die Regelung ist im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG zu sehen und soll dem Schutz des Leistungsempfängers dienen.

4. Folgen einer steuerpflichtigen Grundstückslieferung

4.1 Bemessungsgrundlage: keine Einbeziehung der Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer wird von den am Erwerbsvorgang Beteiligten als **Gesamtschuldner** geschuldet (§ 13 Nr. 1 GrEStG). Im Verhältnis zueinander schulden die Beteiligten die Grunderwerbsteuer je zur Hälfte (§ 426 BGB). Bei Grundstücksveräußerungen vereinbaren die Vertragsparteien jedoch regelmäßig, dass

der Erwerber die anfallende Grunderwerbsteuer allein zu tragen hat. Die Grunderwerbsteuer, die der Käufer eines Grundstücks vereinbarungsgemäß zahlt, erhöht jedoch das Entgelt für die Grundstückslieferung **nicht**. Gleiches gilt für die Übernahme der Notar- und Grundbuchkosten⁹⁶.

4.2 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Nach **§ 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG** geht die Steuerschuldnerschaft bei umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen auf den **Leistungsempfänger** über.

BEISPIEL:

Unternehmer A veräußert am 2.4. ein Grundstück unter Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG für 100.000 € netto an seinen Sohn B, der ebenfalls umsatzsteuerlicher Unternehmer ist. Grunderwerbsteuer fällt nicht an (§ 3 Nr. 6 GrEStG). Die USt iHv. 19.000 € schuldet nicht der leistende Unternehmer A, sondern der Leistungsempfänger B (§ 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG), der unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG die von ihm geschuldete USt als Vorsteuer abziehen kann. B hat A daher auch nur den Nettobetrag von 100.000 € zu zahlen.

5. Grundstücksveräußerung als Geschäftsveräußerung

Die Veräußerung eines **Mietwohngrundstücks** oder eines Geschäftsgrundstücks **kann** eine Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) darstellen, wenn die nachhaltige Vermietung des Grundstücks die einzige gewerbliche oder berufliche Betätigung des Veräußerers darstellt. Die Veräußerung eines solchen Grundstücks ist als Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens **gesondert geführten Betriebs** anzusehen, wenn der Veräußerer neben der nachhaltigen Vermietung noch weitere gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten ausübt.

Der BFH hat dazu wie folgt entschieden:

- Die Lieferung eines **weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks** ist im Regelfall keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG⁹⁷.
- Bei der Veräußerung eines vermieteten Objekts **an den bisherigen Mieter** zu dessen eigenen wirtschaftlichen Zwecken ohne Fortführung des Vermietungsunternehmens liegt keine Geschäftsveräußerung vor⁹⁸.
- Wird ein vermietetes oder verpachtetes Grundstück übertragen und setzt der Erwerber die Vermietung bzw. Verpachtung **nur hinsichtlich eines Grundstücksteils fort**, kann insoweit eine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegen, unabhängig davon, ob der Grundstücksteil zivilrechtlich selbstständig ist oder nicht⁹⁹.
- Bei der Übertragung von **nur teilweise vermieteten oder verpachteten Grundstücken** liegt eine Geschäftsveräußerung vor, wenn die nicht genutzten Flächen zur Vermietung oder Verpachtung bereitstehen und die Vermietungstätigkeit vom Erwerber für eine nicht unwesentliche Fläche fortgesetzt wird¹⁰⁰.

Eine Geschäftsveräußerung bzw. die Veräußerung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs kann auch mit der **Einbringung** eines Mietwohngrundstücks oder eines Hotelbetriebs in eine Gesellschaft gegeben sein (§ 1 Abs. 1a S. 2 UStG).

KLAUSURHINWEIS: Geschäftsveräußerungen iSv. § 1 Abs. 1a UStG sind in der Regel Weichenstellungen in der Klausur. Wer sich hier falsch entscheidet, erhält nicht nur an dieser Stelle keine Wertungspunkte, sondern gelangt auf das falsche Gleis mit der Folge, dass es für die weiteren Ausführungen idR. auch keine

⁹⁶ Abschn. 10.1 Abs. 7 S. 6, 7 UStAE

⁹⁷ BFH, Urteil v. 11.10.2007, V R 57/06, BStBl II 2008, S. 447.

⁹⁸ BFH, Urteil v. 24.9.2009, V R 6/08, BStBl II 2010, S. 315.

⁹⁹ BFH, Urteil v. 6.7.2016, XI R 1/15, BStBl II 2016, S. 909.

¹⁰⁰ BFH, Urteil v. 30.4.2009, V R 4/07, BStBl II 2009, S. 863.

Punkte mehr gibt. Wenn Sie in einer Klausur an eine solche Weichenstellung kommen, müssen Sie also besondere Sorgfalt walten lassen. Nehmen Sie sich die für eine genaue Prüfung notwendige Zeit.

ÜBUNGSFALL:

Der pensionierte Ministerialbeamte Kurt Susanek lässt im Jahr 05 auf einem von seiner Mutter geerbten, unbebauten Grundstück am Rande der Innenstadt von Landsberg/Lech ein Geschäftshaus errichten. Im ersten Halbjahr stellt ihm der Generalunternehmer 500.000 € zzgl. 95.000 € Umsatzsteuer in Rechnung, die er als Vorsteuer abzieht, da er das Gebäude ab 1.7.05 steuerpflichtig an eine Unternehmensberatung und einen Rechtsanwalt zu vermieten beabsichtigt und auch tatsächlich vermietet. Die Unternehmensberatung zahlt für die 200 m² im Erdgeschoss eine monatliche Miete von 22 €/m², der Rechtsanwalt für die 200 m² im Obergeschoss eine monatliche Miete von 20 €/m², jeweils zzgl. Umsatzsteuer.

Nach dem Tod seiner Ehefrau zu Jahresbeginn 06 entschließt sich Kurt Susanek, seine Zelte in Deutschland abzubauen und nach Südamerika auszuwandern. Mit notariellem Vertrag vom 15.3.06 (Übergang Nutzen und Lasten am 1.4.06) veräußert er seine einzige Immobilie für 400.000 € an die ABC Vermögensverwaltungs AG. Die AG tritt in die Mietverträge ein und setzt die Vermietungstätigkeit unverändert fort.

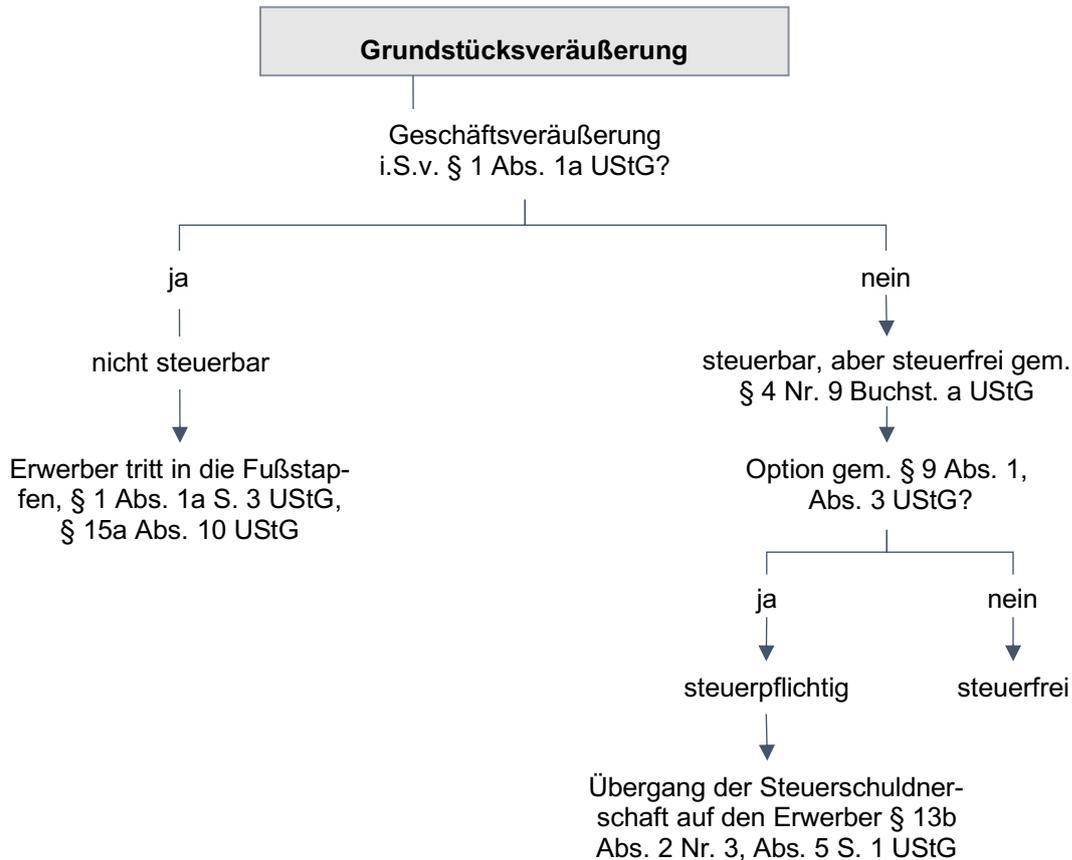
LÖSUNG:

Als Vermieter ist Kurt Susanek umsatzsteuerlicher Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG). Mit den Vermietungen an die Unternehmensberatung und an den Rechtsanwalt führt Kurt Susanek sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) in der Form von Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 2, S. 3 UStG) aus. Der Ort der sonstigen Leistungen ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG Landsberg/Lech. Die im Inland steuerbaren Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) sind grundsätzlich gem. § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Kurt Susanek hat jedoch nach § 9 Abs. 1, Abs. 2 UStG auf die Steuerfreiheit verzichtet, so dass die Vermietungen steuerpflichtig sind. Monatl. BMGr Erdgeschoss: 200 m² x 22 €/m² = 4.400 €; monatl. USt: 19 % = 836 €; monatl. BMGr Obergeschoss: 200 m² x 20 €/m² = 4.000 €; monatl. USt: 19 % = 760 €.

Er hat daher den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Generalunternehmers zu Recht nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG in Höhe von 95.000 € vorgenommen.

Die Veräußerung des nun bebauten Grundstücks an die AG stellt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung iSv. § 1 Abs. 1a UStG dar, da Kurt Susanek sein gesamtes (Vermietungs-)Unternehmen an einen anderen Unternehmer veräußert. Die AG setzt die Vermietungstätigkeit fort.

Die AG tritt als erwerbende Unternehmerin an die Stelle des Veräußerers Kurt Susanek (§ 1 Abs. 1a S. 3 UStG). Die Geschäftsveräußerung unterbricht den § 15a UStG-Berichtigungszeitraum nicht (§ 15a Abs. 10 UStG). Verwendet die AG die Immobilie innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums (1.7.05 - 30.6.15) zu steuerfreien Zwecken, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG), muss sie den von Kurt Susanek (!) vorgenommenen Vorsteuerabzug (95.000 €) im Wege der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu ihren Ungunsten berichtigen.



IX. VERTIEFUNG: VORSTEUERABZUGSAUSSCHLUSS NACH § 15 ABS. 1B USTG

Das **Zuordnungswahlrecht** für teils unternehmerisch und teils unternehmensfremd (insbesondere privat) genutzten Gegenständen gilt nicht nur für bewegliche Wirtschaftsgüter, sondern auch und insbesondere für Grundstücke und Gebäude. Hier galten nach der Rechtsprechung des EuGH¹⁰¹ keine Besonderheiten gegenüber anderen Wirtschaftsgütern, so dass gemischt genutzte Grundstücke voll dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden konnten und im Gegenzug der Vorsteuerabzug voll (also auch für den privat genutzten Teil) geltend gemacht werden konnte. Die Privatnutzung war als unentgeltliche Wertabgabe steuerbar und steuerpflichtig. Der Unternehmer kam hierdurch in den Genuss eines „zinslosen Darlehens des Finanzamts“ (sog. Seeling-Modell). Dem hat der Gesetzgeber zum 1.1.2011 mit dem Vorsteuerabzugsausschluss des **§ 15 Abs. 1b UStG** ein Ende gesetzt.

■ **Ausschluss unabhängig von Unternehmenszuordnung**

§ 15 Abs. 1b UStG schließt den Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken unabhängig von der Zuordnung zum Unternehmensvermögen aus, soweit das Grundstück nicht unternehmerisch genutzt wird.

■ **Teilunternehmerische Verwendung in räumlicher und zeitlicher Sicht**

Eine **teilunternehmerische Verwendung** liegt nicht nur vor, wenn die verschiedenen Nutzungen räumlich voneinander abgegrenzt sind, sondern auch, wenn sie – wie z.B. bei Ferienwohnungen oder Mehrzweckhallen – zeitlich wechselnd stattfinden.

¹⁰¹ Urteil v. 8.5.2003, Rs. C-269/00 – Wolfgang Seeling, BStBl. II 2004, S. 378 = DStR 2003, S. 873 m. Anm. Zugmaier.

- **Aufteilung entsprechend § 15 Abs. 4 UStG**

Nach § 15 Abs. 4 S. 4 UStG gelten für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen für Zwecke des § 15 Abs. 1b UStG die Grundsätze des § 15 Abs. 4 S. 1-3 UStG entsprechend.

- **Keine unentgeltliche Wertabgabe**

In den Fällen des § 15 Abs. 1b UStG entfällt die Besteuerung der Privatnutzung als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 Halbsatz 2 UStG.

BEISPIEL:

Unternehmensberater U erwirbt am 1.1.2023 ein Einfamilienhaus samt Grund und Boden zum Kaufpreis von 1 Mio. € zzgl. 190.000 € USt, das er ab diesem Zeitpunkt zu 20 % unternehmerisch und zu 80 % privat nutzt.

U kann nur einen Vorsteuerabzug in Höhe von 20 % von 190.000 € = 38.000 € vornehmen (§ 15 Abs. 1b S. 1 UStG). Die Besteuerung der Privatnutzung als unentgeltliche Wertabgabe entfällt (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 Halbsatz 2 UStG).

- **Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG**

Sofern sich **später** innerhalb von zehn Jahren der Anteil der nichtunternehmerischen Nutzung des dem Unternehmensvermögen insgesamt zugeordneten Grundstücks im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG **erhöht**, erfolgt eine Berichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG (dazu sogleich) und keine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

FORTFÜHRUNG DES BEISPIELS:

U erweitert seine unternehmerische Nutzung ab dem 1.1.2024 auf 50 %.

U kommt für das Jahr 2023 in den Genuss einer Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 6a UStG zu seinen Gunsten in Höhe von $(50 \% \text{ ./. } 20 \% = 30 \% \times 190.000 \text{ €} / 10 =) 5.700 \text{ €}$. Dasselbe gilt für die Folgejahre 2024 bis 2031.

Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG setzt voraus, dass das Grundstück samt Gebäude vollständig dem Unternehmen zugeordnet wurde. Da sich diese vollständige Zuordnung aus der Höhe des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht mehr ergibt, sollten Unternehmer, die ein gemischt genutztes Grundstück / Gebäude erwerben oder herstellen, dieses in jedem Fall **im Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt** zu 100 % dem Unternehmen zuordnen und dies dem Finanzamt in einem Schreiben mitteilen. Dieses Schreiben muss grundsätzlich bis spätestens 31.7. (vgl. § 149 Abs. 2 AO) des Folgejahres dem Finanzamt vorliegen¹⁰². Aufgrund der Coronapandemie gelten mitunter längere Fristen.

- **Steuerbarkeit der Veräußerung eines teilunternehmerisch genutzten Grundstücks**

Wird ein teilunternehmerisch genutztes und voll dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück, das nach § 15 Abs. 1b UStG nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, veräußert, unterliegt der Umsatz **im vollen Umfang der Umsatzsteuer**, wenn keine Geschäftsveräußerung iSv. § 1 Abs. 1a UStG vorliegt und wenn auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG nach § 9 Abs. 1, S. 3 UStG wirksam verzichtet wird. Es liegt insoweit eine Änderung der Verhältnisse vor, die nach § 15a Abs. 8 S. 2 UStG zu einer Vorsteuerberichtigung führt.

BEISPIEL:

Unternehmensberater U1 erwirbt am 1.1.2023 ein Einfamilienhaus samt Grund und Boden zum Kaufpreis von 1 Mio. € zzgl. 190.000 € USt, das er ab diesem Zeitpunkt zu 20 % unternehmerisch und zu 80 % privat nutzt, so dass er nur einen Vorsteuerabzug in Höhe von 20 % von 190.000 € = 38.000 € vornehmen kann (§ 15 Abs. 1b S. 1 UStG).

¹⁰² Vgl. hierzu auch EuGH, Urteil v. 14.10.2021, Rs. C-45/20, C-46/20, DStR 2021, S. 2404.

Am 1.1.2024 veräußert U1 das Grundstück samt Einfamilienhaus für 1,2 Mio. € an U2, der es vollständig seinem Unternehmensvermögen zuordnet. Eine Geschäftsveräußerung iSv. § 1 Abs. 1a UStG liegt nicht vor. In der notariellen Urkunde wird wirksam auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG verzichtet (§ 9 Abs. 1, Abs. 3 S. 2 UStG).

Die Grundstücksveräußerung unterliegt in vollem Umfang der Umsatzbesteuerung. Die Steuerschuld geht in Höhe von $1,2 \text{ Mio. €} \times 19 \% = 228.000 \text{ €}$ nach § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG auf U2 über.

U1 führt folgende Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 S. 2, Abs. 9 UStG zu seinen Gunsten durch:

Berichtungszeitraum (§ 15a Abs. 1 S. 2 UStG, 10 Jahre): 1.1.2023 - 31.12.2032

Vorsteuerbetrag: 190.000 €

Jahresbetrag: $190.000 \text{ €} : 10 \text{ Jahre} = 19.000 \text{ €}$

Ursprüngliche Vorsteuerabzugsquote: 20 %

steuerpflichtige Veräußerung in vollem Umfang: 100 %

Änderung in %: $100 \% - 20 \% = 80 \%$

Änderungsbetrag (2024 - 2032): $9 \times 19.000 \text{ €} \times 80 \% = 136.800 \text{ €}$

U1 kann mit der Voranmeldung für Januar 2024 (§ 44 Abs. 3 S. 2 UStDV) den Änderungsbetrag in Höhe von 136.800 € im Wege der Vorsteuerberichtigung vornehmen.

Die **Anwendungsregelung** des § 27 Abs. 16 UStG lässt das *Seeling*-Modell weiterhin für diejenigen Grundstücke / Gebäude zu, die vor dem 1.1.2011 angeschafft wurden oder mit deren Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen wurde. Bei der Anschaffung kommt es nicht auf die Eintragung in das Grundbuch an, sondern auf den Abschluss des notariell zu beurkundenden Vertrags. Als Beginn der Herstellung gilt der Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags bzw. der Einreichung der Bauunterlagen.

KMLZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Unterer Anger 3 | 80331 München

Telefon +49 89 217501220
E-Mail: office@kmlz.de
www.kmlz.de