

EINFÜHRUNG IN DAS

UM
SATZ
STEUER
RECHT

5. Auflage

Professor Dr. Oliver Zugmaier

 KMLZ

5. Auflage
Stand: 17. März 2024

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, zwischenzeitlich ist es mit mehr als 70 Kurzvideos angereichert. Im Jahr 2023 ist ein vertiefendes Kapitel zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Grundstücken und Gebäuden hinzugekommen. Und aus der Vorlesung des Wintersemesters 2023/2024 stammt nun das Kapitel zur Umsatzbesteuerung im EU-Binnenmarkt. Diese Vertiefungskapitel bilden dann auch die Basis für die drei Klausuren aus dem Umsatzsteuerrecht. Die Klausurangaben finden Sie im Anhang zu dieser Einführung.

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 – unter der Rubrik „Info“ – finden Sie nun auch drei Klausuren aus dem Umsatzsteuerrecht (Angabe und Lösung) samt Videobesprechung.

Rechtsreferendar Maximilian Rauth, der Anfang 2024 seine Wahlstation bei KMLZ absolviert hat, und Lukas Artner, der im März 2024 als Praktikant bei KMLZ tätig war, danke ich vielmals für die Unterstützung bei der Überarbeitung des Manuskripts.

Hinweise auf Unrichtigkeiten und Anregungen nehme ich gerne per E-Mail unter oliver.zugmaier@kmlz.de entgegen.

Augsburg, München im März 2024

Oliver Zugmaier

Inhaltsverzeichnis

I.	ERSTER ÜBERBLICK ÜBER DAS UMSATZSTEUERSYSTEM	5
1.	Was wissen Sie über die Umsatzsteuer?	5
2.	Ausgangspunkt: Die Steuerspirale	5
3.	Die Umsatzsteuer als Steuer auf die Einkommensverwendung	6
4.	Die Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer	8
4.1	Die Umsatzsteuer als Allphasensteuer	9
4.2	Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht	13
II.	HARMONISIERUNG DER UMSATZSTEUER IN EUROPA	16
1.	Harmonisierungsgebot	16
2.	Mittel der Harmonisierung	16
3.	Gegenwärtiger Stand der Harmonisierung	17
III.	DAS (NATIONALE) UMSATZSTEUERGESETZ IM ÜBERBLICK	20
1.	Das Steuerobjekt der Umsatzsteuer	20
1.1	Der steuerbare Umsatz	21
1.2	Umsatzsteuerbefreiungen	29
2.	Der umsatzsteuerliche Unternehmer	35
2.1	Kernbegriff des Umsatzsteuerrechts	35
2.2	Selbständigkeit natürlicher Personen	37
2.3	Selbständigkeit von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen	38
2.4	Umsatzsteuerliche Organschaft	38
3.	Bemessungsgrundlage	40
4.	Steuersatz	41
5.	Steuerschuldner	42
6.	Steuerentstehung	43
7.	Prüfungsschema: Ausgangsumsatz	44
8.	Der Vorsteuerabzug	44
9.	Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	46

IV. BESTEUERUNGSARTEN, BESONDERE BESTEUERUNGSFORMEN UND SONDERREGELUNGEN	48
1. Überblick	48
2. Besteuerung der Kleinunternehmer nach § 19 UStG	49
2.1 Allgemeines	49
2.2 Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung	49
2.3 Rechtsfolge der Kleinunternehmerregelung	53
2.4 Option zur Regelbesteuerung	54
2.5 Vorsteuerberichtigung beim Wechsel der Besteuerungsform nach § 15a Abs. 7 UStG	55
2.6 Ausblick	56
2.7 Abschließender Übungsfall	56
V. UMSATZSTEUER UND VERFAHRENSRECHT	57
1. Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung	57
2. Entstehung und Fälligkeit der Umsatzsteuer	58
2.1 Entstehung der Umsatzsteuer	58
2.2 Fälligkeit der Umsatzsteuer	58
3. Steueranmeldungen	59
4. Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge	60
VI. VERTIEFUNG: UMSATZSTEUER IM EU-BINNENMARKT	61
1. Der Europäische Binnenmarkt	61
2. System der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt	62
2.1 Lieferungen	62
2.2 Dienstleistungen	62
2.3 Das innergemeinschaftliche Kontrollsystem	63
3. Der innergemeinschaftliche Erwerb nach § 1a UStG	65
3.1 Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs	66
3.2 Ausnahmen von der Erwerbsbesteuerung	69
3.3 Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 3d UStG)	73
3.4 Steuerbefreiungen beim innergemeinschaftlichen Erwerb	76
3.5 Die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb	77
3.6 Entstehung der Steuerschuld	77
3.7 Steuerschuldner	77
3.8 Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer	77
4. Die innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a UStG)	79
4.1 Allgemeines	79
4.2 Voraussetzungen der Steuerbefreiung	80
4.3 Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	86
4.4 Vertrauensschutz	87
4.5 Die Abrechnung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	87

5.	Inneregemeinschaftliches Verbringen von Gegenständen	87
5.1	Allgemeines	87
5.2	Inneregemeinschaftliches Verbringen als fiktive inneregemeinschaftliche Lieferung	88
5.3	Inneregemeinschaftliches Verbringen als fiktiver inneregemeinschaftlicher Erwerb	90
5.4	Verbringen in ein Auslieferungs- bzw. Konsignationslager	90
5.5	Verbringen zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung	91
5.6	Bemessungsgrundlage bei Verbringungsfällen	93
5.7	Entstehung der Steuerschuld	94
5.8	Rechnungsstellung	94
6.	Das (inneregemeinschaftliche) Reihengeschäft	94
6.1	Allgemeines	94
6.2	Nur eine Lieferung ist die bewegte Lieferung	95
6.3	Zuordnung der Beförderung oder Versendung	95
6.4	Ort der Lieferungen beim Reihengeschäft	98
6.5	Sonstige Regelungen	99
6.6	Registrierungspflicht	99
7.	Das inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG)	99
VII.	VERTIEFUNG: UMSATZBESTEUERUNG VON IMMOBILIEN	101
1.	Die Grundstücksvermietung und ähnliche Umsätze	101
1.1	Allgemeines	101
1.2	Weitere Ausnahmen von der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG	102
1.3	Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksvermietungen	103
2.	Steuerbefreiung der Veräußerung von Grundstücken	109
2.1	Steuerbefreiung der Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen	109
2.2	Steuerbefreiung der Grundstücksentnahme	111
2.3	Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1, Abs. 3 UStG	111
2.4	Folgen einer steuerpflichtigen Grundstückslieferung	113
2.5	Grundstücksveräußerung als Geschäftsveräußerung	113
3.	Vorsteuerabzugsausschluss nach § 15 Abs. 1b UStG	116
VIII.	ANHANG: KLAUSUREN AUS DEM UMSATZSTEUERRECHT	119
1.	Klausur 1 „Marie und Wotan“ – USt & Immobilien	119
2.	Klausur 2 „Greta und Konni“ – USt & Immobilien	122
3.	Klausur 3 „Katja und Waltraud“ – EU-Binnenmarkt	124

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 (Schenkungssteuer)

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

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.



Indikatoren der Leistungsfähigkeit



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

- **Direkte Einkommensverwendungssteuern:** Die Steuer greift direkt auf den Einkommensverwender als Steuerschuldner zu. Auslösendes Moment ist der Akt des Rechtsverkehrs. Daher spricht man von Verkehrssteuern: Paradebeispiel ist die **Grunderwerbsteuer**, die z.B. greift, wenn ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück abgeschlossen wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Der zivilrechtliche Akt des Rechtsverkehrs, also der Abschluss des Kaufvertrags, löst die Grunderwerbsteuer aus.
- **Indirekte Einkommensverwendungssteuern** greifen bereits auf der Vorstufe zu, also auf die Unternehmer, die als Versorger eines Endverbrauchers auftreten. Der Einkommensverwender wird indirekt betroffen: Der Unternehmer ist Steuerschuldner und führt die Steuer an das Finanzamt ab. Er gibt die Steuer aber über den zivilrechtlichen Preis weiter, er wälzt sie also auf den Endverbraucher ab. Dieser ist es, der die Steuer wirtschaftlich trägt (Steuerträger). Paradebeispiel ist die **Umsatzsteuer**⁴.

Der Staat besteuert an unterschiedlichen Stellen und damit auch mehrmals.

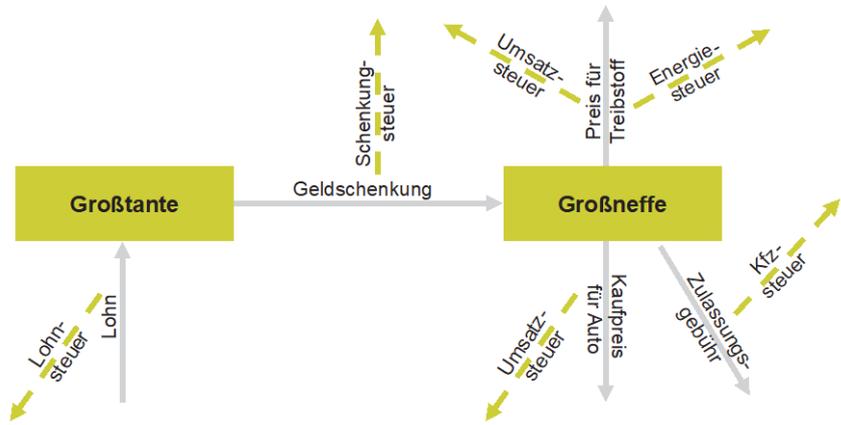
BEISPIEL:

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

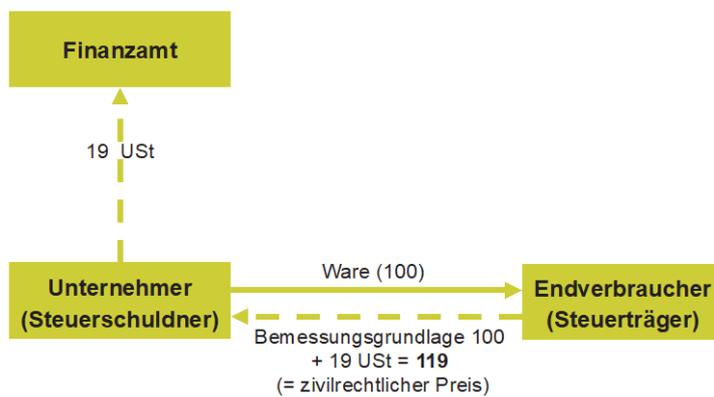


VIDEO 010:
Mehrfachbesteuerung



4. Die Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer

Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer



VIDEO 015:
Steuerabwälzung bei der Umsatzsteuer



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

4.1 Die Umsatzsteuer als Allphasensteuer

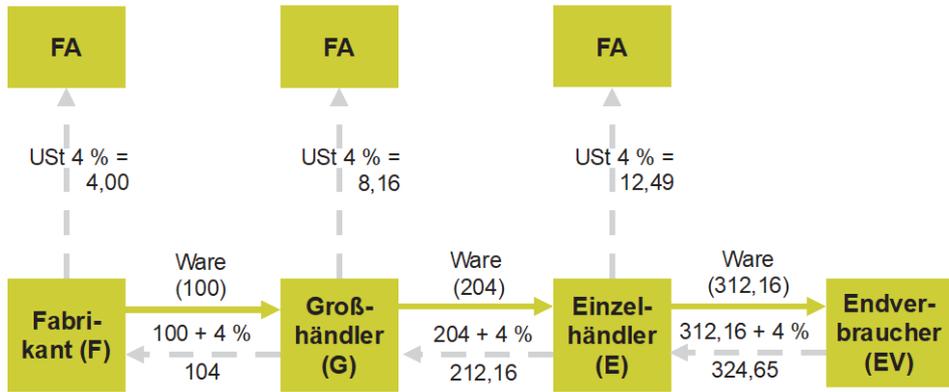
Bis 1967 gab es ein Brutto-Allphasensystem. Allphasensteuer bedeutet, dass jeder Umsatzakt auf jeder Wirtschaftsstufe steuerlich belastet wird. Bis 1967 wurde die Umsatzsteuer auf das volle Entgelt einschließlich der im Preis überwälzten Umsatzsteuer selbst erhoben. Der Steuersatz auf dieses Bruttoentgelt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

BEISPIEL:

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

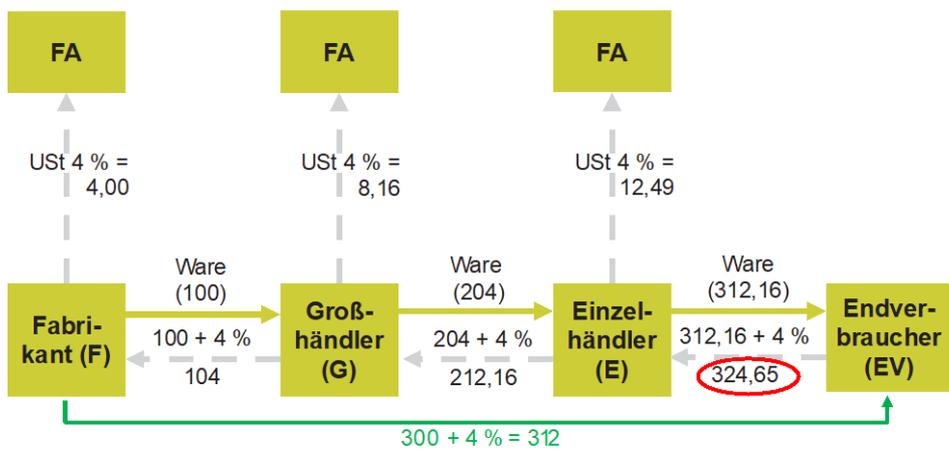
⁵ BVerfG, Beschluss v. 13.6.1997, 1 BvR 201/97: Keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG durch Nichtanerkennung eines Existenzminimums bei der Erhebung von Umsatzsteuer.

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)



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:

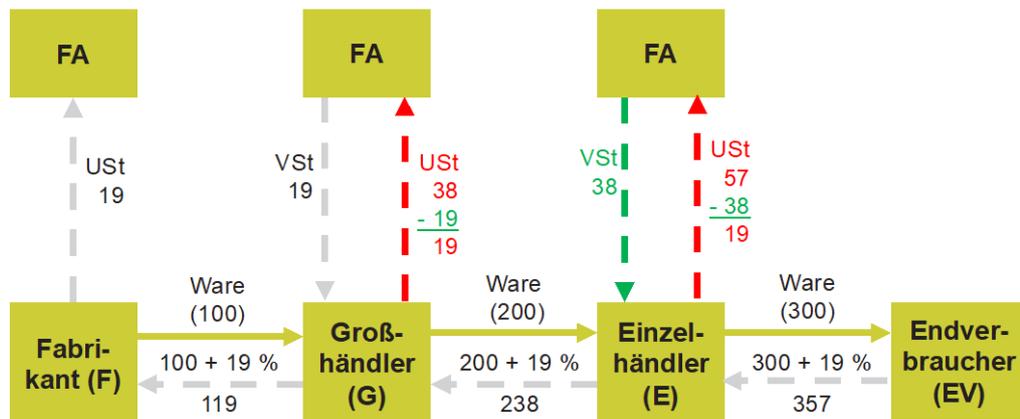
Der Fabrikant F liefert ein Produkt für ein Netto-Entgelt (zivilrechtlicher Kaufpreis ./. Umsatzsteuer = Bemessungsgrundlage) von 100 € an den Großhändler G. Dieser liefert ihm für netto 200 € an den Einzelhändler E weiter. Dieser wiederum liefert das Produkt für netto 300 € an den Endverbraucher EV.



VIDEO 025:
Die Umsatzsteuer als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug



Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug



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

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.

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 ($100 \text{ €} \times 19 \% = 19 \text{ €}$).

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

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

ÜBUNG:

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

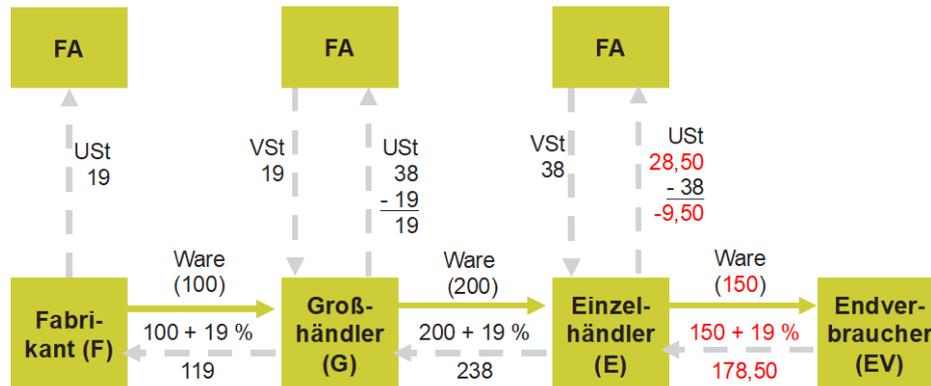
Bitte versuchen Sie, zunächst selbst auf die Lösung zu kommen. Erst dann sehen Sie sich das folgende Video an.

VIDEO 030:

Die Umsatzsteuer als Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug II



Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug II



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:

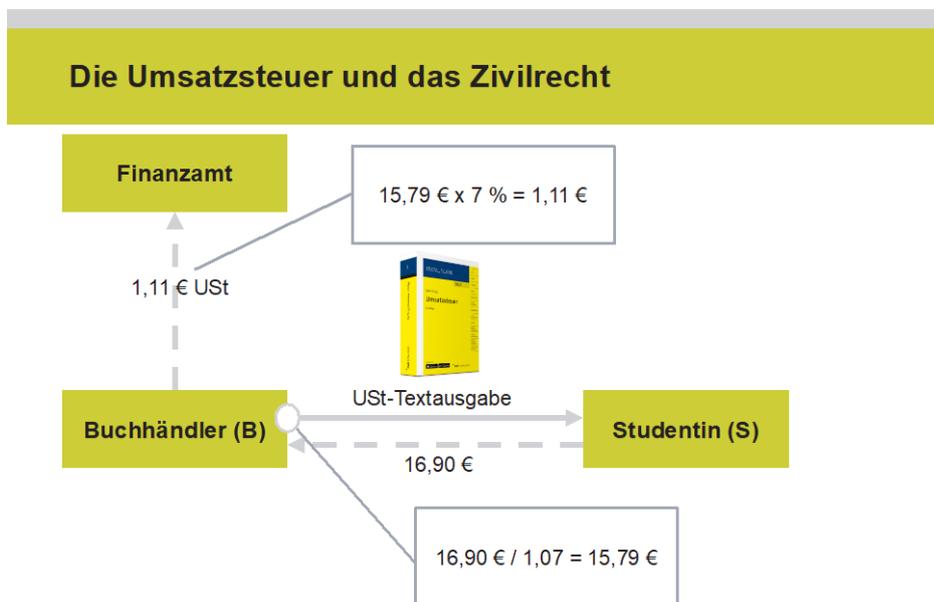
Der Buchhändler B verkauft der Studentin S die KMLZ-Umsatzsteuer-Textausgabe für 16,90 €.



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.



VIDEO 035:
Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht



Wie kommen wir auf die folgende Formel?

Bemessungsgrundlage = zivilrechtlicher Kaufpreis / 1,07

Die Antwort finden Sie im Video 040: Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht II.

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.

VIDEO 040:
Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht II



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 17.3.2024) sowie Streit/Dietz-Vellmer, Zivilrechtliche Erstattungs- und Ausgleichsansprüche bei fehlerhafter umsatzsteuerrechtlicher Behandlung, DB 2019, 2259 ff. Vgl. dazu auch Zugmaier/Siegel, (Keine)

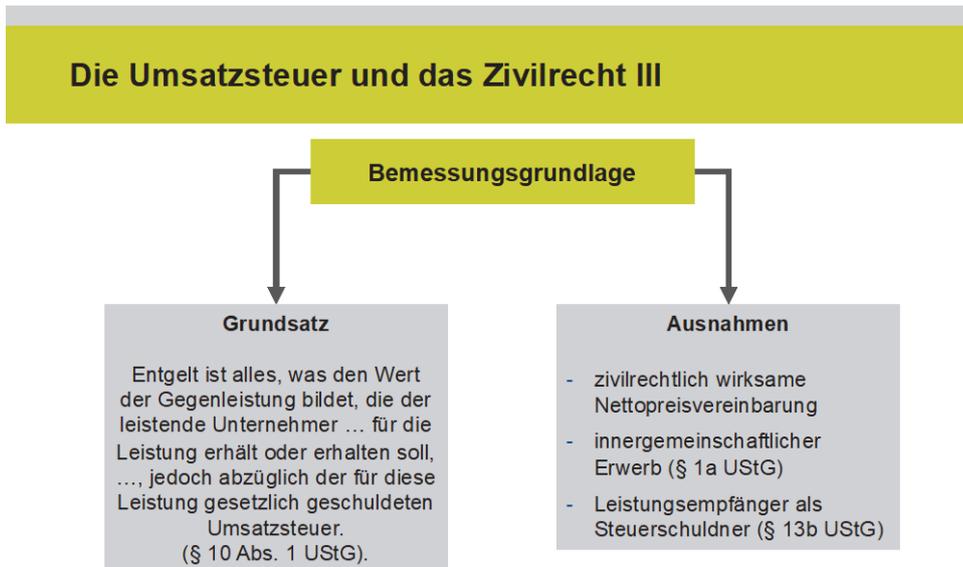
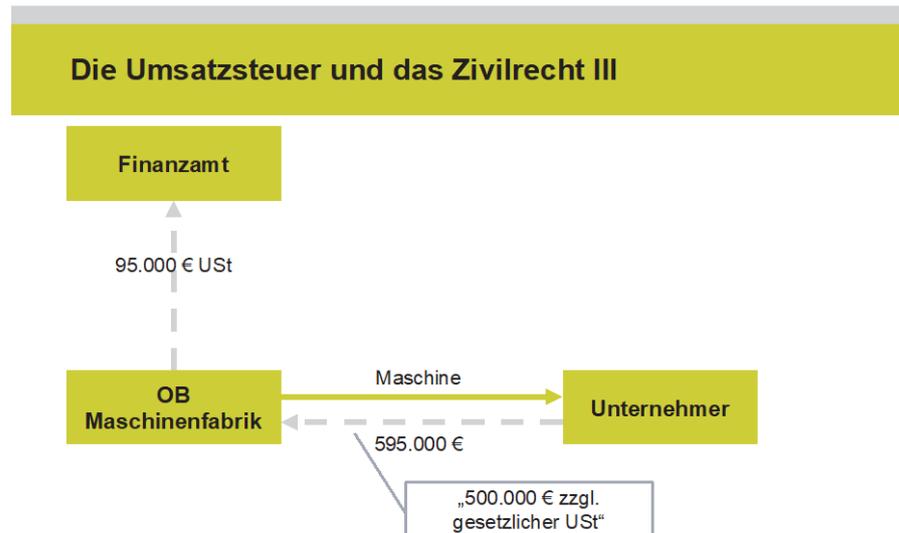
BEISPIEL:

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 €.



VIDEO 045:

Die Umsatzsteuer und das Zivilrecht III



Grunderwerbsteuer beim Erwerb von Waldflächen, UVR 2023, S. 61 ff., 64. Grundlegend hierzu Karrer, Umsatzsteuer und der zivilrechtliche Vertrag – Möglichkeiten einer Vertragsanpassung, Diss. Augsburg, 2024.

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 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



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, verspä-

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.*

tet 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 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 und seitdem sehr oft geändert¹⁵.

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.

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

¹⁵ Sehr plakativ der Schlussantrag des Generalanwalts Szpunar vom 23.3.2023 zum EuGH-Verfahren in der Rs. C-180/22 – Mensing II, Tz. 62: Die MwStSystRL gehöre zu den am häufigsten geänderten Rechtsakten der Union; Änderungen seien geradezu an der Tagesordnung.

Gleichwohl bestehen noch erhebliche **Harmonisierungsdefizite**. Es bestehen weiterhin viele Übergangs- und Sonderregelungen, die den Mitgliedstaaten ermöglichen, von der MwStSystRL abweichende Regelungen beizubehalten¹⁶ 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 Steuersatzermäßigungstatbestände beizubehalten.

Mit Wirkung vom 6.4.2022 ist eine weitreichende Reform der Steuersatzermäßigungen in der MwStSystRL in Kraft getreten¹⁷. 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)¹⁸.

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

¹⁶ 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.

¹⁷ Vgl. ausführlich *Ismer*, Einigung im ECOFIN: Neue Handlungsspielräume bei den ermäßigten Steuersätzen, MwStR 2022, S. 53 ff.

¹⁸ 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 17.3.2024)

- 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 MwStSystRL 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. 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 kann¹⁹. Insofern wirkt der Nullsteuersatz ähnlich wie eine echte Steuerbefreiung²⁰.

¹⁹ Vgl. ausführlich hierzu *Zugmaier/Mateev*, JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen - aber auch null Fragen?, DStR 2022, S. 2337 ff.; *Mateev*, Umsatzsteuer von null bei Photovoltaikanlagen: Die einzelnen Voraussetzungen vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens v. 27.2.2023, DStR 2023, S. 975 ff.; *Mateev*, Umsatzsteuer von null bei Photovoltaikanlagen: BMF veröffentlicht ein Ergänzungsschreiben und erweitert den Anwendungsbereich der Norm, DStR 2024, S. 468 ff.

²⁰ Zu diesem Begriff zu unten Tz. III.1.2.4.

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/

VIDEO 055:

Die umsatzsteuerliche Terminologie



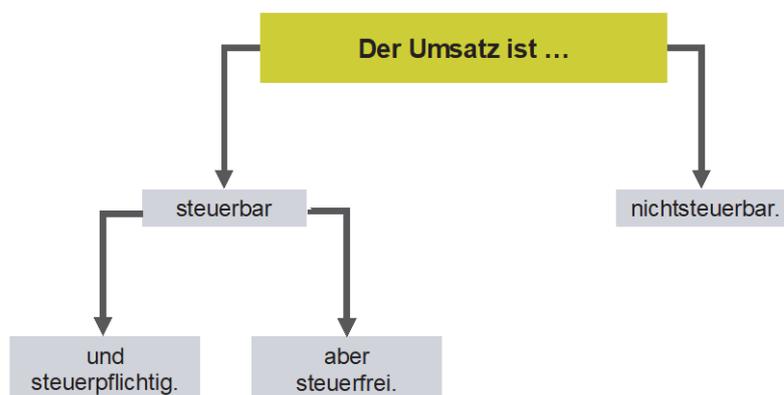
UMSATZSTEUERLICHE TERMINOLOGIE:

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

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



Die umsatzsteuerliche Terminologie



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

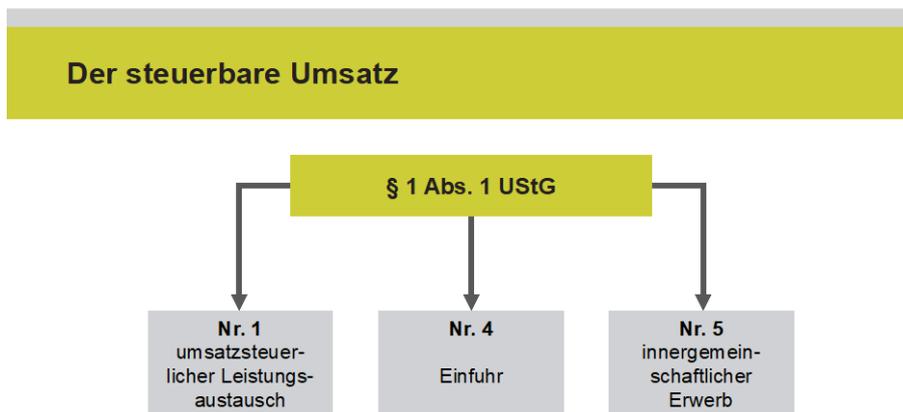
Steuerbare Umsätze zerfallen nach § 1 Abs. 1 UStG in drei Grundtatbestände:

- 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).



VIDEO 060:
Der steuerbare
Umsatz



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. ...



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.

VIDEO 065:
Leistung gegen Entgelt



VIDEO 070:
Leistungsaus-
tausch - Beispiele



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.

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 Möbeldändler (umsatzsteuerlicher Unternehmer) einen Bauernschrank aus seinem Privatvermögen an einen Freund verkauft.

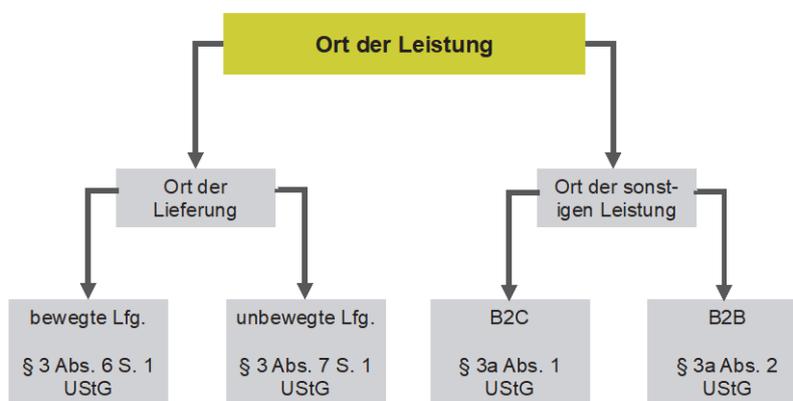
Leistung im Inland: Anders als bei der Einkommensteuer (§ 1 EStG) und bei der Körperschaftsteuer (§ 1 KStG) gibt es bei der Umsatzsteuer kein Nebeneinander unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Nur ein Umsatz im Inland löst die Umsatzsteuer aus. Geboten ist daher eine „Verortung“ auf das Inland, 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).



VIDEO 075:
Leistung im Inland



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.

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 umsatzsteuerbar²¹. Es kommt weder auf die Staatsangehörigkeit der beteiligten Unternehmer noch darauf an, dass die Prozessvertretung tatsächlich in Österreich stattfindet.

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 Regelungen²²:

VIDEO 130:
Umsatzsteuerbarkeit im Inland



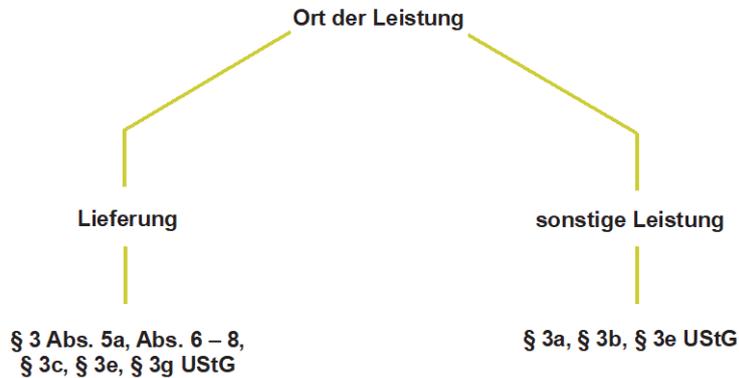
²¹ Der Umsatz ist zwar in Deutschland umsatzsteuerbar, die Steuerschuld muss aber nicht die Rechtsanwältin RA begleichen. Vielmehr hat der Gesetzgeber in § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 UStG vorgesehen, dass die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger U übergeht (Umkehr der Steuerschuldnerschaft / Reverse-Charge-Verfahren). U betreibt sein Unternehmen in Deutschland und muss hier sowieso Umsatzsteuererklärungen abgeben.

²² 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.

VIDEO 135:
Überblick über
die Ortsbestim-
mungen



Überblick über die Ortsbestimmungen



KNOLL-VIDEO:
Leistungen des
Gesellschafters



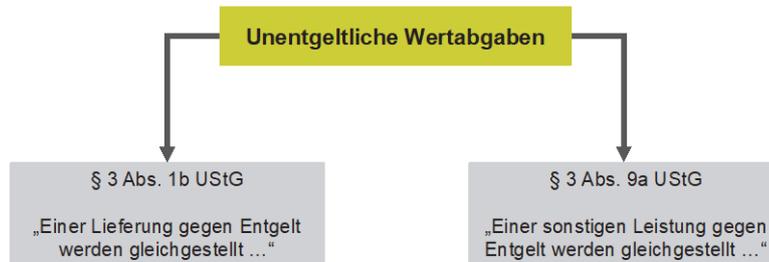
Leistung gegen Entgelt: An einer Leistung gegen Entgelt fehlt es nicht nur bei den unentgeltlichen Wertabgaben (s. dazu sogleich unter Gliederungspunkt 1.1.1.2), sondern auch beim **nichtsteuerbaren Gesellschafterbeitrag**. Eine Leistung, die der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft erbringt, 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 wird²³. Die Leistung wird nicht **an** die Gesellschaft (Leistungsaustausch), sondern **für** die Gesellschaft erbracht (Leistungsvereinigung). Abzugrenzen ist der nichtsteuerbare Gesellschafterbeitrag von der Leistung gegen Sonderentgelt.

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.

²³ 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 Beteiligten) 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



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 - Ausfuhr-lieferungen).

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

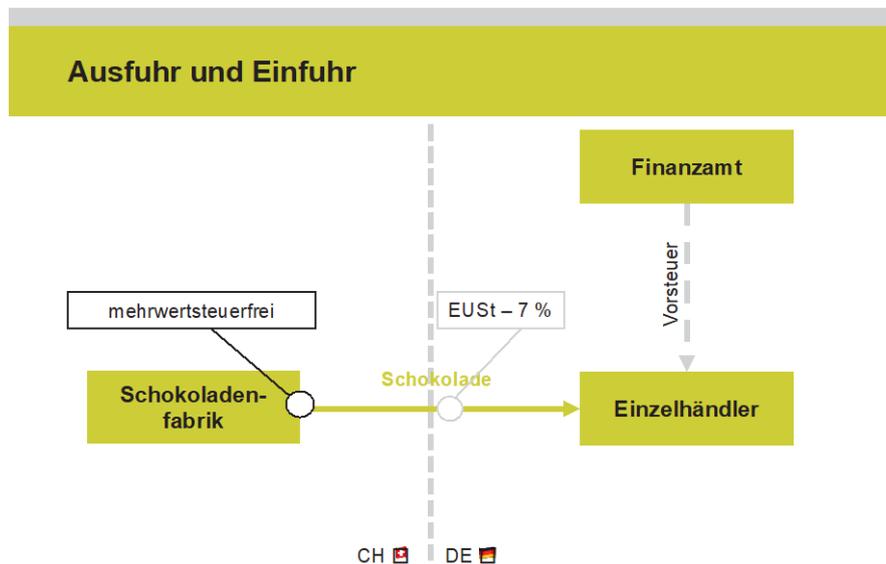
Ursprungslandbesteuerung liegt vor, wenn allein der Importstaat auf die Besteuerung verzichtet; die Ware behält im Inland das Steuerbelastungsniveau des Exportstaates.

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



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

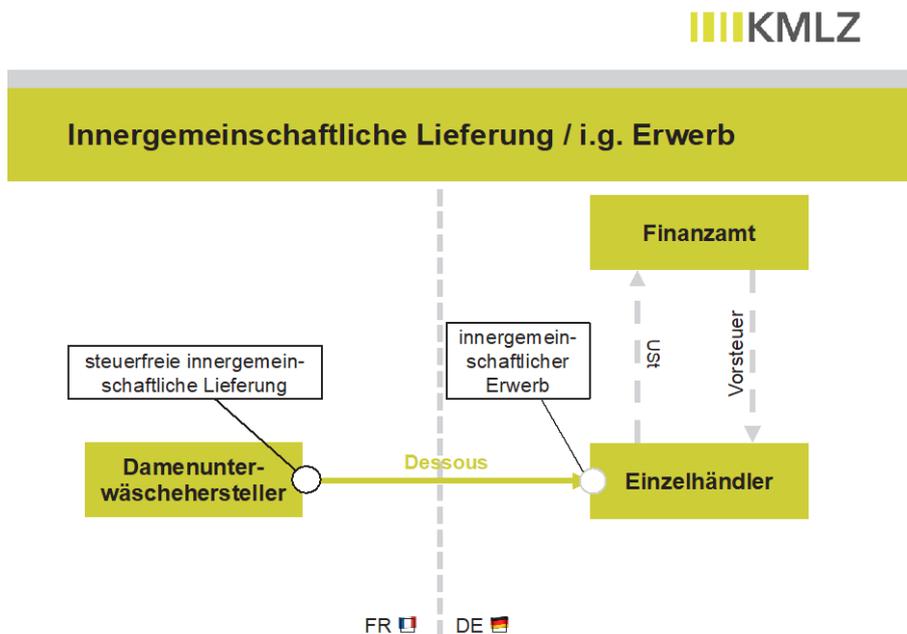
Handel weggefallen sind und die Einfuhrumsatzsteuer klassischer Prägung durch eine Steuer auf den Erwerb der Ware im Inland ersetzt worden ist. Die Einfuhr an der Grenze wurde sozusagen in das Inland verlängert und durch einen Erwerbstatbestand im Inland ersetzt.

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



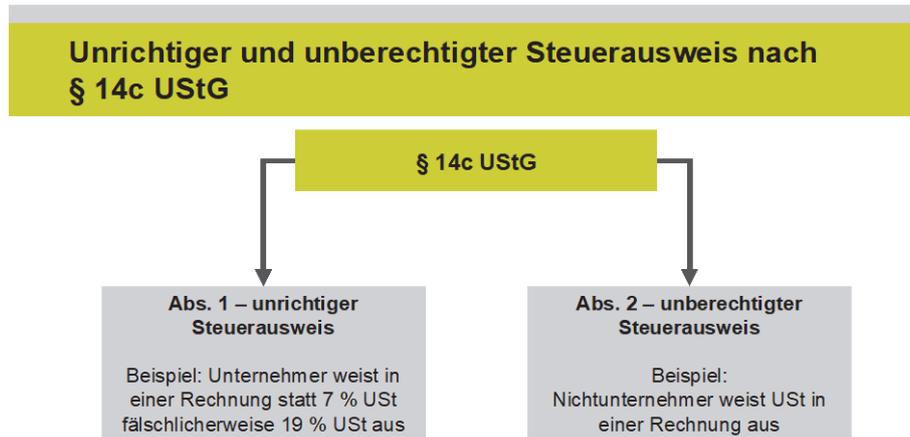
1.1.4 Die Sondertatbestände des unrichtigen und unberechtigten Steuerausweises (§ 14c UStG)

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.



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



1.2 Umsatzsteuerbefreiungen

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

VIDEO 100:
Sinn und Zweck von Steuerbefreiungen



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 UStG²⁴

1.2.2 Steuerbefreiungen mit Vorsteuerausschluss

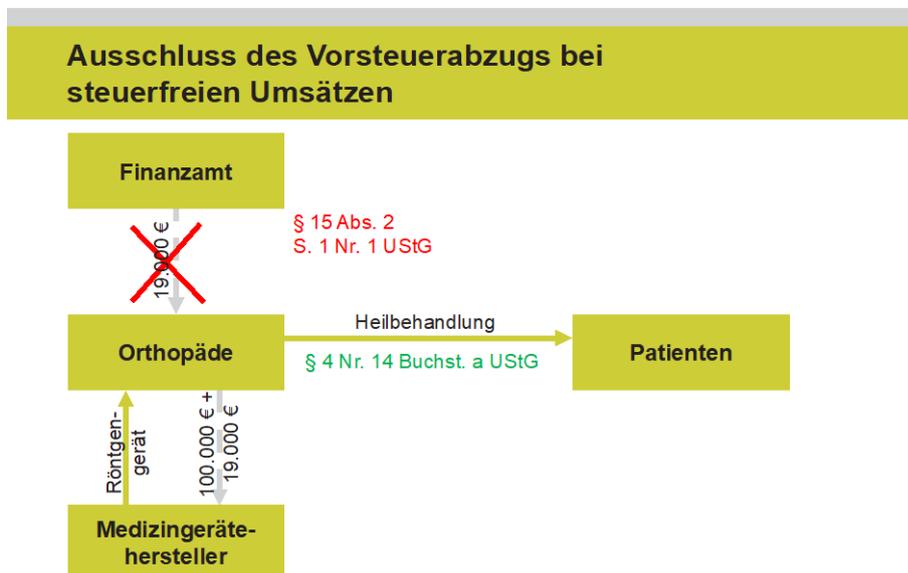
Bei allen anderen Steuerarten ist der Steuerpflichtige froh, wenn eine Steuerbefreiung greift. Dann hat er keine Steuer zu entrichten. In der Umsatzsteuer ticken mitunter die Uhren etwas anders. Grund ist der Vorsteuerabzug und die Regelung des § 15 Abs. 2

²⁴ Grundlegend hierzu *Kamps*, Kreditgewährung im europäischen Mehrwertsteuersystem, UR 2023, S. 638 ff.

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 Gegennahmen greifen nicht.



VIDEO 105:
Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Ausgangsumsätzen



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:

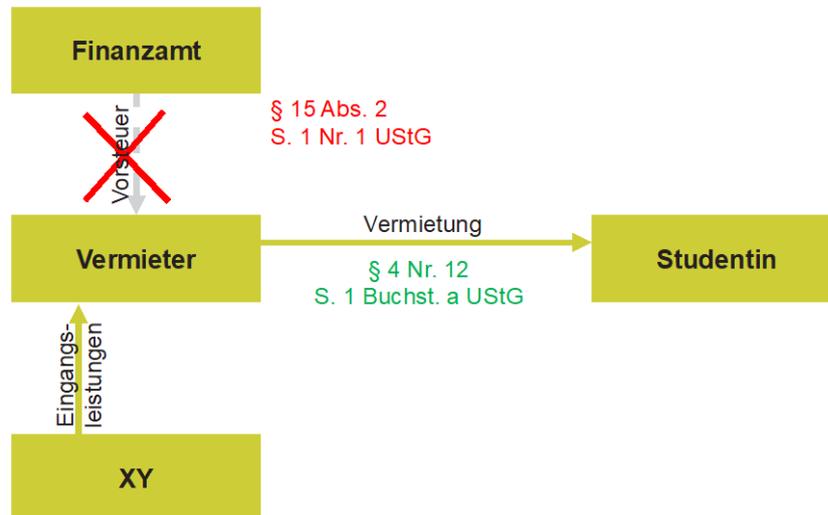
Der Vermieter V vermietet eine Wohnung, die er für 500.000 € zzgl. USt hat herstellen lassen, für 1.000 € monatlich an die Studentin S.

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.).

VIDEO 110:
Ausschluss des
Vorsteuerabzugs
bei steuerfreier
Vermietung



Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreier Vermietung



BEISPIEL:

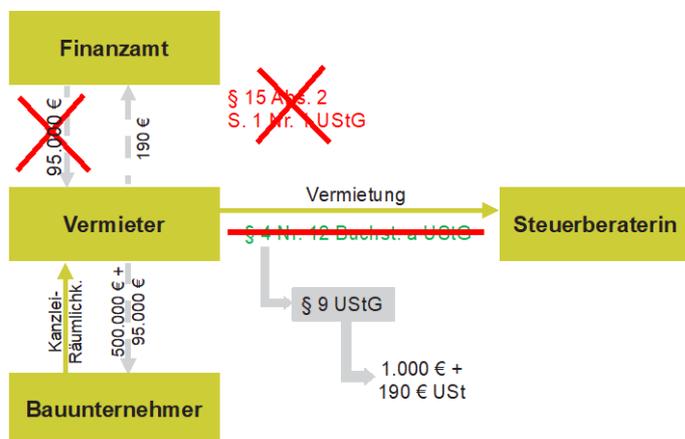
Der Vermieter V vermietet Kanzleiräumlichkeiten, die er für 500.000 € zzgl. USt hat herstellen lassen, für monatlich 1.000 € zzgl. USt an die Steuerberaterin S.

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

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

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

Verzicht auf Steuerbefreiungen



VIDEO 115:
Verzicht auf Steuerbefreiungen



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

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

BEISPIEL:

Das Sägewerk S liefert für 100 € zzgl. 19 € USt Holz an den Inhaber B einer anerkannten Blindenwerkstätte, der das Holz zu Holzpostkarten verarbeitet. Die Holzpostkarten veräußert B umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 19 Buchst. b UStG²⁵) für 200 € an den Händler H, der die Holzpostkarten für 300 € zzgl. 57 € USt an Endverbraucher veräußert.

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

²⁵ Die Befreiungsvorschriften der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) enthalten keine Steuerbefreiung zugunsten der Blinden und Blindenwerkstätten. § 4 Nr. 19 UStG beruht lediglich auf einer Übergangsbestimmung, vgl. Art. 371 i.V.m. Anhang X Teil B Nr. 5 MwStSystRL.

VIDEO 117:
Umsatzsteuerbefreiung - Kumulationswirkung in der Unternehmerkette



Diese **nachteilige Kumulationswirkung** innerhalb der Unternehmerkette zeigt, dass die Steuerbefreiung für den Privilegierten (in unserem Beispiel der Inhaber B einer anerkannten Blindenwerkstätte) zum Danaergeschenk werden kann: Entweder hat er mit Blick auf die zu Kosten gewordenen Vorsteuern einen geringeren Gewinn oder er muss teurer anbieten. Hieraus erklärt sich der Sinn eines Verzichts auf Steuerbefreiung, den der Gesetzgeber mit der Möglichkeit des § 9 UStG teilweise zulässt, wenn der Umsatz innerhalb der 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** Steuerbefreiungen²⁶. 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.

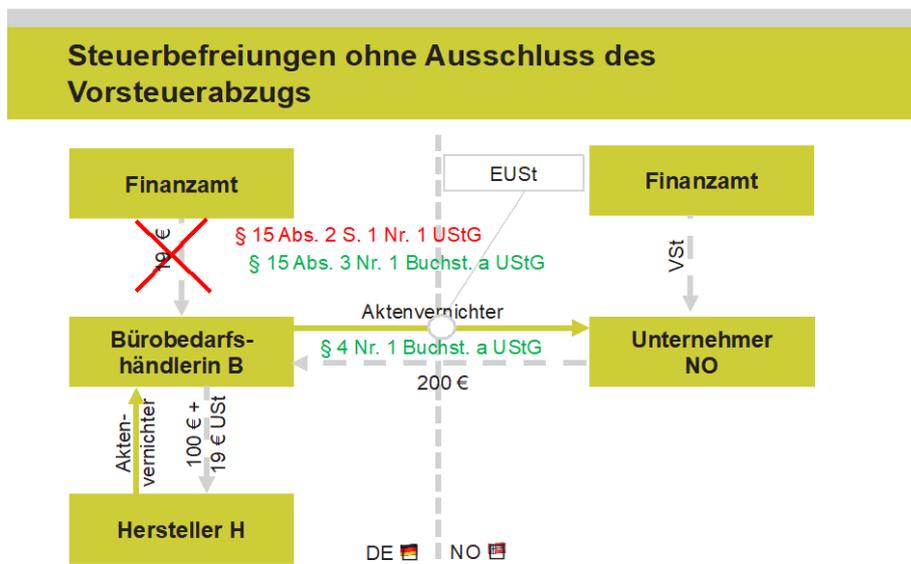
BEISPIEL:

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.

Berbringt 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).



VIDEO 120:
Steuerbefreiungen ohne Ausschluss des Vorsteuerabzugs



²⁶ Der ab 1.1.2023 geltende Nullsteuersatz für die Lieferung/Installation von Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG) wirkt ähnlich.

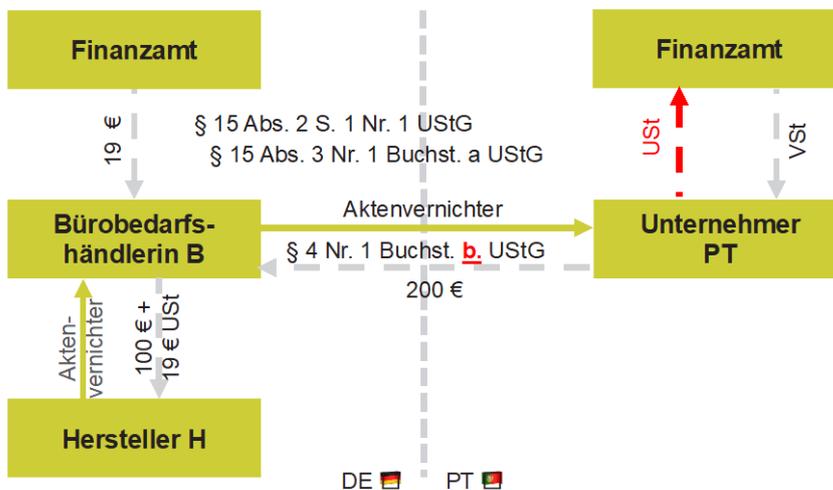
Wie das vorherige Beispiel zeigt, gelangt die Ware ohne deutsche Umsatzsteuerbelastung über die Grenze und unterliegt ausschließlich der Einfuhrumsatzsteuer in Norwegen. Dem Bestimmungslandprinzip ist damit Rechnung getragen.

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



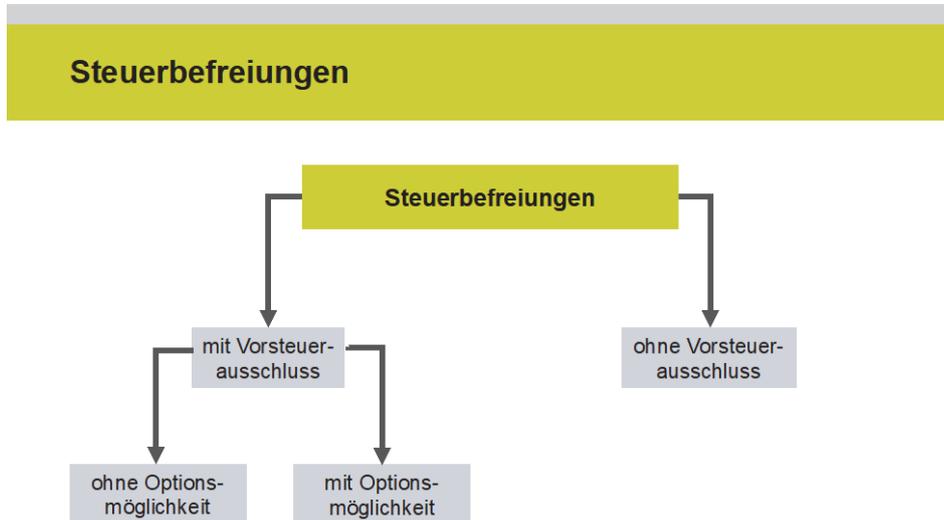
VIDEO 125: Steuerbefreiungen ohne Ausschluss des Vorsteuerabzugs II



1.2.5 Zusammenfassendes Schaubild



VIDEO 127:
Zusammenfassung:
Steuerbefreiungen



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 Regel²⁷ 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 wird²⁸, 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 €²⁹ / 50.000 €, wird er als Kleinunternehmer nach § 19 UStG von der Besteuerung ausgenommen und im Ergebnis wie ein Nicht-Unternehmer behandelt.

²⁷ 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.

²⁸ 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.

²⁹ Die ursprüngliche Grenze von 17.500 € ist durch das Dritte Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratienteilungsgesetz) mit Wirkung vom 1.1.2020 auf 22.000 € angehoben worden. Vgl. hierzu Zugmaier, UStG: Weihnachtsgeschenk für Kleinunternehmer – Anhebung der Umsatzgrenze, DStR 49/2019, S. VIII.

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

BEISPIEL:

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

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 ist³⁰. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 S. 3 UStG). Damit kennt der Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG folgende Tatbestandsmerkmale:

- Selbstständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Einnahmeerzielungsabsicht³¹

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.

VIDEO 140:
Privatsphäre umsatzsteuerlicher Unternehmer



³⁰ 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.

³¹ Vgl. hierzu *Küffner/Zugmaier, Liebhaberei in der Umsatzsteuer?*, DStR 2023, S. 2703 ff.

VIDEO 145:
 Unternehmer
 (USt) vs. Gewerbe-
 treibender (ESt)



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
Gewinnerzielungs- absicht	(-), Einnahmeerzielungs- absicht	(+)
Beteiligung am allg. wirtschaftl. Verkehr	(-), Personenvereinigung nur ggü. Mitgliedern	(+)

2.2 Selbständigkeit 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 Selbständigkeit oder Unselbständigkeit beantwortet sich demnach grundsätzlich nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber. Ob Selbständigkeit oder Unselbständigkeit 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 abzuwägen³².

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,

³² Abschn. 2.2 Abs. 1 Satz 4-6 UStAE.

- 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 außen³³ 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.

HINWEIS:

Anders als z.B. die Körperschaftsteuerliche Organschaft (§§ 14 ff. KStG), die durch Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags zustande kommt, kann eine umsatzsteuerliche Organschaft auch unwillkürlich / unbewusst entstehen, wenn die Eingliederungsvoraussetzungen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegen.

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 umsatzsteuerbar³⁴.

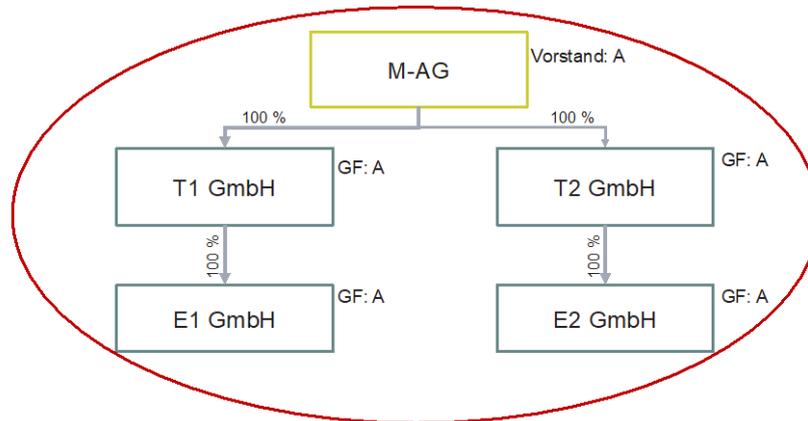
In dem folgenden **Schaubild** ist die M-AG Organträgerin, die beiden Tochtergesellschaften T1 GmbH und T2 GmbH sowie die beiden Enkelgesellschaften E1 GmbH und E2 GmbH sind Organgesellschaften. Der Organkreis ist rot eingezeichnet. Erbringt z.B. die M-AG Leistungen gegen Entgelt an die T1 GmbH, sind diese als Innenumsätze nicht umsatzsteuerbar.

³³ Bei Innengesellschaften (z.B. stille Gesellschaft iSd. §§ 230 ff. HGB) fehlt es schon an der Unternehmerfähigkeit.

³⁴ 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 MwSt-SystRL 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 zu³⁵. 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.

³⁵ 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.

3. Bemessungsgrundlage

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

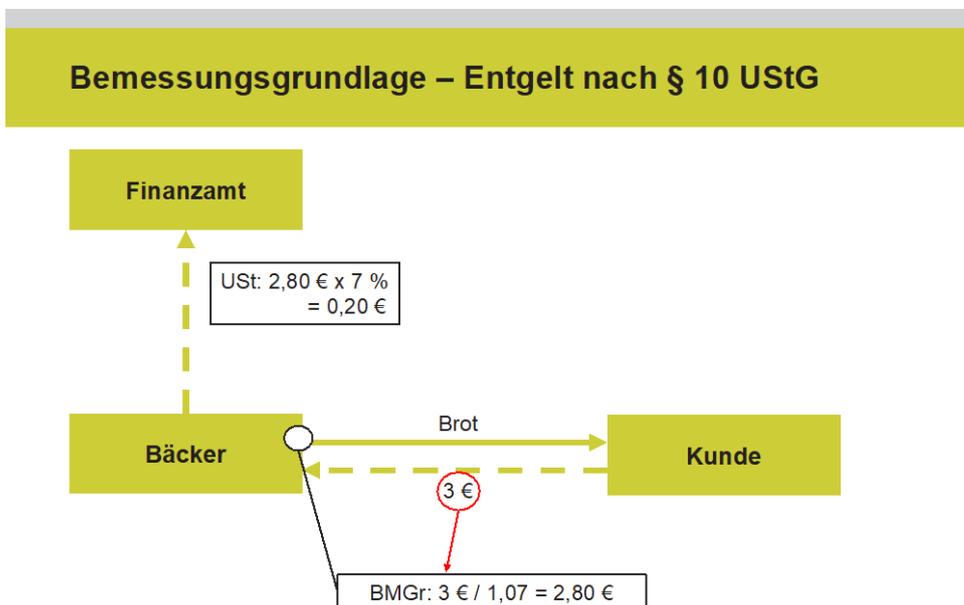
BEISPIEL:

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

VIDEO 150:
Bemessungs-
grundlage – Ent-
gelt nach § 10
UStG



||||KMLZ



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

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.

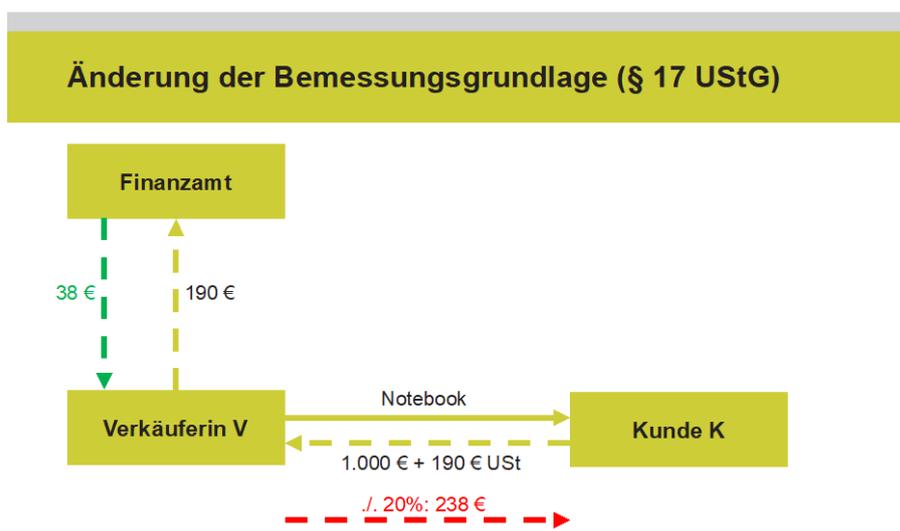
Bei Leistungen von oder an nahestehende Personen ist umsatzsteuerlich die sog. Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden (§ 10 Abs. 5 UStG).

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)



4. Steuersatz

Der Regelsteuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), der ermäßigte Steuersatz beträgt 7 % (§ 12 Abs. 2 UStG)³⁶. Seit dem 1.1.2023 wird u.a. die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen mit 0 % besteuert (sog. Nullsteuersatz, § 12 Abs. 3 UStG)³⁷. Damit bewegt sich Deutschland innerhalb der Vorgaben der Art. 96 ff. MwStSystRL³⁸.

³⁶ 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.

³⁷ S. oben Gliederungspunkt III. 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.

³⁸ Vgl. zum Stand der Harmonisierung oben Gliederungspunkt II.3.

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.

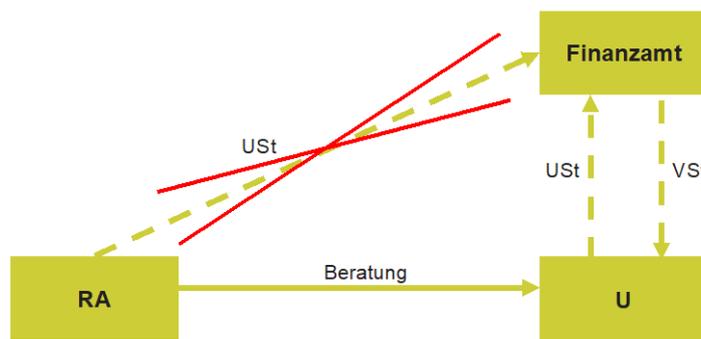
Mit § 13b UStG gibt es eine immer wichtiger werdende Regelung, nach der in bestimmten Fällen nicht der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist, sondern der Leistungsempfänger (sog. Reverse-charge-Verfahren).

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.

||||KMLZ

Das Reverse-charge-Verfahren (§ 13b UStG)



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



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 möglich³⁹.

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 gestattet⁴⁰.



VIDEO 165:
Soll- und Ist-Besteuerung



VIDEO 170:
Soll- und Ist-Besteuerung -
Übungsfall



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)

³⁹ 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.

⁴⁰ Durch das Wachstumschancengesetz soll die Grenze für die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung nach § 20 S. 1 Nr. 1 UStG von 600.000 € auf 800.000 € angehoben werden. Der Bundestag hat das durch den Vermittlungsausschuss abgespeckte Wachstumschancengesetz am 23.2.2024 bestätigt. Es kommt nun auf die Bundesrats-sitzung am 22.3.2024 an (Stand: 17.3.2024).

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 vorliegt⁴¹.

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 Unternehmern 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).

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



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.

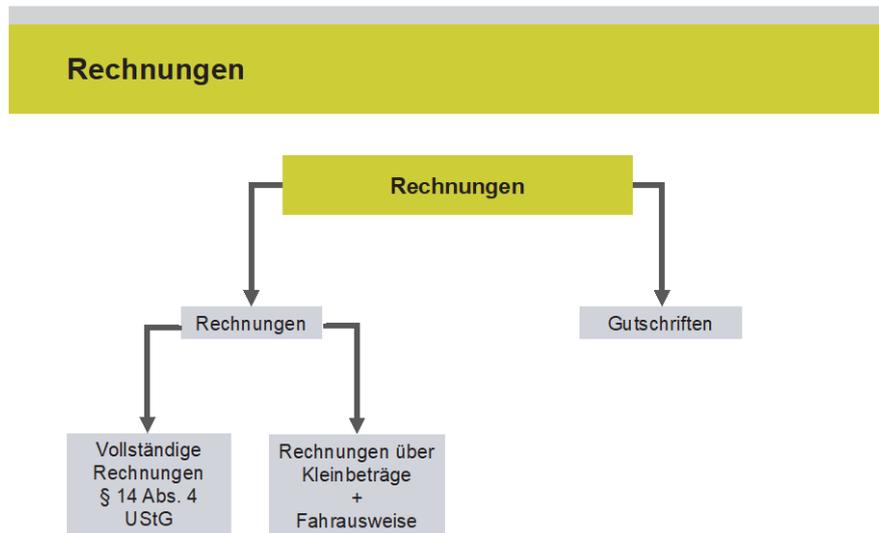
Rechnungen können nach § 14 Abs. 2 S. 7 UStG nicht nur in Papierform, sondern auch als elektronische Rechnung (**eRechnung**) übermittelt werden. Nach heutiger Rechtslage

⁴¹ 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.

ist die Ausstellung und der Empfang einer eRechnung nur mit Zustimmung des Empfängers möglich. Der nationale Gesetzgeber plant, ab dem Jahr 2025/2027 eine verpflichtende (obligatorische) eRechnung für inländische Umsätze zwischen Unternehmern einzuführen⁴². Dem liegt eine Ermächtigung des Rates auf Grundlage von Art. 395 MwSt-SystRL zugrunde⁴³.



VIDEO 173:
Rechnungen



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.

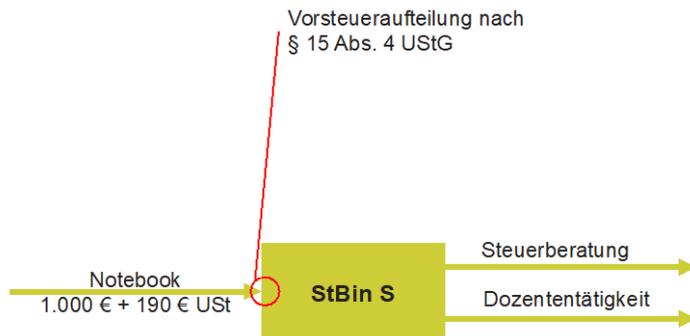
BEISPIEL:

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

⁴² Der Bundestag hat das durch den Vermittlungsausschuss abgespeckte Wachstumschancengesetz am 23.2.2024 bestätigt. Es kommt nun auf die Bundesratssitzung am 22.3.2024 an (Stand: 17.3.2024).

⁴³ Abl. L 188 v. 27.7.2023, S. 42.

Die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG



VIDEO 175:
Vorsteueraufteilung



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



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:

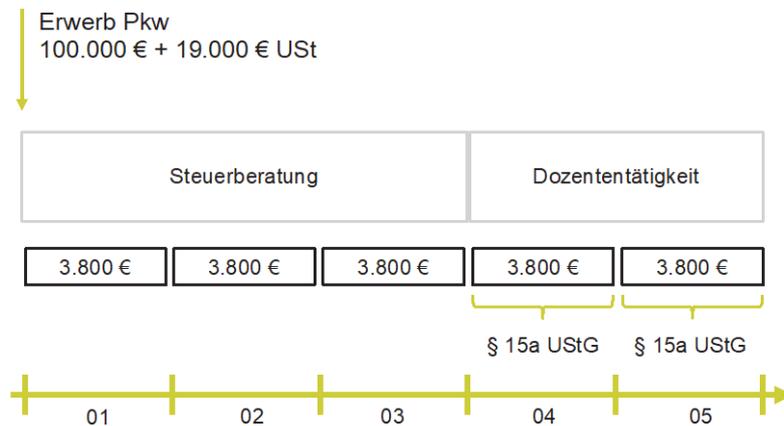
Steuerberaterin S schafft sich für ihre klassische Steuerberatungstätigkeit einen Pkw zum 1.1.01⁴⁴ für 100.000 € zzgl. 19.000 € USt an. Vom 1.1.01 bis einschließlich 31.12.03 verwendet sie den Pkw ausschließlich für klassische Steuerberatungsumsätze. Daher hat sie auch mit der Voranmeldung im Januar 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.



VIDEO 180:
Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG



Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG



§ 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 vorzunehmen⁴⁵. 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 UStG⁴⁶,
- Durchschnittssatzbesteuerung nach §§ 23a oder 24 UStG → Regelbesteuerung.

⁴⁴ Bei den Jahreszahlen in dem Beispiel handelt es sich um fiktive Jahre.

⁴⁵ S. unten Gliederungspunkt IV.2.5 mit Beispiel.

⁴⁶ Die Besteuerung nach **allgemeinen Durchschnittssätzen nach § 23 UStG** wurde zum 1.1.2023 gestrichen. Im Zuge dessen wurde auch § 15a Abs. 7 UStG angepasst.

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



IV. BESTEUERUNGSARTEN, BESONDERE BESTEUERUNGSFORMEN UND SONDERREGELUNGEN

1. Überblick



Besteuungsarten, Besteuerungsformen, Sonderregelungen

Besteuungsarten	Besteuerungsformen	Sonderregelungen
<ul style="list-style-type: none"> Soll-Besteuerung (§ 16 UStG) Ist-Besteuerung (§ 20 UStG) 	<ul style="list-style-type: none"> Kleinunternehmer (§ 19 UStG) Allgemeine Durchschnittssätze (§ 23 UStG) Durchschnittssätze für Körperschaften etc. (§ 23a UStG) Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG) 	<ul style="list-style-type: none"> Besteuerung der Reiseleistungen (§ 25 UStG) Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) Besteuerung von Umsätzen mit Anlagegold (§ 25c UStG)

VIDEO 185:
Besteuungsarten, Besteuerungsformen, Sonderregelungen



Diese Kategorisierung findet sich nur ansatzweise im UStG⁴⁷ 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:

⁴⁷ § 20 S. 3 UStG spricht vom Wechsel der Art der Steuerberechnung (daher „Besteuungsart“), § 15a Abs. 7 UStG regelt den Wechsel der Besteuerungsform, ohne dabei die Kategorie „Besteuerungsform“ zu verwenden.

VIDEO 900: Durchschnittssätze nach § 24 UStG



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

KNOLL-VIDEO: Differenzbesteuerung nach § 25a UStG



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 €

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.

brutto in Rechnung. Weitere Umsätze in Deutschland führt Schreinermeisterin Morlok nicht aus.

Die Lieferung der Einbauküche samt Einbau ist eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG), deren Ort in Füssen/Inland liegt (§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG), da die Verfügungsmacht dort verschafft wird. Die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 UStG) beträgt $15.000 \text{ €} \times 100/119 = 12.605 \text{ €}$, 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.

VIDEO 190:
Kleinunternehmerregelung § 19 UStG: Umsatzgrenzen



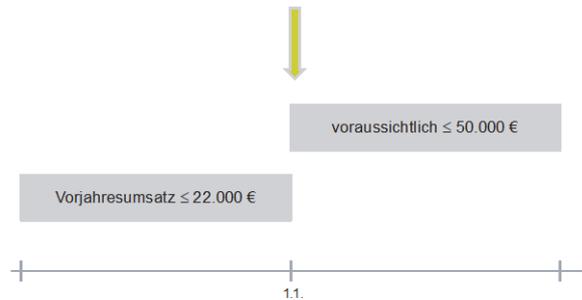
⁵⁰ Die umsatzsteuerliche Registrierung bedeutet, dass sich ausländische Unternehmer mit Umsätzen im Inland beim zuständigen Finanzamt formlos, z.B. per E-Mail, melden. Das Finanzamt übersendet dem Unternehmer dann einen Fragebogen. Nach erfolgter steuerlicher Registrierung wird dem umsatzsteuerlichen Unternehmer die ihm zugeteilte 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

Kleinunternehmerregelung § 19 UStG: Umsatzgrenzen



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).

⁵⁴ Abschn. 19.1 Abs. 4 UStAE

⁵⁵ Abschn. 19.1 Abs. 6 UStAE

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 einen Jahresgesamtumsatz sind angefangene Kalendermonate in der Regel als volle Kalendermonate zu behandeln. Dies bedeutet, dass die Umrechnung so vorzunehmen ist, als wenn der Unternehmer seine gewerbliche Tätigkeit bereits am 1.8. begonnen hätte. Die Umrechnung hat daher wie folgt zu geschehen:

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

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

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

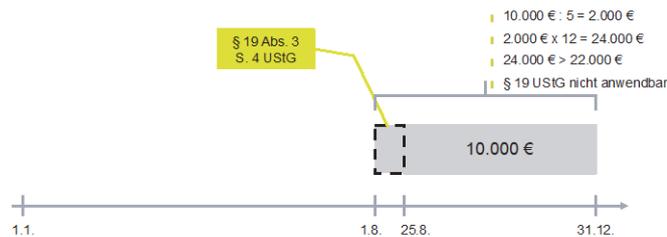
⁵⁷ Abschn. 19.1 Abs. 2 S. 2 UStAE

VIDEO 195:
Gesamtjahresumsatz nach § 19 Abs. 3 S. 3 UStG



Gesamtjahresumsatz nach § 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.



Für den Unternehmer kann es im Einzelfall günstiger sein, die Umrechnung des tatsächlichen Gesamtumsatzes in einen Jahresgesamtumsatz nicht nach Monaten, sondern nach Tagen vorzunehmen. Diesem Umstand trägt § 19 Abs. 3 S. 4 UStG Rechnung, indem er für solche Fälle eine taggenaue Umrechnung bestimmt. Die Umrechnung nach Tagen kann deshalb günstiger sein, weil z.B. die erste Jahreshälfte weniger Tage umfasst als die zweite.

Die Privatnutzung eines Unternehmensgegenstands ist kein Umsatz iSd. § 19 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 UStG. Die Voraussetzungen für eine Steuerbarkeit der Privatnutzung gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG liegen mangels Vorsteuerabzugsberechtigung nicht vor⁵⁸.

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).

⁵⁸ BFH, Urteil v. 15.9.2011, V R 12/11, BFH/NV 2012, S. 457.

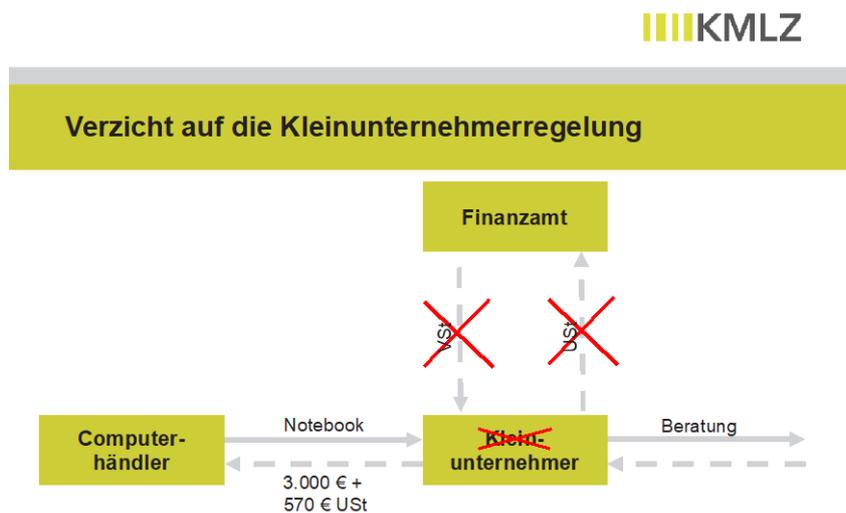
Kleinunternehmer sind **nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt** (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG). Ferner sind nach § 19 Abs. 1 S. 4 UStG nicht anwendbar:

- 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 verpflichtet⁶⁰. 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 abziehen und Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen.



VIDEO 200:
Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung



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

⁶⁰ Nach dem Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 29.8.2023 sollen Kleinunternehmer künftig grundsätzlich von der Übermittlung von Umsatzsteuerjahreserklärungen befreit sein. Auch auf die Übermittlung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen soll bei Kleinunternehmern grundsätzlich verzichtet werden. Der Bundestag hat das durch den Vermittlungsausschuss abgespeckte Wachstumschancengesetz am 23.2.2024 bestätigt. Es kommt nun auf die Bundesratssitzung am 22.3.2024 an (Stand: 17.3.2024).

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 werden⁶¹.

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) verzichten⁶².

Der Verzicht kann bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung für das betreffende Jahr erklärt werden⁶³. Vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung kann der Unternehmer die Erklärung für die Vergangenheit zurücknehmen⁶⁴. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Verzichtserklärung den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG). Nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer die Verzichtserklärung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 19 Abs. 2 S. 3 UStG).

Von einer **Doppeloption** spricht man im Zusammenhang mit steuerfreien Vermietungsumsätzen nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen, muss der Unternehmer sowohl nach § 19 Abs. 2 UStG zur Regelbesteuerung als auch nach § 9 Abs. 1, Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optieren.

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

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

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

BEISPIEL:

Ein Unternehmer, der nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert wird (Regelversteuerer), schafft sich am 1.12.02⁶⁵ 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 Voranmeldungszeitraums (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

⁶¹ BFH, Urteil v. 24.7.2013, XI R 14/11, BStBl. II 2014, S. 210

⁶² BFH, Urteil v. 4.12.2013, XI R 31/12, BStBl. II 2014, S. 214

⁶³ Nach dem Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 29.8.2023 soll die Optionsmöglichkeit zeitlich ausgedehnt werden. Der Bundestag hat das durch den Vermittlungsausschuss abgespeckte Wachstumschancengesetz am 23.2.2024 bestätigt. Es kommt nun auf die Bundesratssitzung am 22.3.2024 an (Stand: 17.3.2024).

⁶⁴ Abschn. 19.2 Abs. 2 UStAE

⁶⁵ Bei den Jahreszahlen in dem Beispiel handelt es sich um fiktive Jahre.

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 €.

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



V. UMSATZSTEUER UND VERFAHRENSRECHT

In der Umsatzsteuer gibt es einige verfahrensrechtliche Besonderheiten.

1. Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung

Wie auch bei anderen Steuerarten⁶⁶ möchte der Fiskus nicht bis zur Abgabe der **Jahreserklärung**, die grundsätzlich bis zum 31. Juli des Folgejahres abzugeben ist (§ 149 Abs. 2 S. 1 AO⁶⁷), 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.

VIDEO 210:
Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärung



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)⁶⁸. 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.

Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen grundsätzlich spätestens am **10. Tag des Folge-monats** 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.

⁶⁶ 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.

⁶⁷ In der Corona-Pandemie wurde diese Frist großzügig verlängert und seitdem jedes Jahr um einen Monat verkürzt. So ist z.B. für die Steuererklärungen 2023 der 31.8.2024 maßgeblich (Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 3 EGAO). Da der 31.8.2024 ein Samstag ist, endet die Frist mit Ablauf des 2.9.2024 (§ 108 Abs. 3 AO).

⁶⁸ Nach dem Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes v. 29.8.2023 soll der Wert auf 2.000 € angehoben werden. Der Bundestag hat das durch den Vermittlungsausschuss abgespeckte Wachstumschancengesetz am 23.2.2024 bestätigt. Es kommt nun auf die Bundesratssitzung am 22.3.2024 an (Stand: 17.3.2024).

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 Voranmeldungszeitraum das jeweilige Kalenderjahr. Bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) regelt § 13b Abs. 1, 2 UStG die Entstehung abweichend von § 13 UStG.

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 Erstattungsbetrag mit Bekanntgabe der Zustimmung des Finanzamts.

KNOLL-VIDEO:
Entstehung der
Umsatzsteuer



KNOLL-VIDEO:
Fälligkeit der Um-
satzsteuer



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 sind⁶⁹

- § 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.

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

BEISPIEL:

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

Es handelt sich um zwei Bescheide i.S.v. § 168 S. 1 AO. Der Erstbescheid erging am 10.7., nachdem ihn das Finanzamt unbeanstandet entgegennahm. Er stand unter Vorbehalt der Nachprüfung. Durch die Voranmeldung vom 23.7. wurde der Erstbescheid gemäß § 164 Abs. 2 S. 1 AO geändert. Da das Finanzamt auch diese Anmeldung unbeanstandet entgegennahm, liegt ein Steueränderungsbescheid vor, der den Erstbescheid ersetzt⁷⁰.

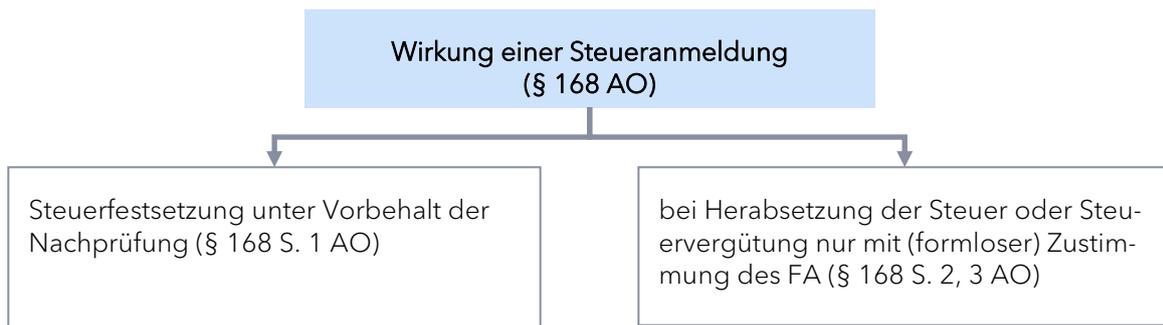
Führt die Steueranmeldung **zu einer Herabsetzung** der bisher zu entrichtenden Umsatzsteuer oder **zu einer Steuervergütung**, so liegt eine Steuerfestsetzung nur vor, wenn das Finanzamt seine Zustimmung erteilt (§ 168 S. 2 AO). Die Zustimmung erfolgt in der Regel im Rahmen einer Abrechnung durch das 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.

⁶⁹ Weitere Fälle finden Sie in AEAO zu § 167, Nr. 1.

⁷⁰ BayLfSt, VfG. v. 21.1.2015, S 0339.1.1-1/2 St42, MwStR 2015, S. 112.

VIDEO 225:
Die Umsatzsteuer
als Anmelde-
steuer





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 22.9.⁷¹ ab. Die Zahllast beträgt 1.000 €. Nach Rücksprache mit einem Umsatzsteuerfachmann ist W der Ansicht, dass seine Umsätze umsatzsteuerfrei seien. Was kann W bezüglich der Voranmeldung August unternehmen?

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

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

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

4. Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge

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

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.;

KNOLL-VIDEO:
Wirkung einer
Steueranmeldung



KNOLL-VIDEO:
Verspätungszu-
schlag vs. Säum-
niszuschläge



⁷¹ Zum Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag s. unten Gliederungspunkt 4.

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. VERTIEFUNG: 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.



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 Eckpunkte⁷²:

2.1 Lieferungen

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

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

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

2.2 Dienstleistungen

Für innergemeinschaftliche Dienstleistungen an Unternehmer (und gleichgestellte juristische Personen mit USt-IdNr.) – sog. **B2B-Umsätze** – wird der Ort der Dienstleistung in den anderen Mitgliedstaat verlagert (§ 3a Abs. 2 UStG). Dort schuldet der Leistungsemp-

VIDEO 300:
Der Europäische
Binnenmarkt



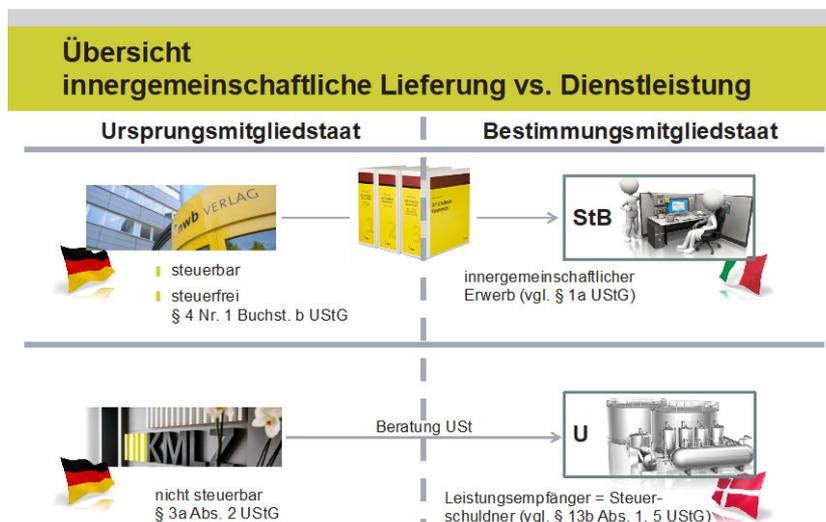
⁷² Lippross, Umsatzsteuer, 25. Auflage, 2022, S. 1520 f.

fänger die Umsatzsteuer (Art. 196 MwStSystRL); im umgekehrten Fall geht die Steuer- schuld nach § 13b Abs. 1, Abs. 5 S. 1 UStG auf den inländischen Leistungsempfänger über.

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



VIDEO 302:
innergemein-
schaftliche Liefe-
rung vs. Dienst-
leistung



2.3 Das innergemeinschaftliche Kontrollsystem

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

Damit die Mitgliedstaaten die für die Durchführung der Kontrollen erforderlichen Daten erhalten, wird EU-weit jedem Unternehmer eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)** erteilt, die sich (zumindest in Deutschland) von seiner nationalen Steuernummer unterscheidet. Außerdem werden diese Unternehmer verpflichtet, u.a. Meldungen über ihre innergemeinschaftlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen (**Zusammenfassende Meldung – ZM**) abzugeben⁷³.

⁷³ Daneben muss der innergemeinschaftliche Warenverkehr auch in der Intrahandelsstatistik erfasst werden (sog. **Intrastat-Meldung**). Zweck ist die Erhebung des gegenseitigen tatsächlichen Warenverkehrs zwischen Deutschland und den anderen EU-Mitgliedstaaten (Versendungen und Eingänge).

2.3.1 Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

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

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

BEISPIEL:

In Klausuren wird hier oft folgender Bearbeitungshinweis gegeben: „Sofern aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr jeweils die gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlandes.“

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.

KLAUSURHINWEIS:

In Klausuren wird hier oft folgender Bearbeitungshinweis gegeben: „Sofern aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, sind alle Unternehmer ihrer Pflicht zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) ordnungsgemäß nachgekommen.“

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



Zusammenfassende Meldung (ZM)

The image shows two forms related to the Zusammenfassende Meldung (ZM). The left form is the 'Zusammenfassende Meldung' form, and the right form is the 'Anlage zur Zusammenfassenden Meldung' (Anlage ZM) table.

The left form is titled 'Zusammenfassende Meldung' and is used for reporting the movement of goods across the border. It includes fields for the sender's name, address, and contact information, as well as the recipient's name and address. It also includes a section for the type of goods and the date of the report.

The right form is the 'Anlage zur Zusammenfassenden Meldung' (Anlage ZM) table. It is used to report the quantity and value of goods. The table has three columns: '1. UStG- und Umsatzsteuerpflichtige Waren', '2. Steuerfreie Waren', and '3. Für die ZM nicht erfasste Waren'. The rows represent different types of goods, such as 'Waren für den Eigenverbrauch', 'Waren für den Verkauf', etc.

3. Der innergemeinschaftliche Erwerb nach § 1a UStG

Die **Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs** ist seit 1.1.1993 an die Stelle der Besteuerung der Einfuhr bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen innerhalb der Gemeinschaft getreten. Soweit es sich hierbei um Warenbewegungen im unternehmerischen Bereich (von Unternehmen zu Unternehmen bzw. Betriebsstätte zu Betriebsstätte) oder um Erwerb durch juristische Personen handelt, tritt – abgesehen von Ausnahmen – an die Stelle der Einfuhrumsatzsteuer der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG führt der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt zu einem steuerbaren Umsatz. § 1a UStG regelt, wann ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt vorliegt. Der Ort wird nach § 3d UStG bestimmt.

Der innergemeinschaftliche Erwerb **korrespondiert mit der innergemeinschaftlichen Lieferung** (§ 6a UStG). Durch die Steuerbefreiung dieser Lieferung, ohne dass der Vorsteuerabzug versagt wird (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG), wird der Liefergegenstand von der Umsatzsteuer des Ursprungslands entlastet. Durch die Besteuerung des Erwerbs wird die umsatzsteuerliche Belastung des Liefergegenstands im Bestimmungsland gewährleistet.

Der innergemeinschaftliche Erwerb und die innergemeinschaftliche Lieferung hängen wie Siamesische Zwillinge zusammen, das eine Tatbestandsmerkmal ist ohne das andere nicht denkbar. Der systematische Zusammenhang zwischen innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb führt allerdings zu **keiner rechtlichen Abhängigkeit** der Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsland von der tatsächlichen Gewährung der Steuerbefreiung für die Lieferung im Ursprungsland. Dies bedeutet, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland auch dann zu versteuern ist, wenn die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Ursprungsland (z.B. wegen fehlenden Buch- oder Belegnachweises) versagt wird.

3.1 Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt iSv. § 1a UStG liegt vor, wenn nachstehende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Es muss also eine grenzüberschreitende Warenbewegung vorliegen.
- Der Abnehmer ist entweder ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG), oder eine juristische Person (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG).
- Der Lieferer ist ein Unternehmer, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens bewirkt (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a UStG).
- Die Lieferung ist nicht in dem EU-Mitgliedstaat, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, aufgrund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b UStG).

Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG tritt ein, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland erfolgt. § 3d UStG bestimmt den Ort. Somit müssen fünf Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, die im Folgenden im Einzelnen dargestellt werden.

BEISPIEL:

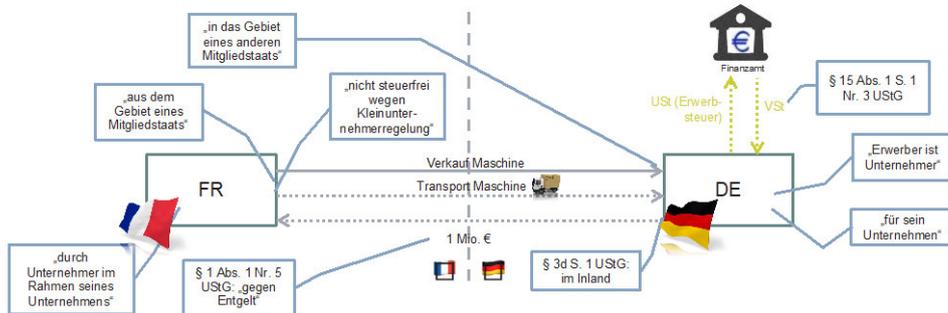
Der deutsche Unternehmer DE bestellt für 1 Mio. € bei dem französischen Unternehmer FR eine Maschine, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu DE nach Deutschland transportieren lässt.

VIDEO 310:
Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs



Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der deutsche Unternehmer DE bestellt für 1 Mio. € bei dem französischen Unternehmer FR eine Maschine, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu DE nach Deutschland transportieren lässt.



3.1.1 Grenzüberschreitende Warenbewegung

Ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb setzt insbesondere voraus, dass an den Abnehmer (Erwerber) eine Lieferung ausgeführt wird und der Gegenstand dieser Lieferung aus dem **Gebiet eines EU-Mitgliedstaats** in das **Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats** oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete gelangt.

Der innergemeinschaftliche Erwerb setzt zwingend einen physischen Grenzübertritt des Gegenstands voraus. Deshalb kann ein innergemeinschaftlicher Erwerb nur im Rahmen einer **bewegten Lieferung** vorkommen.

BEISPIEL:

Im obigen Beispiel wird die Maschine von Frankreich (Gebiet eines EU-Mitgliedstaats) nach Deutschland (Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats) geliefert. Die Maschine wird versendet (vgl. § 3 Abs. 6 S. 3 UStG), es liegt also eine bewegte Lieferung vor.

3.1.2 Anforderungen an den Erwerber

Der Erwerb von Gegenständen unterliegt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 nur dann der Besteuerung, wenn der Erwerber (Abnehmer des Liefergegenstands) entweder ein **Unternehmer** ist, der den **Gegenstand für sein Unternehmen** erwirbt, oder eine **juristische Person** ist, auf die die Ausnahmeregelung nach § 1a Abs. 3 UStG nicht zutrifft.

Der Begriff des **Unternehmers** bestimmt sich nach § 2 UStG. Für die Frage, ob der Gegenstand der Lieferung durch den Unternehmer für sein Unternehmen erworben wird, sind die Grundsätze des § 15 Abs. 1 UStG für das Tatbestandsmerkmal „für sein Unternehmen“ maßgeblich.

BEISPIEL:

Im obigen Beispiel ist DE umsatzsteuerlicher Unternehmer iSv. § 2 UStG. Und wer eine Maschine für 1 Mio. € kauft, wird diese „für sein Unternehmen“ erwerben.

Soweit **juristische Personen Unternehmer** sind und den Liefergegenstand im Rahmen ihres Unternehmens einsetzen, gehören sie zu den in **§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG** bezeichneten Erwerbern. Bei juristischen Personen unterliegen daher grundsätzlich alle innergemeinschaftlichen Erwerbe der Umsatzsteuer. Für juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder nicht für ihr Unternehmen erwerben, kann jedoch die **Erwerbsschwelle** des § 1a Abs. 3 UStG Bedeutung erlangen (s. unten Tz. 3.2.1). Dies gilt sowohl für juristische Personen des öffentlichen Rechts als auch für juristische Personen des privaten Rechts (z.B. Finanzholding in Rechtsform einer GmbH).

3.1.3 Lieferung durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens

Der Lieferer muss Unternehmer sein und die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens bewirken (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a UStG).

BEISPIEL:

Im obigen Beispiel ist FR umsatzsteuerlicher Unternehmer. Der Lieferung erfolgt gegen Entgelt (Kaufpreis 1 Mio. €). Und auch hier gilt: Wer eine Maschine für 1 Mio. € verkauft, wird diese „im Rahmen seines Unternehmens“ veräußern.

3.1.4 Lieferer kein Kleinunternehmer

Die Lieferung darf nach dem Recht des Mitgliedstaats, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht aufgrund der Sonderregelung für Kleinunternehmer (vgl. die deutsche Regelung in § 19 UStG) steuerfrei sein.

BEISPIEL:

Im obigen Beispiel ist FR umsatzsteuerlicher Unternehmer. Eine Aussage, dass er Kleinunternehmer ist, fehlt. Schweigt der Sachverhalt, ist vom Normalfall auszugehen. Und normalerweise sind Unternehmer keine Kleinunternehmer.

KLAUSURHINWEIS:

In Klausuren wird hier oft folgender Bearbeitungshinweis gegeben: „Sofern aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften und nach vereinbarten Entgelten.“ Die Versteuerung nach den allgemeinen Vorschriften bedeutet, dass – sofern aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht – die Kleinunternehmerregelung nicht greift.

3.1.5 Ort im Inland

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs muss sich im Inland befinden. Für den innergemeinschaftlichen Erwerb findet sich in § 3d UStG eine spezielle Ortsregelung. Grundsätzlich gilt nach § 3d S. 1 UStG, dass der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt wird, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

BEISPIEL:

Im obigen Beispiel wird die Maschine von Frankreich nach Deutschland versendet. Am Ende der Versendung befindet sie sich in Deutschland. Der innergemeinschaftliche Erwerb befindet sich nach § 3d S. 1 UStG im Inland.

BEISPIEL:

Der italienische Bauunternehmer IT bestellt für 3.000 € bei dem französischen Unternehmer FR Baumaterialien, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu IT auf eine Baustelle nach Deutschland transportieren lässt. IT verwendet seine deutsche USt-IdNr.

Die Tatsache, dass es sich um einen italienischen Bauunternehmer handelt, ist irrelevant. IT hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu versteuern, da der Tatbestand des § 1a Abs. 1 UStG erfüllt ist und sich der Ort nach § 3d S. 1 UStG in Deutschland befindet.

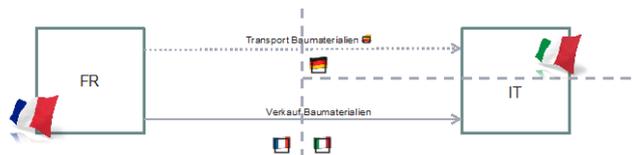
VIDEO 320:
Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs





Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der italienische Bauunternehmer IT bestellt für 3.000 € bei dem französischen Unternehmer FR Baumaterialien, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu IT auf eine Baustelle nach Deutschland transportieren lässt. IT verwendet seine deutsche USt-IdNr.



Zur besonderen Regelung des § 3d S. 2 UStG s. unten ausführlich unten Tz. 3.3.2.

3.2 Ausnahmen von der Erwerbsbesteuerung

3.2.1 Erwerb durch Schwellenerwerber (sog. Exoten)

Nach § 1a Abs. 3 UStG liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb bei bestimmten Erwerbern **nicht** vor, wenn ihr Erwerb unter einer Bagatellgrenze (der **Erwerbsschwelle**) liegt. An die Stelle der Erwerbsbesteuerung tritt in diesen Fällen die Besteuerung der Leistung des liefernden Unternehmers, die nach den rechtlichen Gegebenheiten in dessen EU-Mitgliedstaat entweder im Ursprungsland oder im Bestimmungsland durchzuführen ist. Beim Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren kommt der Erwerbsschwelle keine Bedeutung zu.

In § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG sind diejenigen **Erwerber** im Einzelnen (und abschließend) aufgeführt, bei denen eine Erwerbsbesteuerung grundsätzlich unterbleibt. Diese **sog. Exoten (Schwellenerwerber)** sind im Einzelnen:

- Unternehmer, die nur vorsteuerschädlich steuerfreie Umsätze ausführen,
- Kleinunternehmer gem. § 19 Abs. 1 UStG,
- nach Durchschnittssätzen besteuerte Land- und Forstwirte (§ 24 UStG),
- nicht unternehmerisch erwerbende juristische Personen.

Die Erwerbsbesteuerung unterbleibt aber nur dann, wenn die eben genannten Erwerber die **Erwerbsschwelle** nicht erreichen und auf die Anwendung der Erwerbsschwelle nicht verzichtet haben.

Diese Erwerber unterliegen dann nicht der Erwerbsbesteuerung, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe nach § 1a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG (§ 10 Abs. 1 UStG) den Betrag von **12.500 €** im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird. Bleibt der Gesamtbetrag der Erwerbe unter dieser **Erwerbsschwelle** und wird auf die Anwendung der Erwerbsschwelle **nicht verzichtet** (§ 1a Abs. 4 UStG), so werden die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG bezeichneten Unternehmer und nicht unternehmerisch tätigen juristischen Personen **wie**

private Endverbraucher behandelt, mit der Folge, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb nicht zu versteuern ist (ausgenommen sind neue Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtige Waren).

KLAUSURHINWEIS:

In Klausuren wird hier oft folgender Bearbeitungshinweis gegeben: „Sofern aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, wurden die Umsatzschwelle i.S.d. § 3c UStG und Erwerbsschwellen ggf. überschritten.“

Wenn aus diesen Gründen kein innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland besteuert wird, sind die entsprechenden Lieferungen stets **im anderen EU-Mitgliedstaat steuerbar und steuerpflichtig**, wenn der Abnehmer den Gegenstand vom anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland befördert oder versendet. Wird der Liefergegenstand jedoch durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland befördert oder versendet, so kann die Lieferung als im Inland ausgeführt gelten, wenn die übrigen Voraussetzungen des **§ 3c UStG (Fernverkauf)** greifen.

BEISPIEL:

Der deutsche Kleinunternehmer KU-DE (§ 19 UStG) kauft in Österreich beim österreichischen Unternehmer AT Arbeitskleidung für sein Unternehmen und nimmt sie mit nach Deutschland. KU-DE überschreitet die Erwerbsschwelle nicht und verwendet keine USt-IdNr.

KU-DE ist Kleinunternehmer iSv. § 19 UStG und damit ein Erwerber nach § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG. Da er die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht überschreitet (und er auch nicht auf sie verzichtet, vgl. § 1a Abs. 4 UStG), liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG vor.

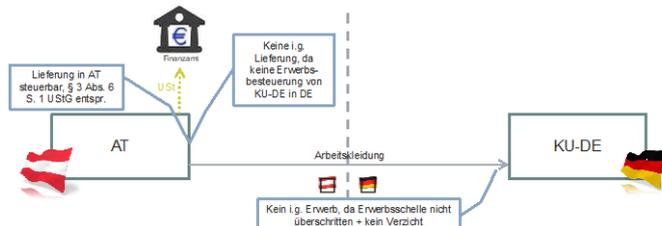
AT erbringt eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) mit Ort in Österreich (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG bzw. der entsprechenden Bestimmung des öUStG). Diese Lieferung ist in Österreich auch umsatzsteuerpflichtig, da die Voraussetzungen für eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorliegen; es fehlt an der Erwerbsbesteuerung von KU-DE in Deutschland (vgl. die den § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG iVm. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG entsprechenden Bestimmungen des öUStG).



VIDEO 330:
Ausnahmen von der Erwerbsbesteuerung

Ausnahmen von der Erwerbsbesteuerung

Der deutsche Kleinunternehmer KU-DE (§ 19 UStG) kauft in Österreich beim österreichischen Unternehmer AT Arbeitskleidung für sein Unternehmen und nimmt sie mit nach Deutschland. KU-DE überschreitet die Erwerbsschwelle nicht und verwendet keine USt-IdNr.



3.2.2 Erwerbsschwelle überschritten?

Bei der Bemessung, ob die Erwerbsschwelle überschritten wird, ist der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe nach § 1a Abs. 1 und Abs. 2 UStG **aus allen EU-Mitgliedstaaten** maßgebend. Dabei sind zunächst die Entgelte für die Lieferungen an den Erwerber anzusetzen, die an ihn durch andere Unternehmer im Rahmen ihres Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet bewirkt worden sind, soweit diese Unternehmer nach dem Recht ihres EU-Mitgliedstaats keine Kleinunternehmer sind.

Im Falle des **Verbringens von Gegenständen** durch den Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland (§ 1a Abs. 2 UStG) fehlt es zwar an einem Entgelt im Sinne einer Gegenleistung. Da in § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG auch auf den Abs. 2 verwiesen wird, ist es notwendig, auch diesen Erwerb einzubeziehen, und zwar mit der sich aus § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG ergebenden Bemessungsgrundlage.

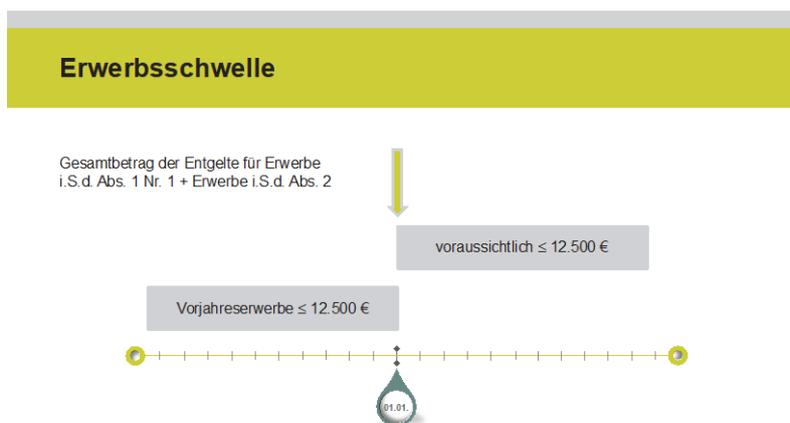
Bei der Prüfung der Frage, ob die Erwerbsschwelle überschritten ist, muss auf **zwei Zeiträume** abgestellt werden:

- Ist die Erwerbsschwelle von 12.500 € im **vorangegangenen Kalenderjahr** überschritten worden, unterliegt mit Beginn des darauffolgenden Jahres in diesem Kalenderjahr jeder Erwerb der Besteuerung nach § 1a Abs. 1, Abs. 2 UStG.
- Hat der Gesamtbetrag der Entgelte im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von 12.500 € nicht überstiegen, greift die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG nur ein, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte im **laufenden Kalenderjahr** den Betrag von 12.500 € **voraussichtlich** nicht übersteigen wird. Nach welchen Kriterien die Prognose für das laufende Kalenderjahr anzustellen ist, wird im Gesetz nicht aufgezeigt.

VIDEO 340:
Erwerbsschwelle



KMLZ



Bei laufenden Geschäftsbeziehungen mit anderen EU-Mitgliedstaaten wird man aus der Entwicklung der vergangenen Jahre und den Planungen für das beginnende Kalenderjahr Grundlagen für diese Prognose gewinnen können. Maßgebend sind die **zu Beginn** des Kalenderjahrs **vorhersehbaren Verhältnisse**.

Beginnt ein in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG bezeichneter Erwerber seine unternehmerische Tätigkeit bzw. seine Existenz als juristische Person, so kann nur auf die **im laufenden Kalenderjahr** zu erwartenden innergemeinschaftlichen Erwerben abgestellt werden.

ÜBUNGSFALL:

Die in Ulm praktizierende Kinderärztin Karla hat im Jahr 01 folgende Eingangssätze:

- Erwerb von Spielzeug für das Wartezimmer i.H.v. 1.000 € von einem Großhändler aus AT
- Erwerb einer Individualsoftware zur Patientenverwaltung i.H.v. 5.000 € von einem Softwarehaus aus FR
- Erwerb eines neuen Kfz i.H.v. 34.000 € von einem Kfz-Händler aus PL
- Erwerb von Verbandsmaterial i.H.v. 900 € von der Paul Hartmann AG, Heidenheim/DE
- Erwerb von Stühlen für das Wartezimmer i.H.v. 8.000 € von einem Möbelhersteller aus IT

Wie hoch ist der Gesamtbetrag der Entgelte i.S.v. § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG?

LÖSUNG:

Zum Gesamtbetrag der Entgelte i.S.v. § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG zählen der Erwerb von Spielzeug für das Wartezimmer i.H.v. 1.000 € von einem Großhändler aus AT sowie Erwerb von Stühlen für das Wartezimmer i.H.v. 8.000 € von einem Möbelhersteller aus IT. Der Gesamtbetrag beläuft sich also auf 9.000 €.

Das französische Softwarehaus erbringt mit der Erstellung der Individualsoftware eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG). Ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.v. § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG scheidet mangels Lieferung aus.

Nach § 1a Abs. 5 UStG gilt Abs. 3 nicht für den Erwerb neuer Fahrzeuge, das Entgelt i.H.v. 34.000 € zählt nicht zum Gesamtbetrag der Entgelte i.S.v. § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG⁷⁴.

Das Verbandsmaterial stammt aus Deutschland, es findet somit keine grenzüberschreitende Warenbewegung statt. Eine Lieferung i.S.v. § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt nicht vor.

3.2.3 Verzicht auf die Erwerbsschwelle (Option zur Erwerbsbesteuerung)

Die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG bezeichneten Erwerber, die die Erwerbsschwelle nicht überschreiten und daher von der Besteuerung des Erwerbs ausgenommen wären, können nach § 1a Abs. 4 S. 1 UStG **auf die Anwendung des § 1a Abs. 3 UStG verzichten**. Ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe sind dann nach den allgemeinen Grundsätzen im Inland zu versteuern. Von der Möglichkeit des Verzichts werden diese Erwerber zweckmäßigerweise immer dann Gebrauch machen, wenn andernfalls die Besteuerung der an sie erbrachten Lieferungen in einem EU-Mitgliedstaat erfolgen müsste, in dem ein **höherer Steuersatz** als im Inland gilt.

Nach § 1a Abs. 4 S. 2 UStG gilt als **Verzicht** die Verwendung einer dem Erwerber erteilten USt-IdNr. gegenüber dem Lieferer. Der Verzicht bindet den Erwerber für mindestens **zwei Kalenderjahre** (§ 1a Abs. 4 S. 3 UStG). Er gilt über diesen Zeitraum hinaus weiter, wenn

⁷⁴ Abschn. 1a.1 Abs. 2 S. 1 UStAE. Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge (und verbrauchsteuerpflichtiger Waren) unterliegt unabhängig von der Erwerbsschwelle stets der Erwerbsbesteuerung, vgl. *St. Becker*, in: *Küffner/Zugmaier*, USt-Kommentar, § 1a, Rn. 54.

ihn der Erwerber nicht widerruft. Regelungen über den Widerruf enthält das Gesetz nicht. Es ist jedoch davon auszugehen, dass der Widerruf für ein volles Kalenderjahr erfolgen muss. Er sollte spätestens mit dem ersten Erwerb bzw. der ersten sonst fälligen Voranmeldung für dieses Kalenderjahr erklärt werden.

3.2.4 Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren

Die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG gilt nach § 1a Abs. 5 S. 1 UStG **nicht** beim **Erwerb neuer Fahrzeuge** und **verbrauchsteuerpflichtiger Waren**. Der Begriff der neuen Fahrzeuge ergibt sich aus § 1b UStG. Verbrauchsteuerpflichtige Waren sind nach § 1a Abs. 5 S. 2 UStG Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren. Der Erwerb dieser Gegenstände unterliegt stets der Erwerbsteuer, auch wenn die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG bezeichneten Erwerber die Erwerbsschwelle von 12.500 € nicht überschreiten.

3.3 Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 3d UStG)

Der in § 1a UStG geregelte innergemeinschaftliche Erwerb ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG nur steuerbar, wenn er **im Inland** erfolgt. § 1a UStG bedurfte daher einer ergänzenden Regelung, die den Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs festlegt. In § 3d UStG ist dies - in Übereinstimmung mit der unionsrechtlichen Regelung - in einer recht komplizierten Weise erfolgt. Es wird dabei der **Grundsatz durchbrochen**, dass ein bestimmter Umsatz nur an einem bestimmten Ort erbracht werden kann.

3.3.1 Das Bestimmungsland als Ort des i.g. Erwerbs (§ 3d S. 1 UStG)

§ 3d S. 1 UStG enthält die generelle Bestimmung des Orts des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Danach wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des EU-Mitgliedstaats bewirkt, in dem sich der Gegenstand **am Ende der Beförderung oder Versendung** befindet. Dadurch wird die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland ermöglicht.

BEISPIEL:

Der italienische Bauunternehmer IT bestellt für 3.000 € bei dem französischen Unternehmer FR Baumaterialien, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu IT auf eine Baustelle nach Deutschland transportieren lässt. IT verwendet seine deutsche USt-IdNr.

Die Tatsache, dass es sich um einen italienischen Bauunternehmer handelt, ist irrelevant. IT hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu versteuern, da der Tatbestand des § 1a Abs. 1 UStG erfüllt ist und sich der Ort nach § 3d S. 1 UStG in Deutschland befindet.

VIDEO 320:

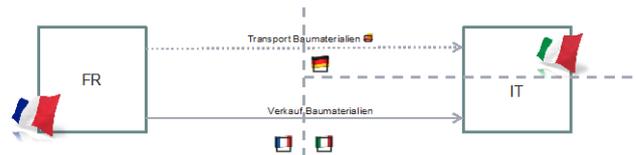
Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs





Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der italienische Bauunternehmer IT bestellt für 3.000 € bei dem französischen Unternehmer FR Baumaterialien, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu IT auf eine Baustelle nach Deutschland transportieren lässt. IT verwendet seine deutsche USt-IdNr.



3.3.2 Sonderregelung bei der Verwendung einer USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaats (§ 3d S. 2 UStG)

Für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist die **Verwendung einer USt-IdNr.** durch den Abnehmer (Erwerber) eine praktisch **unabdingbare Voraussetzung**. Daher wird bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, die beim Abnehmer zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führen, der Abnehmer bei der Bestellung seine USt-IdNr. verwenden. Hat der EU-Mitgliedstaat die vom Erwerber verwendete USt-IdNr. erteilt, in dessen Gebiet die Beförderung/Versendung des Gegenstands endet, so richtet sich der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ausschließlich nach S. 1 des § 3d UStG.

Sind jedoch der EU-Mitgliedstaat, der die USt-IdNr. erteilt hat, und der EU-Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet, nicht identisch, greift die **Sonderregelung des § 3d S. 2 UStG** ein. Danach gilt der Erwerb so lange in dem Gebiet des EU-Mitgliedstaats als bewirkt, der die USt-IdNr. erteilt hat, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb in dem EU-Mitgliedstaat besteuert worden ist, in dem die Beförderung oder Versendung geendet hat. Damit wird neben dem in S. 1 festgelegten Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ein **weiterer Erwerbort fingiert**, der eine **auflösend bedingte** Steuerbarkeit zur Folge hat.

HINWEIS

Die Formulierung in § 3d S. 2 UStG „eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer“ wird oft missverstanden. Es geht nicht um eine USt-IdNr., die von einem anderen Mitgliedstaat als dem „Heimatstaat“ erteilt wurde, sondern um einen anderen Mitgliedstaat als der nach S. 1 ermittelte.

Das zeigt auch das folgende Beispiel. Der Ort nach § 3d S. 1 UStG ist Deutschland. „Heimatstaat“ ist ebenfalls Deutschland. Aber darauf kommt es nicht an. Maßgebend ist vielmehr, dass DE unter seiner italienischen USt-IdNr. auftritt, da Italien ein anderer Mitgliedstaat als Deutschland (Ort nach § 3d S. 1 UStG) ist.

BEISPIEL (Abwandlung zum vorherigen Beispiel):

Der italienische Bauunternehmer IT bestellt für 3.000 € bei dem französischen Unternehmer FR Baumaterialien, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu IT auf eine Baustelle nach Deutschland transportieren lässt. IT verwendet seine italienische USt-IdNr.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs befindet sich grundsätzlich in Deutschland, da dort die Beförderung/Versendung physisch endet (§ 3d S. 1 UStG). Allerdings fingiert § 3d S. 2 UStG auch einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Italien, da IT nicht unter seiner deutschen, sondern unter seiner italienischen USt-IdNr. aufgetreten ist.

§ 3d S. 1 und S. 2 UStG sind nicht alternativ, sondern kumulativ zu verstehen. Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs wird also zweimal erfüllt, so dass IT den innergemeinschaftlichen Erwerb sowohl in Deutschland (EU-Mitgliedstaat, in dem die Beförderung/ Versendung tatsächlich physisch endet) als auch in Italien (EU-Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. verwendet wurde) bewirkt hat. Der innergemeinschaftliche Erwerb soll so lange in Italien als bewirkt gelten, bis IT nachweist, dass der Erwerb tatsächlich in Deutschland besteuert wurde.

VIDEO 350:

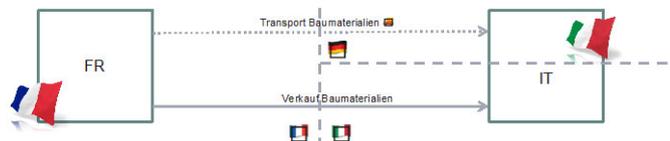
Ort des i.g. Erwerbs / § 3d Satz 2 UStG



KMLZ

Ort des i.g. Erwerbs / § 3d Satz 2 UStG

Der italienische Bauunternehmer IT bestellt für 3.000 € bei dem französischen Unternehmer FR Baumaterialien, die FR durch einen Spediteur von Frankreich zu IT auf eine Baustelle nach Deutschland transportieren lässt. IT verwendet seine italienische USt-IdNr.



Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3d S. 2 UStG vor, so kann neben dem EU-Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Beförderung oder Versendung geendet hat, auch der andere EU-Mitgliedstaat, der die verwendete USt-IdNr. erteilt hat, die Besteuerung des Erwerbs vornehmen. Die **Besteuerung** durch den anderen EU-Mitgliedstaat ist jedoch **auflösend bedingt**. Sie ist wieder rückgängig zu machen, wenn der Erwerber den Nachweis erbringt, dass der Erwerb in dem EU-Mitgliedstaat besteuert worden ist, in dessen Gebiet die Beförderung oder Versendung des Gegenstands geendet hat. Die Rechtsgrundlage für die Rückgängigmachung der auflösend bedingten Erwerbsbesteuerung im Inland stellt **§ 17 Abs. 2 Nr. 4, Abs. 1 S. 1 UStG** dar.

Wie der **Nachweis der Besteuerung** des Erwerbs im Bestimmungsland zu erbringen ist, wird auch in den unionsrechtlichen Vorschriften nicht geregelt. Da bei innergemeinschaftlichen Erwerben in den Steuererklärungen (Vor Anmeldungen) nur der Gesamtbeitrag der innergemeinschaftlichen Erwerbe anzugeben ist, kann allein durch die Vorlage

der entsprechenden **Steuererklärung (Vor Anmeldung)** mit dem entsprechenden Zahlungsbeleg dieser Nachweis nicht erbracht werden. Deshalb muss zusätzlich eine **Aufstellung der innergemeinschaftlichen Erwerbe** des betreffenden Besteuerungszeitraums vorgelegt werden, aus der sich ergibt, dass in dem erklärten Gesamtbetrag derjenige Erwerb, dessen Doppelbelastung rückgängig gemacht werden soll, enthalten ist. Die Doppelbelastung bliebe sonst bestehen, da der Vorsteuerabzug in den Fällen des § 3d S. 2 UStG versagt wird (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG).

Die auf den ersten Blick wenig einleuchtende Regelung des § 3d S. 2 UStG hängt mit der **Technik des IT-gestützten innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens** zusammen: Die Vorschrift bewirkt, dass die Zusammenfassende Meldung (§ 18a UStG) in dem Mitgliedstaat des Lieferers mit einem innergemeinschaftlichen Erwerb des Abnehmers in dem Mitgliedstaat korrespondiert, der dem Abnehmer die verwendete USt-IdNr. erteilt hat. Darüber hinaus sichert § 3d S. 2 UStG auch die Durchführung der Erwerbsbesteuerung im Ankunftsmitgliedstaat.

3.4 Steuerbefreiungen beim innergemeinschaftlichen Erwerb

Ein im Inland steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb ist nur dann steuerpflichtig, wenn keine der **Steuerbefreiungen** zutrifft, die in § 4b Nr. 1 bis Nr. 4 UStG abschließend geregelt sind.

BEISPIEL:

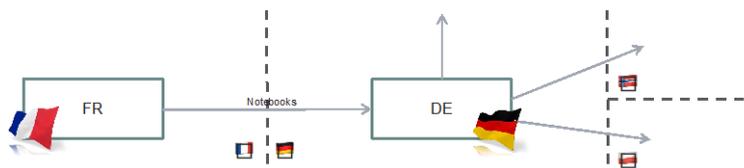
DE erwirbt von FR einige Notebooks. DE verwendet die Notebooks für Lieferungen im Inland, für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Polen und für steuerfreie Ausfuhren nach Norwegen.

Der Erwerb der Notebooks, die nach Polen und Norwegen steuerfrei geliefert werden, ist nach § 4b Nr. 4 UStG steuerfrei. Die Notebooks, die im Inland verbleiben, unterliegen der Erwerbsbesteuerung.



Steuerbefreiungen

DE erwirbt von FR Notebooks. DE verwendet die Notebooks für Lieferungen im Inland, für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Polen und für steuerfreie Ausfuhren nach Norwegen.



VIDEO 360:
Steuerbefreiungen beim innergemeinschaftlichen Erwerb



In der Praxis erfolgt nicht selten eine „freiwillige Besteuerung“⁷⁵, da beim Erwerb oft gar nicht feststeht, welche Ware im Inland verbleibt und welche exportiert wird. Da die „freiwillige“ Erwerbsteuer in aller Regel als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG abgezogen werden kann, kommt es – wirtschaftlich betrachtet – zum gleichen Ergebnis.

3.5 Die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb

Soweit der innergemeinschaftliche Erwerb auf einer an den Erwerber ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung beruht (§ 1a Abs. 1 UStG), wird dieser gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 UStG nach dem **Entgelt** bemessen. Aufgrund der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist aus dem Rechnungsbetrag **keine** Umsatzsteuer herauszurechnen.

Da auch im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Erwerben Entgelt alles ist, was der Erwerber aufzuwenden hat, um die dem Erwerb zugrunde liegende Leistung zu erhalten, müssen neben dem Nettowarenwert zusätzlich in Rechnung gestellte **Aufwendungen**, z.B. für Fracht, Verpackung oder Provisionen, in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Nach § 10 Abs. 1 S. 3 UStG sind beim innergemeinschaftlichen Erwerb auch die **Verbrauchssteuern**, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Zu diesen – nicht bereits im Entgelt enthaltenen – vom Erwerber geschuldeten oder entrichteten Verbrauchssteuern gehören nicht nur die gem. § 1a Abs. 5 UStG auf verbrauchssteuerpflichtige Waren i. S. dieses Gesetzes fallenden Verbrauchssteuern. Es fallen darunter alle Verbrauchssteuern, die vom Erwerber neben dem Entgelt irgendwo innerhalb der EU geschuldet oder entrichtet werden.

3.6 Entstehung der Steuerschuld

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG entsteht die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG mit der **Ausstellung der Rechnung**, spätestens jedoch mit **Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats**.

Für den Fall, dass eine **Rechnung vor Ausführung der Lieferung** erteilt wird, kann es auf den Tag der Ausstellung der Rechnung nicht ankommen. Die Steuer entsteht daher zum Zeitpunkt, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb tatsächlich bewirkt worden ist. Werden vor Ausführung der Lieferung Abschlagszahlungen oder Anzahlungen angefordert, kommt den hierüber erteilten Rechnungen ebenfalls keine Bedeutung zu. Maßgebend ist die Schlussrechnung. Mit ihrer Erstellung entsteht grundsätzlich die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb.

3.7 Steuerschuldner

Steuerschuldner ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG der Erwerber.

3.8 Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer

3.8.1 Vorsteuer in den Fällen des § 3d S. 1 UStG

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG kann der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen, soweit die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind. Die Erwerbsteuer kann als

⁷⁵ Abschn. 4b.1 Abs. 3 S. 2 UStAE enthält eine Vereinfachungsregelung. Danach wird es nicht beanstandet, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb als steuerpflichtig behandelt wird.

Vorsteuer abgezogen werden, **sobald sie entstanden** ist. Eine ordnungsgemäße Rechnung iSd. §§ 14, 14a UStG ist **nicht** Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Dadurch wird erreicht, dass der Vorsteuerabzug grundsätzlich in derselben USt-Voranmeldung bzw. Jahreserklärung erfolgt, in der die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb ermittelt wird. Ist der Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wird er deshalb durch die Besteuerung des Erwerbs nicht belastet.

3.8.2 Kein Vorsteuerabzug bei fiktivem innergemeinschaftlichem Erwerb nach § 3d S. 2 UStG

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG ist ein Vorsteuerabzug nur in den Fällen des § 3d S. 1 UStG möglich. Damit wird der Vorsteuerabzug aus fiktiv besteuerten innergemeinschaftlichen Erwerben aufgrund der Anwendung des § 3d S. 2 UStG versagt.

BEISPIEL:

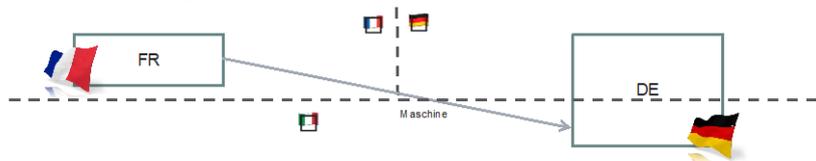
Der deutsche Unternehmer DE erwirbt bei Unternehmer FR in Frankreich eine Maschine zu unternehmerischen Zwecken. Die Maschine wird von Frankreich nach Italien transportiert. Da DE über keine italienische USt-IdNr. verfügt, verwendet er gegenüber FR seine deutsche USt-IdNr.

DE hat wegen Verwendung seiner deutschen USt-IdNr. in Deutschland zwar den Tatbestand der fiktiven Erwerbsbesteuerung verwirklicht (§ 3d S. 2 UStG), der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG daraus bleibt ihm aber versagt.



Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer

Der deutsche Unternehmer DE erwirbt bei dem französischen Unternehmer FR eine Maschine, die FR durch einen Spediteur von Frankreich nach Italien transportieren lässt. Da DE über keine italienische USt-IdNr. verfügt, verwendet er gegenüber FR seine deutsche USt-IdNr.



VIDEO 370:
Abzug der Erwerbsteuer als Vorsteuer



Gründe für die Versagung des Vorsteuerabzugs: Nach Ansicht des EuGH (Urteil v. 22.4.2010, Rs. C-536/08 - X und C-539/08 - Facet) ist der Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Der Vorsteuerabzug setzt jedoch voraus, dass Lieferungen oder Leistungen für Zwecke der besteuerten Umsätze des Unternehmers verwendet werden. Im Fall der fiktiven Erwerbsbesteuerung stehe jedoch fest, dass die Gegenstände gerade nicht in den Mitgliedstaat der fiktiven Erwerbsbesteuerung gelangt sind. Damit liegen keine Umsätze vor, die den Vorsteuerabzug in diesem Mitgliedstaat rechtfertigen. Die Regelung zur fiktiven Erwerbsbesteuerung ziele darauf ab, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in

dem der Endverbrauch der Gegenstände erfolge. Würde im Fall der fiktiven Erwerbsbesteuerung der Vorsteuerabzug zugelassen, bestünde kein Anreiz mehr für den Unternehmer, die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland zu erklären.

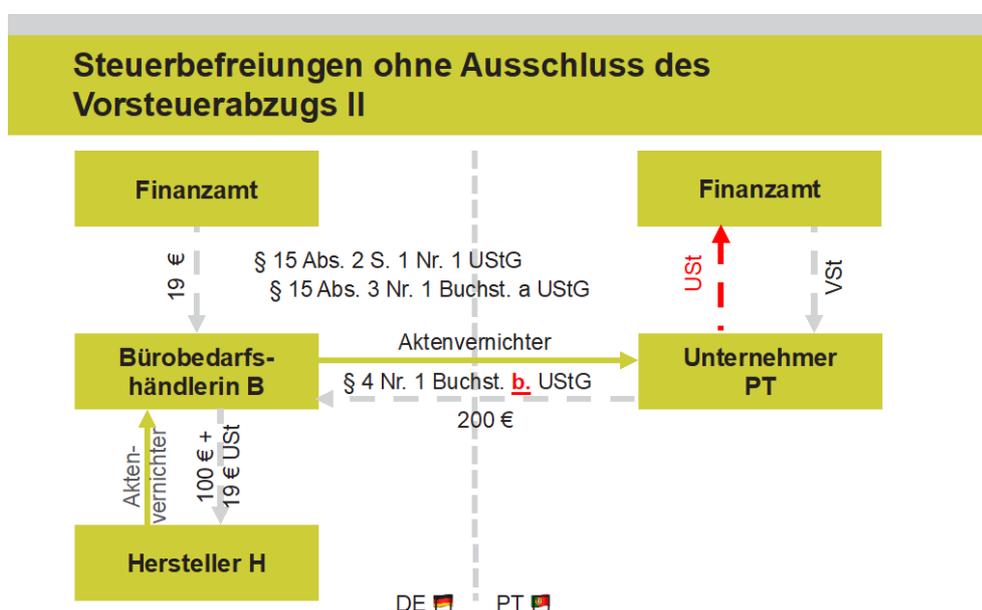
4. Die innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a UStG)

4.1 Allgemeines

Inneregemeinschaftliche Lieferungen sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a UStG steuerfrei. Da diese Steuerbefreiung beim liefernden Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht ausschließt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG), bewirkt sie die vollständige Entlastung des Liefergegenstands von der Umsatzsteuer des Ursprungslands. Es handelt sich also um eine **sog. echte Steuerbefreiung**.

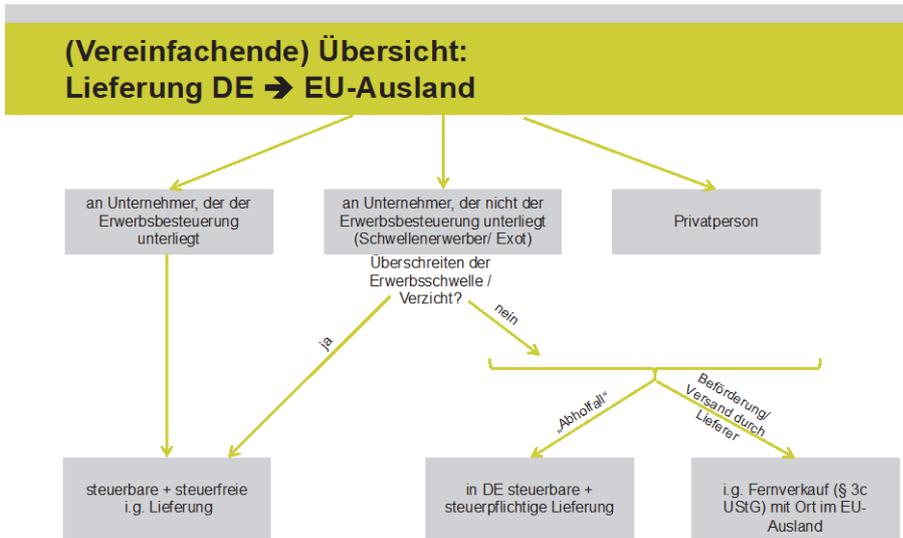


VIDEO 125:
Steuerbefreiungen ohne Ausschluss des Vorsteuerabzugs II



Die Belastung mit der Steuer des Bestimmungslands erfolgt durch die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (s. oben Tz. 3). Aufgrund des Zusammenhangs zwischen innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb setzt die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass der **Erwerb** des Liefergegenstandes im Bestimmungsland der **Besteuerung unterliegt**.

Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet an Abnehmer, die den Erwerb **nicht** zu versteuern haben (Privatpersonen sowie nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer, Kleinunternehmer, Land- und Forstwirte und nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit Erwerben unterhalb der für sie maßgeblichen Erwerbsschwelle – sog. Schwellenerwerber/Exoten, s. oben Tz. 3.2.1), werden von der Steuerbefreiung nicht erfasst. Diese Lieferungen sind im **Inland** steuerbar und steuerpflichtig, wenn der im Wesentlichen nicht unternehmerisch handelnde **Abnehmer** den Gegenstand vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet. Wird der Liefergegenstand jedoch **durch den Lieferer** oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Inland in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats befördert oder versendet, so ist zu prüfen, ob die Lieferung als im Bestimmungsland ausgeführt gilt (innergemeinschaftlicher Fernverkauf des § 3c UStG), wenn weitere besondere Voraussetzungen auf Seiten des Abnehmers und des Erwerbers erfüllt sind. Sie ist dann dort steuerbar.



VIDEO 400:
(Vereinfachende)
Übersicht: Liefere-
rung DE → EU-
Ausland



4.2 Voraussetzungen der Steuerbefreiung

4.2.1 Die Angabe des Abnehmers in der Zusammenfassenden Meldung

Die Voraussetzung der Angabe des Abnehmers in der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a UStG) findet sich nicht bei der Definition der innergemeinschaftlichen Lieferung in § 6a Abs. 1 UStG, sondern unmittelbar bei der Regelung der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. Die Steuerbefreiung greift demnach nicht ein, wenn der liefernde Unternehmer seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nicht nachgekommen ist oder die Angaben zur steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung unrichtig oder unvollständig sind. Fehler in der Zusammenfassenden Meldung können jedoch grds. noch berichtigt werden, um die Steuerbefreiung anwenden zu können.

KLAUSURHINWEIS:

In Klausuren wird hier oft folgender Bearbeitungshinweis gegeben: „Sofern aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, sind alle Unternehmer ihrer Pflicht zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) ordnungsgemäß nachgekommen.“

4.2.2 Grenzüberschreitende Warenbewegung

Nach § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG muss der Gegenstand der Lieferung **vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet** werden. Die Beförderung oder Versendung muss im Inland beginnen und in einem anderen EU-Mitgliedstaat enden.

BEISPIEL:

Der französische Unternehmer FR bestellt beim deutschen Unternehmer DE in eine Maschine, die DE durch einen Spediteur von Deutschland zu FR nach Frankreich transportieren lässt.

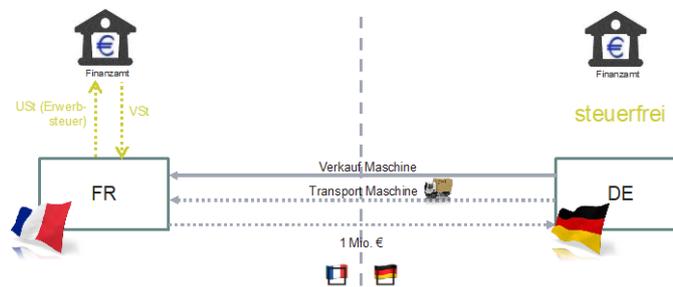
VIDEO 405:
Inneregemein-
schaftliche Liefere-
rung



Es liegt eine bewegte Lieferung iSd. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG vor, der Lieferort befindet sich am Beginn des Transports (hier: Deutschland). Da die Maschine von Deutschland nach Frankreich transportiert wird, handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG iVm. § 6a Abs. 1, 3 UStG steuerfrei ist.

Inneregemeinschaftliche Lieferung

Der französische Unternehmer FR bestellt für 1 Mio. € bei dem deutschen Unternehmer DE eine Maschine, die DE durch einen Spediteur von Deutschland zu FR nach Frankreich transportieren lässt.

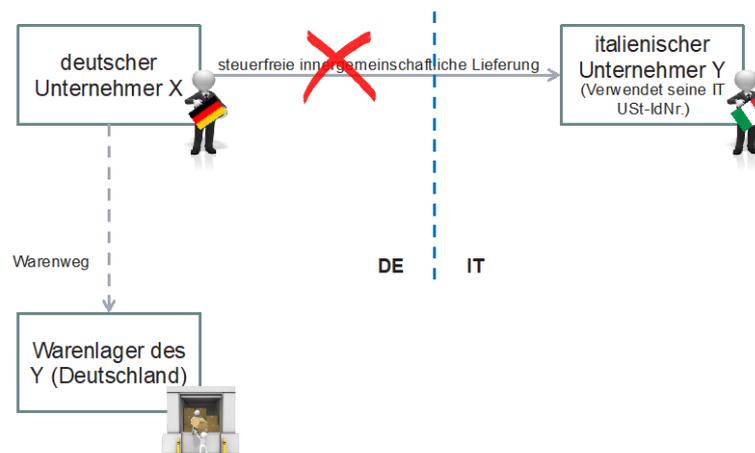


Verbleibt die Ware im Inland, liegt keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vor:

VIDEO 410:
Grenzüberschreitende Warenbewegung I



Inneregemeinschaftliche Lieferung: Grenzüberschreitende Warenbewegung



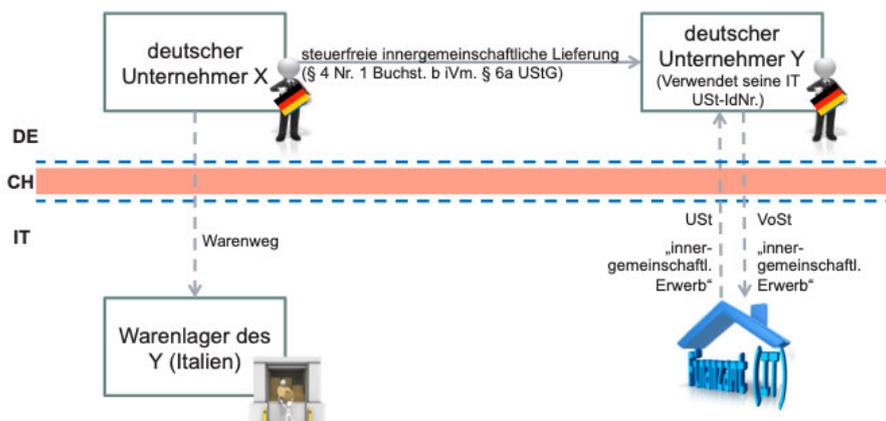
Die Beförderung oder Versendung muss – wie gerade eben bereits dargestellt – im Inland beginnen und in einem anderen EU-Mitgliedstaat enden. Dabei kann der Gegenstand über einen weiteren EU-Mitgliedstaat (z.B. von Deutschland über Österreich nach Italien) oder im Wege der **Durchfuhr** auch über ein Drittland in den anderen EU-Mitgliedstaat gelangen (z.B. von Deutschland über die Schweiz nach Italien).

Wer die Beförderung oder Versendung durchführt, ist unerheblich. Deshalb kann der Liefergegenstand durch den **liefernden Unternehmer** oder durch den **Abnehmer** in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet werden.

Der Abnehmer der Lieferung muss nicht im Bestimmungsland ansässig sein. Es können daher auch Lieferungen an einen inländischen Abnehmer unter die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen fallen, wenn der Gegenstand der Lieferung nachweislich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt. Jedoch muss der inländische Abnehmer gegenüber dem Lieferer dennoch eine ausländische USt-IdNr. verwenden (s. unten Tz. 4.2.5).



Inneregemeinschaftliche Lieferung: Grenzüberschreitende Warenbewegung



VIDEO 412:
Grenzüberschreitende Warenbewegung II



Die Annahme einer innergemeinschaftlichen Lieferung setzt gem. § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zwingend voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung physisch in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet. Deshalb kann **nur eine bewegte Lieferung** auch eine innergemeinschaftliche Lieferung sein.

BEISPIEL:

Der Sportboothändler S aus Leipzig (Inland) verkauft der Unternehmerin I aus Izola (Slowenien) ein gebrauchtes Sportboot, das am Bodensee in Konstanz (Inland) liegt.

*Die Lieferung ist steuerbar und steuerpflichtig. Es handelt sich um eine unbewegte (ruhende) Lieferung, da das Boot weder befördert noch versendet wird (§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG). Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist, dass eine **bewegte** Lieferung vorliegt.*

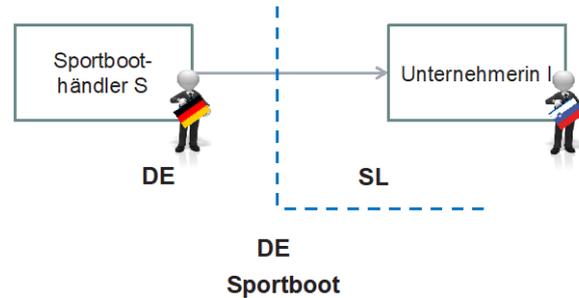
VIDEO 414:

Grenzüberschreitende Warenbewegung III



Innergemeinschaftliche Lieferung: Grenzüberschreitende Warenbewegung

Der Sportboothändler S aus Leipzig (Inland) verkauft der Unternehmerin I aus Izola (Slowenien) ein gebrauchtes Sportboot, das am Bodensee in Konstanz (Inland) liegt.



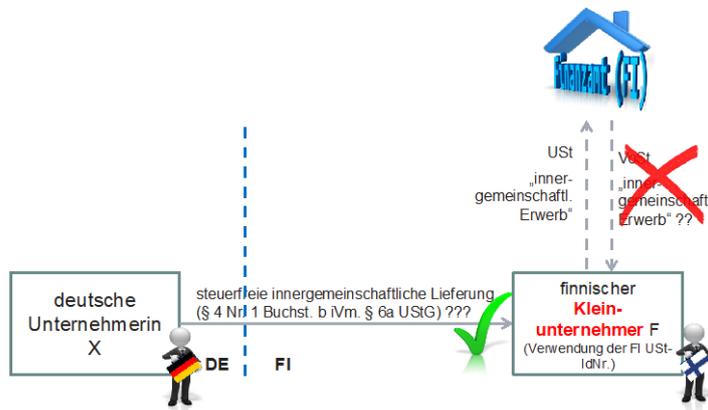
4.2.3 Anforderungen an den Abnehmer

Die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt voraus, dass der **Abnehmer** einem **bestimmten Personenkreis** angehört. Als Abnehmer kommen nach § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG in Betracht:

- Unternehmer, die den Gegenstand der Lieferung für ihr Unternehmen erwerben (Buchst. a),
- juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erwerben (Buchst. b),
- Abnehmer der Lieferung eines neuen Fahrzeugs (Buchst. c).

Da in § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG der Begriff des Unternehmers ohne Beschränkung auf bestimmte Unternehmer gebraucht wird, werden neben den regelbesteuerten Unternehmern mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug auch **nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer, Kleinunternehmer und pauschalierende Land- und Forstwirte** erfasst.

Innergemeinschaftliche Lieferung: Die Person des Abnehmers



Ob der Abnehmer der Lieferung **Unternehmer** ist, muss nach dem Umsatzsteuerrecht des jeweiligen EU-Mitgliedstaats beurteilt werden. Von der Unternehmereigenschaft des Abnehmers kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn dieser gegenüber dem liefernden Unternehmer mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen, USt-IdNr. auftritt.

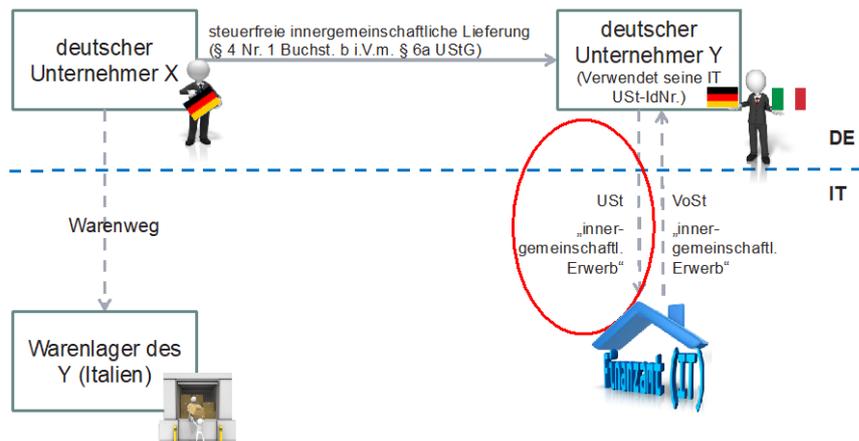
Von einem Erwerb des Gegenstands **für das Unternehmen** des Abnehmers kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn der Abnehmer mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen, USt-IdNr. auftritt und sich aus der Art und Menge der erworbenen Gegenstände keine berechtigten Zweifel an der unternehmerischen Verwendung ergeben.

4.2.4 Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung ist nach § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen EU-Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung (**Erwerbsbesteuerung**) unterliegt.

Lieferungen an die in **§ 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG** bezeichneten **Abnehmer** unterliegen im Bestimmungsland grundsätzlich der Besteuerung des Erwerbs. Dies gilt **ohne Einschränkung**, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ermöglichen.

Inneregemeinschaftliche Lieferung: Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsland



Erwerben den Liefergegenstand dagegen die sog. **Schwellenerwerber (Exoten)**, also

- Unternehmer, die nur steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze bewirken, oder
- Kleinunternehmer, die nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften ihres EU-Mitgliedstaats von der Umsatzsteuer freigestellt sind, oder
- pauschalierende Land- und Forstwirte für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, oder
- juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erwerben,

erfolgt eine Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland nur dann, wenn die im jeweiligen EU-Mitgliedstaat maßgebliche **Erwerbsschwelle** überschritten wird oder aber auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet wurde. Vgl. hierzu oben Tz. 3.2.2 und Tz. 3.2.3.

Die Voraussetzung des § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG ist erfüllt, wenn der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer mit einer **ihm** von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen **USt-IdNr.** auftritt. Hiermit gibt der Abnehmer zu erkennen, dass er den Gegenstand steuerfrei erwerben will, weil der Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat den dortigen Bestimmungsvorschriften unterliegt. Es ist nicht erforderlich, dass der Erwerb des Gegenstands dort tatsächlich besteuert wird.

4.2.5 Das Verwenden einer USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates

Nach § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG muss der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer eine ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat als dem Abgangsstaat der Waren erteilte USt-IdNr. verwenden. Die verwendete USt-IdNr. muss nicht mit dem Staat des Transportendes übereinstimmen (Vorsicht bei der Besteuerung des Abnehmers - Fall des § 3d S. 2 UStG! - s.o. Tz. 3.3.2 und Tz. 3.8.2). Sie muss lediglich vom Staat des Transportbeginns abweichen. Der Abnehmer muss weder im Staat des Transportendes noch im Staat der verwendeten USt-IdNr. ansässig sein.

HINWEIS

Unternehmer können nicht nur eine USt-IdNr. (ihres Heimatlandes) haben. Wenn sie in allen EU-Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich aktiv sind, können sie sogar 27 USt-IdNrn. haben.

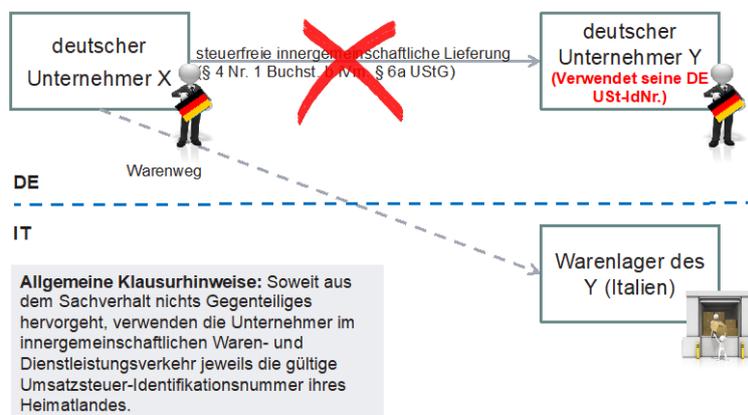
Ist der Unternehmer nicht im Bestimmungsland der Warenlieferung ansässig, erbringt dort aber steuerbare und steuerpflichtige Leistungen oder bewirkt dort innergemeinschaftliche Erwerbe, muss er sich eine USt-IdNr. des Bestimmungslands erteilen lassen. Er muss sich also dort für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen oder die USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaats (der nicht Ursprungsland ist) verwenden, wenn er Abnehmer einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung sein will.

KLAUSURHINWEIS

In Klausuren wird hier oft folgender Bearbeitungshinweis gegeben: „Sofern aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, verwenden Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr die USt-IdNr. ihres Heimatlandes.“ Sofern der Abnehmer nicht im Staat des Transportbeginns ansässig ist, ist regelmäßig die Voraussetzung des § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG erfüllt. Probleme bereitet dieser Klausurhinweis aber immer dann, wenn der Abnehmer im Staat des Transportbeginns ansässig ist:



Inneregemeinschaftliche Lieferung: Verwendung einer gültigen USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat



4.3 Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

Nach § 6a Abs. 3 S. 1 UStG hat der Unternehmer die Voraussetzungen der Abs. 1 und Abs. 2 dieser Vorschrift nachzuweisen. Dieser Nachweis ist nach den §§ 17a ff. UStDV beleg- und buchmäßig zu führen. Wie der Beleg- und Buchnachweis genau zu erfolgen hat, ist in der Praxis teilweise umstritten und ist Gegenstand zahlreicher Kontroversen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen.

KLAUSURHINWEIS:

In Klausuren wird hier oft folgender Bearbeitungshinweis gegeben: „Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden.“ Enthält die Klausur einen solchen Bearbeitungshinweis, gilt der Beleg- und Buchnachweis als erbracht.

4.4 Vertrauensschutz

§ 6a Abs. 4 UStG enthält eine Vertrauensschutzregelung für Unternehmer, die innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei ausführen. Die Anwendung dieser Regelung setzt voraus, dass der liefernde Unternehmer eine Lieferung aufgrund von unrichtigen Angaben des Abnehmers als steuerfrei behandelt hat und er die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei der Beachtung der **Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns** nicht erkennen konnte. Ist dies der Fall, so ist, obwohl die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen.

4.5 Die Abrechnung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

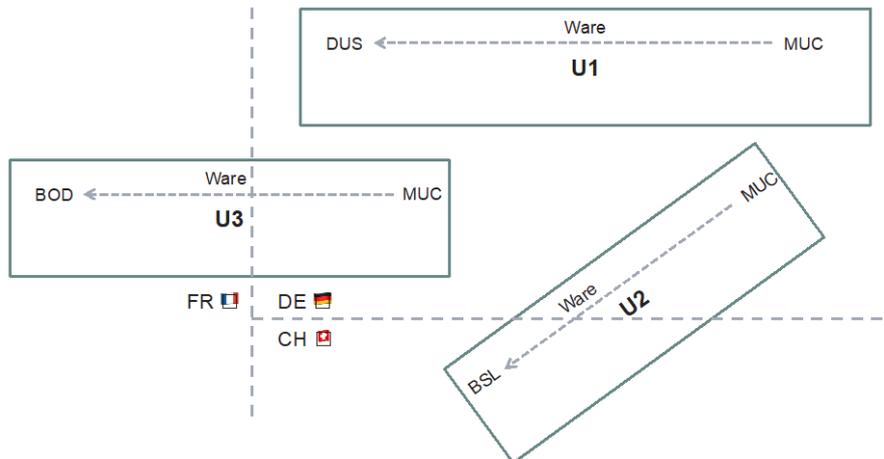
Ein Unternehmer, der eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG ausführt, ist nach § 14a Abs. 3 S. 1 UStG verpflichtet, bis zum 15. des Folgemonats eine Rechnung auszustellen. In dieser Rechnung ist auf die Steuerfreiheit der Lieferung hinzuweisen (§ 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG) und auch die **USt-IdNr.** des leistenden Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben (§ 14a Abs. 3 S. 2 UStG).

5. Intra-Unternehmensverbringen von Gegenständen

5.1 Allgemeines

Das bloße Verbringen von Gegenständen innerhalb eines Unternehmens (z.B. von einem inländischen Warenlager in ein anderes inländisches Warenlager) ist als sog. Inneumsatz innerhalb des Unternehmens nicht umsatzsteuerbar. Gleiches gilt für das Verbringen vom Inland über eine Drittlandsgrenze in einen Unternehmensteil im Drittland. Nur das Verbringen von Gegenständen innerhalb der EU führt zu einem umsatzsteuerbaren Vorgang.

Innergemeinschaftliches Verbringen: Allgemeines



Das bloße Verbringen von Gegenständen innerhalb der EU führt zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen, die in der Praxis oftmals übersehen werden. § 3 Abs. 1a UStG stellt durch eine **gesetzliche Fiktion** das unternehmensinterne Verbringen von Gegenständen aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, einer Lieferung gegen Entgelt gleich. Dieses unternehmensinterne innergemeinschaftliche Verbringen findet seine **passive Entsprechung** in dem dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellten Tatbestand in § 1a Abs. 2 UStG.

Der Unternehmer gilt im Ausgangs-EU-Mitgliedstaat als Lieferer und im Bestimmungs-EU-Mitgliedstaat als Erwerber.

Durch die Zuordnung der Verbringungsfälle in den Bereich der steuerbaren und nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG iVm. § 6a Abs. 2 UStG steuerfreien Lieferungen sowie die daraus folgende Besteuerung des Erwerbs durch denselben Unternehmer im Bestimmungsland die Belastung des Gegenstands mit der **USt des Bestimmungslands** sichergestellt werden.

Durch § 1a Abs. 2 UStG wird die Erwerbsbesteuerung angeordnet, soweit Deutschland das **Bestimmungsland** für das Verbringen ist. Für den Fall, dass die Warenbewegung von Deutschland ausgeht, wird in **§ 3 Abs. 1a UStG** das unternehmensinterne Verbringen eines Gegenstands aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung per **Fiktion einer Lieferung** für steuerbar erklärt.

5.2 Innergemeinschaftliches Verbringen als fiktive innergemeinschaftliche Lieferung

Wird ein Gegenstand des Unternehmens aus dem Inland in einen anderen Bereich desselben Unternehmens im **übrigen Gemeinschaftsgebiet** verbracht, so gilt (Fiktion) dieser Vorgang nur dann als entgeltliche Lieferung, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 3 Abs. 1a UStG erfüllt sind.

Weitere Voraussetzung für den Eintritt der Rechtsfolge des § 3 Abs. 1a UStG ist, dass sich der Gegenstand des Unternehmens nach dem Verbringen in das übrige Gemeinschaftsgebiet **weiterhin in der Verfügungsmacht des Unternehmers** befindet.

Der Gegenstand muss danach **bei Beginn des Verbringens** aufgrund der Zuordnungsentscheidung des Unternehmers dem **Unternehmen zugeordnet** sein. Voraussetzung der Zuordnung zum Unternehmen ist, dass der Gegenstand in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit des Unternehmers steht und diese fördern soll. Da das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG), gehören zum Unternehmen auch diejenigen Aktivitäten, die der Unternehmer nicht im Inland entfaltet.

Ein Gegenstand ist daher auch dann ein Gegenstand des Unternehmens, wenn ihn der Unternehmer nur zu dem Zweck erwirbt, herstellt oder einführt, ihn nach dem Verbringen in das übrige Gemeinschaftsgebiet dort für Zwecke seines Unternehmens zu nutzen.

► **Beispiel:**

Steuerberaterin Susi betreibt eine Kanzlei in München sowie eine Zweigniederlassung in Bozen (Italien). Da sie in ihrem Bozener Büro oft Umsatzsteuerfälle zu lösen hat, nimmt sie den Umsatzsteuer-Kommentar Küffner/Zugmaier aus der Münchner Kanzlei mit nach Bozen und stellt ihn in die dortige Bibliothek.

||||KMLZ

Innergemeinschaftliches Verbringen



Der in § 3 Abs. 1a UStG verwendete Begriff des **Verbringens** bedeutet nach dem allgemeinen umsatzsteuerlichen Sprachgebrauch bereits, dass mit dem Vorgang die Lieferung eines Gegenstands im Leistungsaustausch nicht verbunden sein darf. Dies wird noch verdeutlicht durch den Wortlaut des Gesetzes, wonach das Verbringen eines Gegenstands durch einen Unternehmer **zu seiner Verfügung** erfolgen muss. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand muss daher am Ziel der Warenbewegung im übrigen Gemeinschaftsgebiet bei dem verbringenden Unternehmer verblieben sein.

Diese Voraussetzung ist z.B. dann erfüllt, wenn der Unternehmer Gegenstände, die zur Ausführung von Lieferungen bestimmt sind, vom Inland in ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet gelegenes Warenlager verbringt, um sie von dort aus an seine Abnehmer zu liefern, oder wenn er einen Gegenstand, der der Ausführung von Umsätzen **nur mittelbar** dient (ertragsteuerrechtlich betrachtet etwa einen Gegenstand des Anlagevermögens),

vom Inland in einen im übrigen Gemeinschaftsgebiet gelegenen Bereich seines Unternehmens überführt, um ihn dort nicht nur vorübergehend zur Ausführung von Umsätzen zu verwenden (z.B. Lkw, der zur Beförderung von Gegenständen einer Lieferung eingesetzt wird).

5.3 Innergemeinschaftliches Verbringen als fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb

Fingiert § 3 Abs. 1a UStG das Verbringen eines Gegenstands aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet als Lieferung gegen Entgelt, wird **spiegelbildlich** in dem anderen EU-Mitgliedstaat das Verbringen des Gegenstands als innergemeinschaftlicher Erwerb fingiert (§ 1a Abs. 2 UStG analog). § 1a Abs. 2 UStG stellt durch eine gesetzliche Fiktion dem innergemeinschaftlichen Erwerb gegen Entgelt gleich das unternehmensinterne Verbringen von Gegenständen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung.

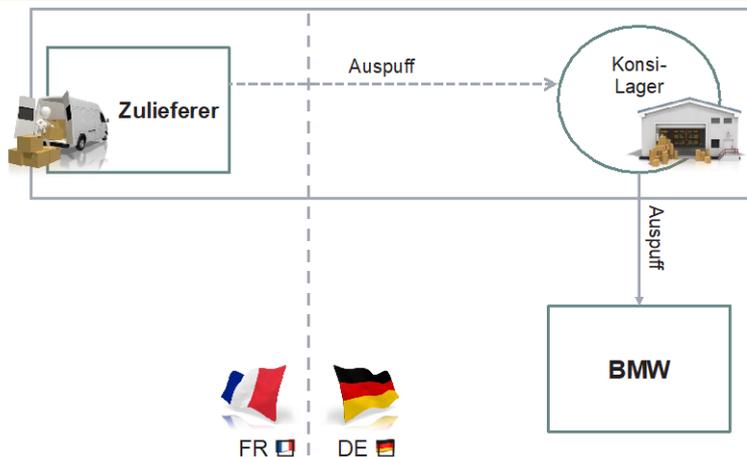
Der Unternehmer, der den Gegenstand vom übrigen Gemeinschaftsgebiet zu seiner eigenen Verfügung in das Inland verbringt, gilt nach § 1a Abs. 2 S. 2 UStG als Erwerber.

5.4 Verbringen in ein Auslieferungs- bzw. Konsignationslager

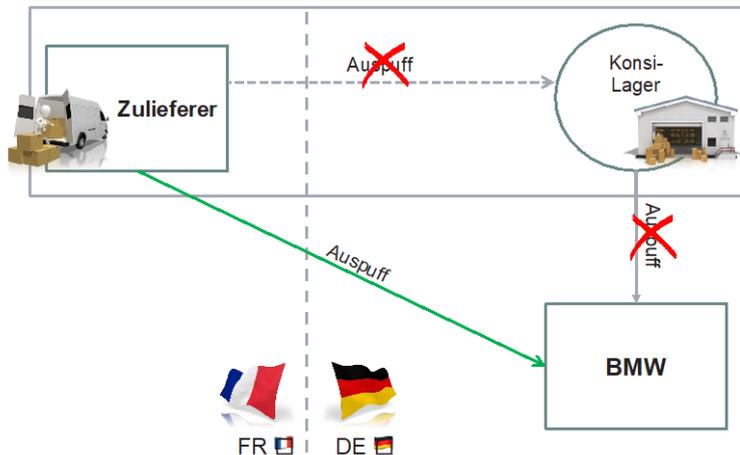
Ein in der Praxis häufiger Fall ist das Verbringen von Waren in ein Auslieferungslager in einem anderen EU-Mitgliedstaat. Hier gilt die Vereinfachungsregelung des § 6b UStG.



Verbringen in ein Konsignationslager (ohne § 6b UStG)



Verbringen in ein Konsignationslager (mit § 6b UStG)



5.5 Verbringen zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung

Das Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung wird nur dann einer Lieferung bzw. einem innergemeinschaftlichen Erwerb gegen Entgelt gleichgestellt, wenn der Gegenstand **nicht zu einer nur vorübergehenden Verwendung** in den Bestimmungsmittgliedstaat gelangt. Was unter einer vorübergehenden Verwendung zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht konkret geregelt. Es ist daher eine Auslegung erforderlich, die sich an den Vorgaben der MwStSystRL zu orientieren hat.

Aus Art. 17 MwStSystRL kann abgeleitet werden, dass ein innergemeinschaftliches Verbringen nicht anzunehmen ist, wenn die Verwendung des Gegenstands entweder **ihrer Natur nach nur vorübergehend** oder aber **befristet** ist.

5.5.1 Der Art nach vorübergehende Verwendung

Eine ihrer **Art nach vorübergehende Verwendung**, bei der das zeitliche Moment keine Rolle spielt, ist anzunehmen,

- wenn der Unternehmer den Gegenstand im Rahmen oder in unmittelbarem Zusammenhang mit einer von ihm bewirkten **sonstigen Leistung** in den Bestimmungsstaat verbringt (Vermietung einer Maschine im übrigen Gemeinschaftsgebiet; Verbringen technischer Geräte sowie der Bühnenausstattung eines Konzertveranstalters in das übrige Gemeinschaftsgebiet im Rahmen einer Konzerttournee);
- wenn ein Unternehmer einen Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbringt, um ihn dort **reparieren** zu lassen;

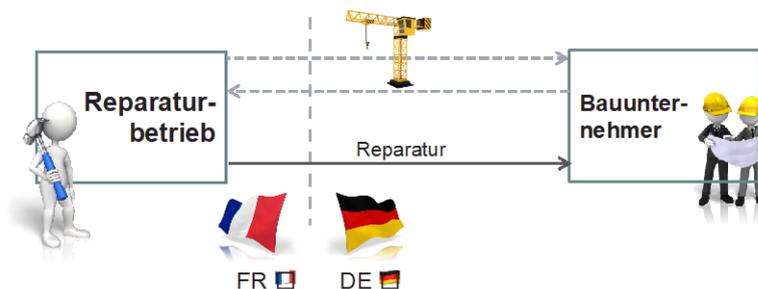
► *Beispiel:*

Der deutsche Bauunternehmer transportiert eine Maschine nach Frankreich, um sie dort reparieren zu lassen. Nach erfolgreicher Reparatur wird die Maschine wieder nach Deutschland zurückgebracht. Da lediglich eine vorübergehende Verwendung vorliegt,

hat der deutsche Bauunternehmer keine fiktive innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland bzw. keinen fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb in Frankreich bewirkt.

Verbringen zu einer nur vorübergehenden Verwendung

Verbringen eines Krans zur Reparatur nach FR, der nach Reparatur wieder zurück nach DE gelangt



- wenn ein Unternehmer zu einer an ihn im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten **Werklieferung** aus dem Inland **Material** gestellt oder beistellt;
- wenn ein Unternehmer eine Maschine, z.B. einen Baukran, als seinen **Gesellschafterbeitrag** einer Arbeitsgemeinschaft überlässt und diesen aus dem Inland zur Baustelle im übrigen Gemeinschaftsgebiet verbringt.

In den genannten Fällen liegt auf Grund der nur vorübergehenden Verwendung somit kein Verbringen iSd. § 3 Abs. 1a UStG bzw. § 1a Abs. 2 UStG vor, mithin keine fiktive innergemeinschaftliche Lieferung bzw. kein fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb.

Eine ihrer **Art nach vorübergehende Verwendung** wird aber auch dann angenommen, wenn der Unternehmer zur Ausführung einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerbaren Werklieferung (z.B. Errichtung einer fest mit dem Grund und Boden verbundenen Maschinenanlage in Frankreich oder einer Maschinenhalle in Luxemburg) Gegenstände in den Bestimmungs-EU-Mitgliedstaat verbringt.

Dabei ist es unerheblich, ob der Gegenstand Bestandteil der Lieferung wird und daher im Bestimmungs-EU-Mitgliedstaat verbleibt (z.B. Teile der Maschinenanlage oder Baumaterial), oder ob er als Hilfsmittel verwendet wird und später wieder in das Inland zurückgelangt (z.B. Baukran, der bei der Erstellung des Gebäudes verwendet wurde).

► **Beispiel:**

Der deutsche Unternehmer DE bestellt bei dem französischen Maschinenbauunternehmer FR eine Maschinenanlage, die in Karlsruhe zu installieren ist. Der französische Unternehmer fertigt die einzelnen Teile dieser Anlage in seinem Herstellungsbetrieb in Frankreich an. Er verbringt diese Teile nach Karlsruhe, um sie dort zu einer fest mit dem Grund und Boden verbundenen Anlage zu installieren.

Der französische Unternehmer erbringt seine als Werklieferung zu qualifizierende Leistung erst, wenn er dem Abnehmer das fertige Werk übergibt. Der französische Unternehmer hat daher zu Beginn und am Ende der Warenbewegung die Verfügungsmacht über die einzelnen Teile der Anlage. Diese Teile werden daher zwar zur Verfügung des französischen Unternehmers aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland verbracht, sie unterliegen jedoch nicht der Erwerbsbesteuerung.

Das Verbringen wird **(nachträglich) steuerbar**, wenn der verbrachte Gegenstand in dem Bestimmungsmitgliedstaat untergeht oder entgegen der ursprünglichen Verwendungsabsicht veräußert wird.

► **Beispiel:**

Der französische Bauunternehmer FR hat eine Baumaschine auf eine Baustelle in Deutschland verbracht. Bei einem Großbrand wird die Baumaschine zerstört.

Im Zeitpunkt der Zerstörung ist der Verbringenstatbestand des § 1a Abs. 2 UStG erfüllt.

5.5.2 Verbringen zu einer nicht nur befristeten Verwendung

Eine **befristete Verwendung** schließt die Annahme einer fiktiven Lieferung durch innergemeinschaftliches Verbringen dann aus, wenn der Unternehmer Gegenstände aus dem Inland zu dem Zweck in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbringt, sie nur mittelbar zur Ausführung von dort bewirkten Umsätzen einzusetzen, um sie dann wieder in das Inland zurückzubringen. Für die Befristung sind die EU-rechtlichen Vorschriften über eine vollständige Befreiung von Einfuhrabgaben entsprechend anzuwenden, die gelten würden, wenn der Gegenstand zur nur vorübergehenden Verwendung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt werden würde.

Diese **zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abgabebefreiungen** sind im Unionszollkodex (UZK) geregelt. In Art. 251 Abs. 2 UZK ist die Höchstdauer der Verwendung grundsätzlich auf 24 Monate festgelegt.

► **Beispiel:**

Der deutsche Unternehmer DE verbringt eine Maschine nach Österreich, um sie dort auf einer Messe zu präsentieren. Nach Abschluss der dreiwöchigen Messe soll die Maschine wieder nach Deutschland zurückgebracht werden. In diesem Fall bewirkt DE umsatzsteuerlich in Deutschland keine Lieferung iSd. § 3 Abs. 1a UStG, da die Maschine nur zu einer befristeten Verwendung nach Österreich verbracht wurde. Entsprechend wird auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb in Österreich bewirkt.

Für bestimmte Gegenstände ist eine kürzere Verwendungsdauer bestimmt (z.B. zwölf Monate für Eisenbahnfahrzeuge, sechs Monate für Straßenfahrzeuge). Da diese Verordnungen im gesamten Gemeinschaftsgebiet unmittelbare Rechtswirkung entfalten, sind die in ihnen festgelegten Fristen zugleich zeitliche Grenzen, die für die Frage zu beachten sind, ob eine nur vorübergehende Verwendung iSv. § 3 Abs. 1a S. 1 UStG vorliegt. Werden diese Grenzen überschritten, ist das Verbringen mit Ablauf der jeweils vorgesehenen Frist als steuerbarer Vorgang zu behandeln.

Entsprechendes gilt bei **Untergang** oder **Veräußerung** der Gegenstände innerhalb der (unschädlichen) Verwendungsfrist.

5.6 Bemessungsgrundlage bei Verbringungsfällen

Ist im Rahmen von Verbringungsfällen die fiktive innergemeinschaftliche Lieferung nach § 3 Abs. 1a UStG oder der fiktive innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG

im Inland steuerbar, wird der Umsatz gemäß § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG nach dem **Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten** für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder in Ermangelung eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten bemessen, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes.

5.7 Entstehung der Steuerschuld

Für fiktive innergemeinschaftliche Erwerbe durch unternehmensinternes Verbringen von Gegenständen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland (§ 1a Abs. 2 UStG) enthält das Gesetz keine besondere Regelung über den Zeitpunkt der Entstehung der Erwerbsteuer. Da in diesen Fällen eine Rechnung üblicherweise nicht erstellt wird und auch begrifflich nicht über eine Leistung abzurechnen ist, entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG mit **Ablauf** des dem **fiktiven Erwerb** folgenden **Kalendermonats**.

5.8 Rechnungsstellung

Beim innergemeinschaftlichen Verbringen von Gegenständen besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen. Zur Abwicklung von Verbringungsfällen hat der Unternehmer gleichwohl für den ausländischen Unternehmensteil einen Beleg auszustellen, in dem die verbrachten Gegenstände aufgeführt und die Bemessungsgrundlagen, die USt-IdNr. des inländischen Unternehmensteils und die USt-IdNr. des ausländischen Unternehmensteils angegeben werden (Pro-Forma-Rechnung).

6. Das (innergemeinschaftliche) Reihengeschäft

6.1 Allgemeines

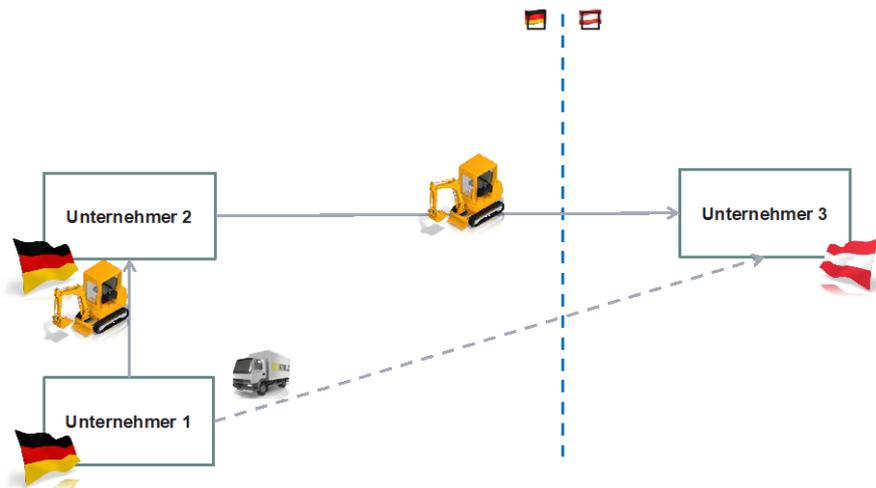
Ein **Reihengeschäft** liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Verwendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt (§ 3 Abs. 6a S. 1 UStG – Legaldefinition). Jede der Lieferungen ist auf ihre umsatzsteuerliche Beurteilung hin einzeln zu betrachten.

HINWEIS

Die Nationalität der beteiligten Parteien spielt bei Reihengeschäften keine Rolle.

Die Folge, dass ein deutscher Unternehmer seinem polnischen Kunden portugiesische Umsatzsteuer in Rechnung stellt, kann deshalb auch das zutreffende Ergebnis einer konsequenten Anwendung der MwStSystRL und des UStG sein!

Das (innergemeinschaftliche) Reihengeschäft



Der letzte Abnehmer muss kein Unternehmer sein. Damit sind auch **Reihengeschäfte mit privaten Endabnehmern** möglich.

Bei Reihengeschäften werden im Rahmen einer Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) mehrere Lieferungen ausgeführt, die in Bezug auf den Lieferort und den Lieferzeitpunkt jeweils gesondert betrachtet werden müssen. Die **einzelnen Lieferungen** in der **Reihe erfolgen (gedanklich) zeitlich nacheinander**.

6.2 Nur eine Lieferung ist die bewegte Lieferung

Die Beförderung oder Versendung des Gegenstands kann nur **einer** der Lieferungen zugeordnet werden (§ 3 Abs. 6a S. 1 UStG). Diese Lieferung ist die Beförderungs- oder Versendungslieferung (**bewegte Lieferung**).

Die Beförderung oder Versendung kann durch einen Lieferer, den Endabnehmer oder einen von einem der Lieferer oder vom Endabnehmer beauftragten Dritten durchgeführt werden. Ein Beförderungs- oder Versendungsfall liegt daher auch dann vor, wenn ein an einem Reihengeschäft beteiligter Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst abholt oder abholen lässt (Abholfall).

Um den Lieferort der einzelnen Lieferungen bestimmen zu können, muss zunächst festgelegt werden, welcher der Lieferungen in der Reihe die Beförderung oder Versendung des Gegenstands zuzuordnen ist; denn nur für diese Lieferung bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG (bewegte Lieferung - Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung). Alle weiteren Lieferungen erfolgen ohne Beförderung oder Versendung (ruhende Lieferungen). Ihre Ortsbestimmung bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 UStG.

6.3 Zuordnung der Beförderung oder Versendung

Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts ist davon abhängig, ob der Gegenstand der Lieferung

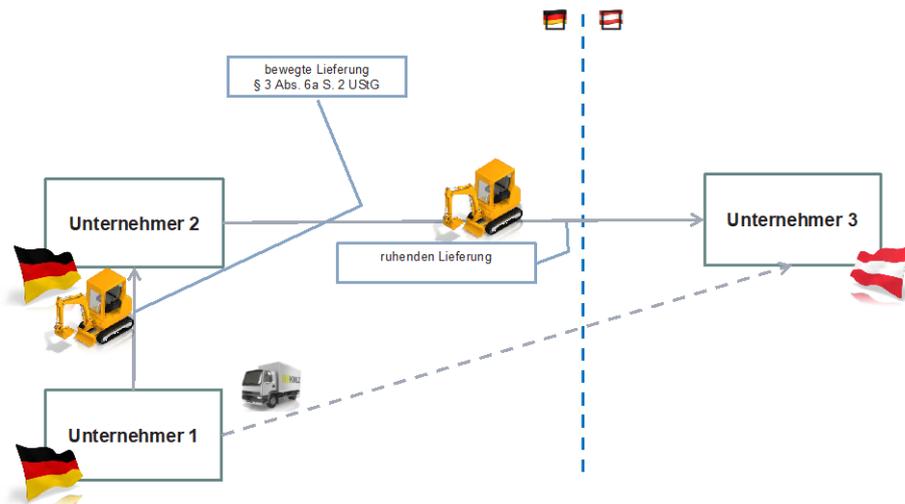
- durch den ersten Unternehmer (§ 3 Abs. 6a S. 2 UStG),
- den letzten Abnehmer (§ 3 Abs. 6a S. 3 UStG) oder
- einen mittleren Unternehmer (sog. Zwischenhändler, § 3 Abs. 6a S. 4 UStG)

in der Reihe befördert oder versendet wird. Die Zuordnungsentscheidung muss **einheitlich** für alle Beteiligten getroffen werden.

- Befördert oder versendet der **erste** Unternehmer in der Reihe, erbringt er die bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 6a S. 2 UStG).

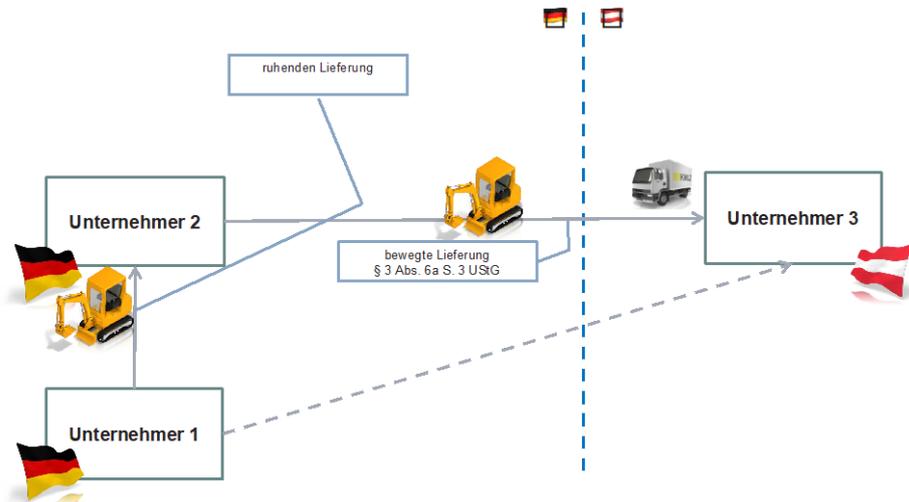


Das (innergemeinschaftliche) Reihengeschäft Beförderung / Versendung durch 1. Unternehmer



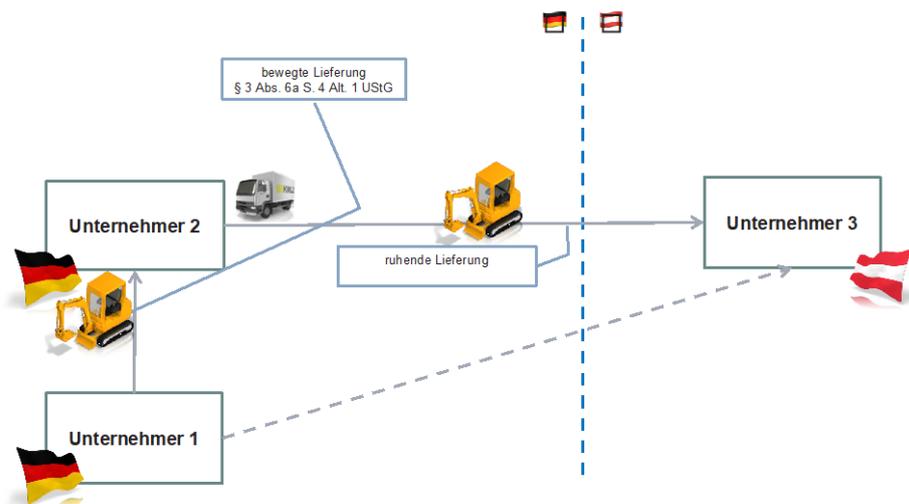
- Wird die Beförderung oder Versendung durch den **letzten** Abnehmer in der Reihe durchgeführt, so empfängt er die bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 6a S. 3 UStG).

**Das (innergemeinschaftliche) Reihengeschäft
Beförderung / Versendung durch letzten Abnehmer**



- Wird die Beförderung oder Versendung schließlich von einem Unternehmer in der Reihe durchgeführt (sog. **Zwischenhändler**), der sowohl Abnehmer als auch Lieferer ist, hängt die Zuordnung der Beförderung oder Versendung davon ab, ob dieser Unternehmer die Beförderung oder Versendung in seiner Eigenschaft als Lieferer durchführt. Grundsätzlich wird vermutet, dass er die bewegte Lieferung empfängt (§ 3 Abs. 6a S. 4 Alt. 1 UStG) und damit als Abnehmer der Vorlieferung auftritt.

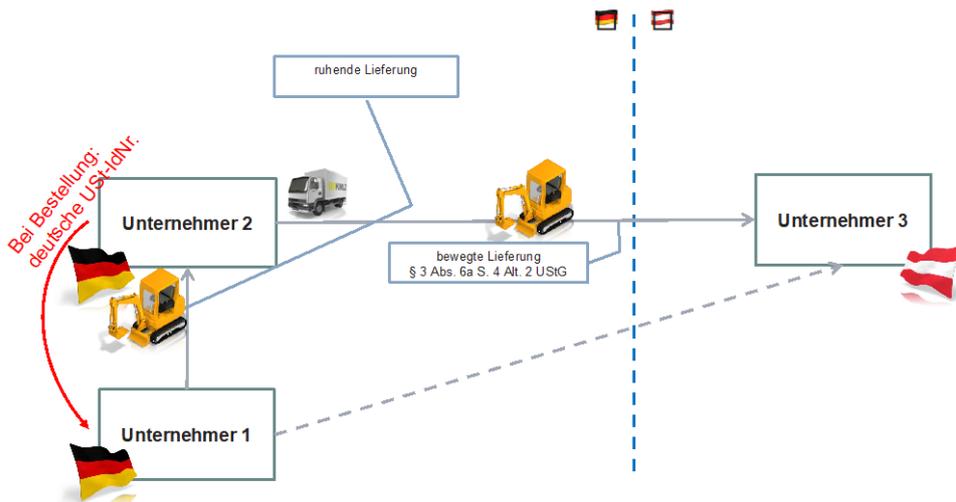
**Das (innergemeinschaftliche) Reihengeschäft
Beförderung / Versendung durch Zwischenhändler – Alt. 1**



Hierbei handelt es sich jedoch um eine **widerlegbare Vermutung**. Befördert oder versendet der Zwischenhändler in seiner Eigenschaft als **Lieferer**, erbringt **er selbst** die bewegte Lieferung an seinen Abnehmer (§ 3 Abs. 6a S. 4 Alt. 2 UStG).



Das (innergemeinschaftliche) Reihengeschäft Beförderung / Versendung durch Zwischenhändler – Alt. 2



Wie der Zwischenhändler den **Nachweis** zu führen hat, dass er als Lieferer aufgetreten ist, regeln die Sätze 5 ff. des § 3 Abs. 6a UStG wie folgt:

- Bei **innergemeinschaftlichen** Reihengeschäften (Warentransport aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat) muss er die USt-IdNr. des Abgangsstaates gegenüber seinem Lieferanten ausdrücklich verwenden (§ 3 Abs. 6a S. 5 UStG).
- Bei Reihengeschäften mit Warentransport **aus der EU ins Drittland** muss er die USt-IdNr. oder eine Steuernummer des Abgangsstaates gegenüber seinem Lieferanten aktiv verwenden (§ 3 Abs. 6a S. 6 UStG).
- Bei Reihengeschäften mit Warentransport **aus dem Drittland in die EU** muss er als Zollanmelder auftreten (§ 3 Abs. 6a S. 7 UStG).

6.4 Ort der Lieferungen beim Reihengeschäft

Für die in einem Reihengeschäft ausgeführten Lieferungen ergeben sich die Lieferorte sowohl aus § 3 Abs. 6 S. 1 UStG als auch aus § 3 Abs. 7 S. 2 UStG.

- ▶ Die bewegte Lieferung gilt dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG).
- ▶ Nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG gelten alle ruhenden Lieferungen, die der Beförderungs-/Versendungslieferung vorangehen, dort als ausgeführt, wo die Beförderung/Versendung des Gegenstands beginnt.
- ▶ Ruhende Lieferungen, die der Beförderungs-/Versendungslieferung nachfolgen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung/Versendung des Gegenstands endet (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG).

Damit liegen die Lieferorte aller Lieferungen in der Reihe entweder im Abgangs- oder im Bestimmungsstaat unabhängig davon, wo die beteiligten Unternehmer ansässig sind.

6.5 Sonstige Regelungen

Nachdem die Beförderung/Versendung einer Lieferung zugeordnet und die einzelnen Lieferorte bestimmt wurden, ist zu prüfen, ob die bewegte Lieferung **als innergemeinschaftliche Lieferung** (§ 6a UStG) bzw. **Ausfuhrlieferung** (§ 6 UStG) **steuerfrei** sein kann. Stellt die bewegte Lieferung eine innergemeinschaftliche Lieferung dar, ist damit auch ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Bestimmungsland verbunden.

HINWEIS

Beim Reihengeschäft kann immer nur die eine bewegte Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung oder als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei sein.

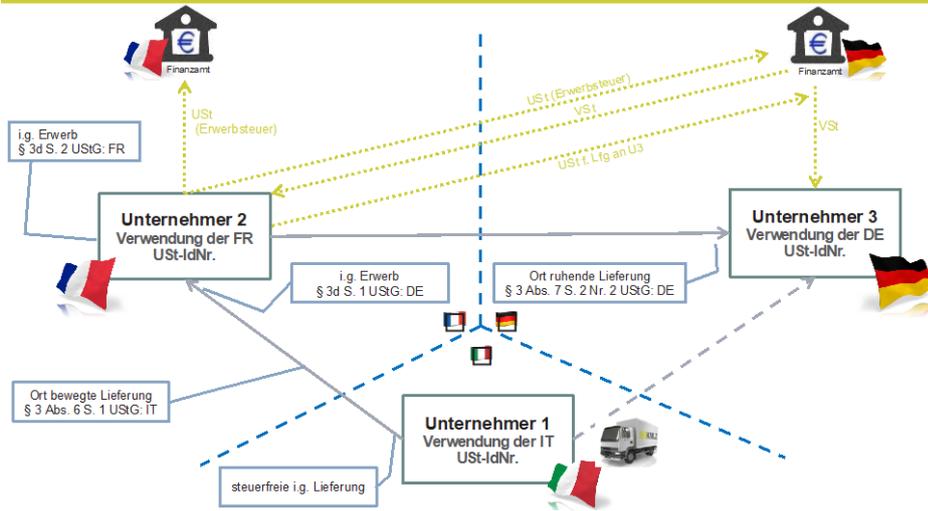
6.6 Registrierungspflicht

Gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 UStG werden die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehenden, in der Regel steuerpflichtigen Lieferungen dort erbracht, wo die Beförderung oder Versendung beginnt; die ihr folgenden, in der Regel steuerpflichtigen Lieferungen werden dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Für das innergemeinschaftliche Reihengeschäft, das kein Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG ist, hat dies zur Folge, dass sich der Unternehmer, der eine der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehende Lieferung erbringt und in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung beginnt, nicht ansässig ist, im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung für Zwecke der Umsatzsteuer registrieren lassen muss. In gleicher Weise muss sich der Unternehmer, der eine der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgende Lieferung erbringt, in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, für Zwecke der Umsatzsteuer registrieren lassen, wenn er dort nicht ansässig ist. Diese Registrierungspflicht kann in bestimmten Konstellationen entfallen, wenn die Voraussetzungen der Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts greifen.

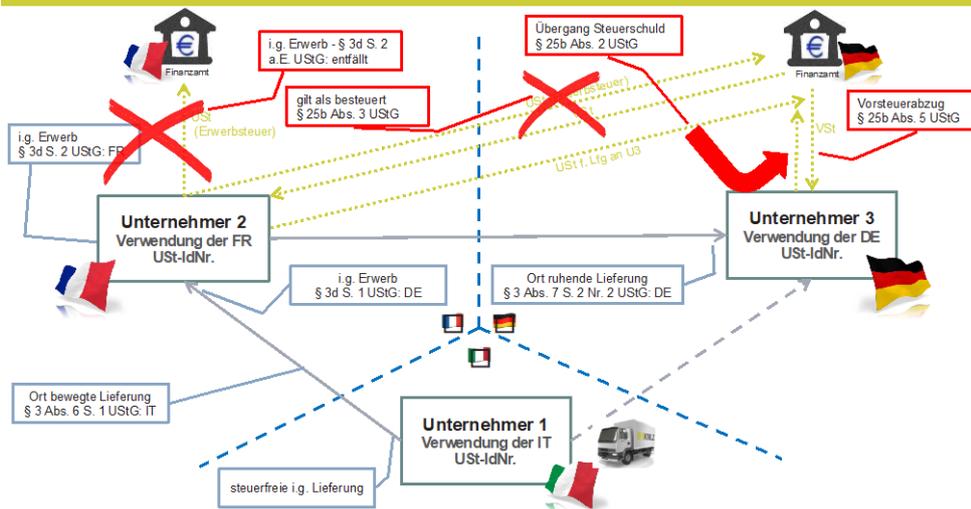
7. Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG)

Die Vorschrift des § 25b UStG normiert eine Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte. Wie dargestellt, führen Reihengeschäfte für die beteiligten Unternehmer zu umsatzsteuerlichen Registrierungspflichten entweder im Ursprungsland oder im Bestimmungsland. Die Vereinfachungsregelung soll insbesondere bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften mit drei Unternehmern die **Registrierungspflicht für den mittleren Unternehmer** im Bestimmungsland **vermeiden**. Darüber hinaus ist ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft unter bestimmten Voraussetzungen auch dann möglich, wenn mehr als drei Unternehmer beteiligt sind.

Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (ohne § 25b UStG)



Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft unter Anwendung von § 25b UStG



VII. VERTIEFUNG: UMSATZBESTEUERUNG VON IMMOBILIEN

1. Die Grundstücksvermietung und ähnliche Umsätze

1.1 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).

1.1.1 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 Warmwasser⁷⁶, Nutzungsüberlassung von Waschmaschinen und Wäschetrocknern, Flur- und Treppenreinigung und -beleuchtung, Balkonbepflanzung, Lieferung von Strom durch den Vermieter⁷⁷ und die Überlassung Büromobiliar⁷⁸.

Die Lieferung von Heizöl und Heizgas stellt hingegen **keine** Nebenleistung dar⁷⁹. Die auf diese Leistungen entfallenden Teile des Mietentgelts sind daher der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

1.1.2 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 Tiefgarage. Eine unselbständige Nebenleistung kann auch dann vorliegen, wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die

⁷⁶ BFH, Urteil v. 7.12.2023, V R 15/21, DStR 2024, S. 606: Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat.

⁷⁷ 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).

⁷⁸ Abschn. 4.12.1 Abs. 3 S. 4 UStAE.

⁷⁹ Abschn. 4.12.1 Abs. 5 S. 5 UStAE.

Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden. Beide Verträge müssen aber zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen sein. Die Verträge können jedoch zu unterschiedlichen Zeiten zustande kommen⁸⁰.

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 steuerbar⁸¹.

1.2 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:

⁸⁰ Abschn. 4.12.2 Abs. 3 S. 4 ff. UStAE.

⁸¹ Abschn. 1.8 Abs. 4 S. 3 Nr. 5 UStAE.

- **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 beträgt⁸². Entscheidend ist dabei jedoch nicht allein die tatsächliche Dauer, sondern die Absicht des Vermieters, die Räume nicht auf längere Dauer zur Verfügung zu stellen⁸³. Für Beherbergungsleistungen gilt der **ermäßigte Umsatzsteuersatz**. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unterliegen die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer 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 ist⁸⁴. Der Begriff der Betriebsvorrichtung iSd. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ist identisch mit dem des Bewertungsrechts.

1.3 Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksvermietungen

1.3.1 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.

⁸² 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.

⁸³ Abschn. 4.12.9 Abs. 1 UStAE.

⁸⁴ 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).

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.
- 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 (Gesamt Schlüssel). 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 ist⁸⁵. 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 werden⁸⁶.

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

⁸⁵ Abschn. 15.17 Abs. 5 UStAE.

⁸⁶ Abschn. 9.2 Abs. 1 UStAE.

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 wird⁸⁷.

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 anfechtbar⁸⁸ oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) noch änderbar ist⁸⁹.

1.3.2 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 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.

1.3.2.1 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.

⁸⁷ Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 5 ff. UStAE.

⁸⁸ Anfechtbarkeit bedeutet, dass die Steuerfestsetzung noch mittels Einspruch bzw. Klage angefochten werden kann. Insbesondere die Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) bzw. Klagefrist (§ 47 Abs. 1 FGO) darf noch nicht verstrichen sein.

⁸⁹ Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 1 UStAE.

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)⁹⁰.

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** möglich⁹¹.*

1.3.2.2 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

⁹⁰ Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE.

⁹¹ Abschn. 9.2 Abs. 1 Beispiel 6 UStAE.

Grundsätzen ein anderes Wirtschaftsgut entsteht bzw. entstand⁹², wird aus dem „Altgebäude“ ein „Neugebäude“. Die Einschränkungen des § 9 Abs. 2 UStG sind dann anwendbar⁹³.

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 Berufshaftpflichtversicherungs-policen 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 Umsatzsteerausweis 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).

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 Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG führen. Eine an sich nach § 9 Abs. 1

⁹² H 7.4 EStH 2022 Stichwort „Neubau“

⁹³ Abschn. 9.2 Abs. 6 UStAE.

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)⁹⁴
 - ggf. 5 %ige Bagatellgrenze⁹⁵
- Wurde die Option auch ausgeübt?
 - in der Regel durch Umsatzsteuerausweis im Mietvertrag⁹⁶
 - *oder folgender Hinweis in den Bearbeitungshinweisen: „Soweit möglich, wurden auf die Steuerbefreiungen für Grundstücksvermietungen in zutreffender Weise verzichtet. Angegebene Beträge sind insoweit Nettobeträge.“*

2. Steuerbefreiung der Veräußerung von Grundstücken

2.1 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.

⁹⁴ Abschn. 9.2 Abs. 1 UStAE

⁹⁵ Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE.

⁹⁶ Abschn. 9.1 Abs. 3 S. 5 ff. UStAE

ÜBUNGSFALL:

- a) B, der sowohl als Bauunternehmer wie auch als Bauträger⁹⁷ 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 Sub-

⁹⁷ Ein Bauträger ist ein Unternehmen, das Wohn- und Gewerbeimmobilien zum gewerbsmäßigen Vertrieb herstellt. Wesentlicher Aspekt der Bauträgereigenschaft 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>

stanz, 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).

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 Waldgrundstücks⁹⁸.

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.

2.2 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 Unternehmens⁹⁹.

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.

2.3 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.

⁹⁸ BFH, Urteil v. 25.1.2022, II R 36/10; dazu *Zugmaier/Siegel*, (Keine) Grunderwerbsteuer beim Erwerb von Waldflächen, UVR 2023, S. 61 ff.

⁹⁹ Abschn. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE.

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.

Die Steuerschuld iHv. (100.000 € × 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 Ersterer 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.

2.4 Folgen einer steuerpflichtigen Grundstückslieferung

2.4.1 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 Grundbuchkosten¹⁰⁰.

2.4.2 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.

2.5 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.

¹⁰⁰ Abschn. 10.1 Abs. 7 S. 6, 7 UStAE

Der BFH hat dazu wie folgt entschieden:

- Die Lieferung eines **weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks** ist im Regelfall keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG¹⁰¹.
- Bei der Veräußerung eines vermieteten Objekts **an den bisherigen Mieter** zu dessen eigenen wirtschaftlichen Zwecken ohne Fortführung des Vermietungsunternehmens liegt keine Geschäftsveräußerung vor¹⁰².
- 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 nicht¹⁰³.
- 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 wird¹⁰⁴.

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 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 abubrechen 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.

¹⁰¹ BFH, Urteil v. 11.10.2007, V R 57/06, BStBl II 2008, S. 447.

¹⁰² BFH, Urteil v. 24.9.2009, V R 6/08, BStBl II 2010, S. 315.

¹⁰³ BFH, Urteil v. 6.7.2016, XI R 1/15, BStBl II 2016, S. 909.

¹⁰⁴ BFH, Urteil v. 30.4.2009, V R 4/07, BStBl II 2009, S. 863.

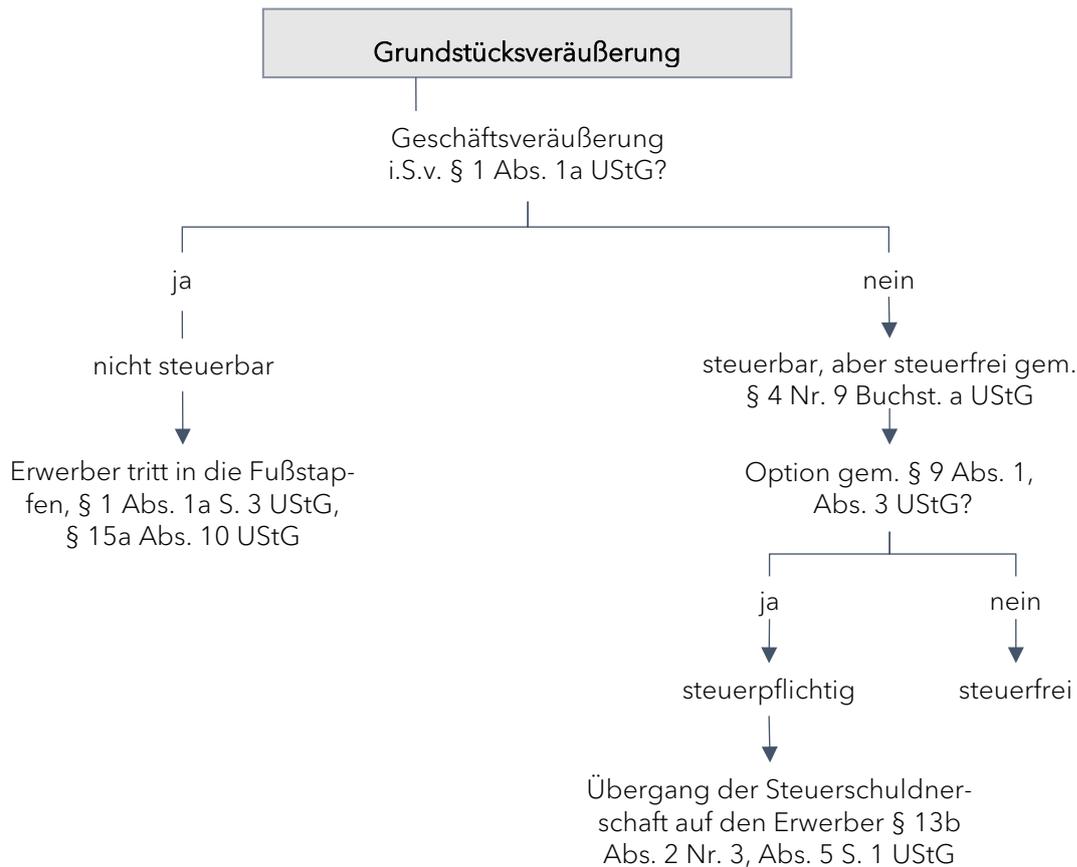
LÖSUNG:

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: $200 \text{ m}^2 \times 22 \text{ €/m}^2 = 4.400 \text{ €}$; monatl. USt: 19 % = 836 €; monatl. BMGr Obergeschoss: $200 \text{ m}^2 \times 20 \text{ €/m}^2 = 4.000 \text{ €}$; 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.



3. 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 EuGH¹⁰⁵ 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.

¹⁰⁵ Urteil v. 8.5.2003, Rs. C-269/00 – Wolfgang Seeling, BStBl. II 2004, S. 378 = DStR 2003, S. 873 m. Anm. Zugmaier.

- **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.

- **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 $(50 \% \cdot 20 \% = 30 \% \times 190.000 \text{ €} / 10 =) 5.700 \text{ €}$. 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 vorliegen¹⁰⁶. 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

¹⁰⁶ Vgl. hierzu auch EuGH, Urteil v. 14.10.2021, Rs. C-45/20, C-46/20, DStR 2021, S. 2404.

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).

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 Mio. € x 19 % = 228.000 € 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:

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

Vorsteuerbetrag: 190.000 €

Jahresbetrag: 190.000 € : 10 Jahre = 19.000 €

Ursprüngliche Vorsteuerabzugsquote: 20 %

steuerpflichtige Veräußerung in vollem Umfang: 100 %

Änderung in %: 100 % - 20 % = 80 %

Änderungsbetrag (2024 - 2032): 9 x 19.000 € x 80 % = 136.800 €

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.

VIII. ANHANG: KLAUSUREN AUS DEM UMSATZSTEUERRECHT

Im Folgenden finden Sie drei Klausuren aus dem Umsatzsteuerrecht. Es handelt sich dabei um Klausuren, die ich im Rahmen meiner Vorlesung an der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg in den vergangenen Jahren gestellt habe. Die dazugehörige Lösung und Videobesprechung finden Sie auf unserer Kanzleiwebsite www.kmlz.de unter der Rubrik „Info“.

Die Klausuren 1 und 2 stammen aus dem Bereich Umsatzbesteuerung von Immobilien, die Klausur 3 ist thematisiert Umsatzsteuerprobleme im EU-Binnenmarkt.

1. Klausur 1 „Marie und Wotan“ – USt & Immobilien

1. Marie Müller (M.M.) ist Eigentümerin eines Miethauses in Gauting. Das zunächst unvermietete Anwesen Steinweg 17 in Gauting (Nutzfläche insgesamt 1.000 m², verteilt auf Erdgeschoss und auf vier gleichgroße Stockwerke, Gebäude errichtet in den Jahren 2020 und 2021) hat M.M. mit Kaufvertrag vom 18.12.2021 unmittelbar vom Bauträger, der Fa. Allgäuer Massivhaus GmbH, für 1,5 Mio. € erworben. Der Notarvertrag wurde so ausgestaltet, dass er keine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne darstellt. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am 1.1.2022 auf M.M. über. Die Eintragung ins Grundbuch erfolgte am 10.2.2022. Das Geschäftshaus wurde wie folgt genutzt:

Die Räume im Erdgeschoss sind ab dem 1.6.2022 an den Fachschriftsteller Wotan Wiesheu (W.W., s. unten Tz. 2) vermietet, der dort seine fachschriftstellerische Tätigkeit ausübt. Monatliche Miete: 4.000 € zuzüglich 760 € Umsatzsteuer.

Die Räume im 1., 2. und 3. Obergeschoss sind an Greta Streit für eine m²-Miete von monatlich 20 € vermietet. Greta Streit übt seit Mietbeginn am 1.1.2022 im 1. Obergeschoss ihre Tätigkeit als selbständige Bausparkassenvertreterin aus. Das 2. und 3. Obergeschoss nutzt sie als Büro für ihre Tätigkeit als selbständige Immobilienmaklerin. M.M. erhielt von Greta Streit eine monatliche Miete von 12.000 € zuzüglich 2.280 € Umsatzsteuer.

Das 4. Obergeschoss wird von M.M. ab dem 1.1.2022 zu eigenen Wohnzwecken genutzt; die ortsübliche Miete für entsprechend ausgestattete Wohnungen beträgt 18 €/m².

2. W.W. war seit Ende der 90er Jahre als angestellter Redakteur bei einem Fachverlag in Augsburg beschäftigt. Seines Chefs überdrüssig machte sich W.W. in Gauting zum 1.6.2022 als Fachschriftsteller für Landmaschinen selbständig. Nach dem von ihm im Juni 2022 aufgestellten Business-Plan konnte er in den Monaten Juni bis Dezember 2022 mit Bruttoeinnahmen von insgesamt 7.000 € rechnen.

- a) Er erwarb von einem befreundeten Landmaschinenhändler aus D-90429 Nürnberg, Spittlertorgraben 13, einen gebrauchten, aber noch gut erhaltenen Prüfstand für Motorsägen. W.W. holte den Prüfstand am 1.6.2022 mit eigenem Pkw in Nürnberg ab.

Am 10.7.2022 ging bei ihm folgende Rechnung ein:

Landmaschinenhandel Norbert Buchbinder Spittlertorgraben 31 D-90429 Nürnberg	Tel. 0911/92660 Fax 0911/926699 Steuernummer 240/249/34890
An Wotan Wiesheu Steinweg 17 82131 Gauting	
Nürnberg, den 9. Juli 2022	
Rechnung Nr. 0417	
Lieber Wotan, für den gebrauchten Prüfstand für Motorsägen, Marke Dubel, Seriennummer 347385, die Du am 1. Juni 2022 bei mir abgeholt hast, berechne ich Dir wie vereinbart:	
Nettobetrag:	7.000 €
<u>zzgl. 19 % Umsatzsteuer</u>	<u>1.330 €</u>
Rechnungsbetrag	8.333 €
Bitte überweise mir den Rechnungsbetrag auf mein Konto bei der VR Bank Nürnberg (IBAN DE43 7606 0618 0000 2234 59). Vielen Dank!	
Liebe Grüße Norbert	

W.W. überwies den Rechnungsbetrag am 14.7.2022 auf das angegebene Konto.

- b) Zu seiner freudigen Überraschung stellte W.W. zu Beginn des Jahres 2023 fest, dass sich seine Einnahmen aus seiner fachschriftstellerischen Tätigkeit im Jahr 2022 auf 14.000 € summiert hatten. Für das Jahr 2023 rechnete er mit Umsätzen von 60.000 €.

Allgemeine Hinweise

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Soweit aus dem Sachverhalt sich nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben. Es wurden keine Erklärungen nach § 19 Abs. 2 UStG abgegeben.

Alle angesprochenen Unternehmer versteuern ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter wurden dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die geplante Verwendung entspricht der tatsächlichen.

Der objektbezogene Flächenschlüssel ist als Aufteilungsmaßstab bei Gebäuden präziser als das Verhältnis der Gesamtumsätze des Unternehmers (Gesamtumsatzschlüssel). Sämtliche Nutzungseinheiten von Gebäuden sind vergleichbar ausgestattet.

Soweit sich aus dem Sachverhalt nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, liegen alle angegebenen Orte im Inland.

Auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG wurde - soweit möglich - gegebenenfalls ordnungsgemäß verzichtet.

Die Kalenderjahre bis einschließlich 2021 sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Kalenderjahr 2023 gilt als abgelaufen.

Aufgabe

Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf die M.M. und W.W. in den Besteuerungszeiträumen 2022 und 2023. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht und die Vorsteuer abgezogen werden kann. Weisen Sie ggf. auf Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG hin und begründen Sie ggf., warum eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen ist; Details der Berechnung sind Ihnen erlassen.

Einleitende Ausführungen zur Unternehmereigenschaft, zum Unternehmensumfang und zu Besteuerungsverfahren sind nicht zu machen.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Lösung

Die dazugehörige Lösung und Videobesprechung finden Sie auf unserer Kanzleiwebsite www.kmlz.de unter der Rubrik „Info“.

2. Klausur 2 „Greta und Konni“ – USt & Immobilien

1. Greta Gulliver (GG) hat aus der Insolvenzmasse der Fa. Zwackelmann GmbH, Augsburg, das Grundstück Tegernseestraße 7, Augsburg, mit einem Bürogebäude günstig erwerben können. Auf dem Grundstück hatte die Fa. Zwackelmann GmbH in der Zeit vom 12.6.1996 bis 14.2.1997 ein dreigeschossiges Bürogebäude errichtet und darin bis Anfang des Jahres 2022 die Verwaltung ihres Großhandels für Tierfutter unterhalten. In dem notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 15.1.2022 ist ein Nettopreis von 1,5 Mio. € vereinbart. Die anfallende Grunderwerbsteuer hat die Erwerberin übernommen. Besitz, Nutzen und Lasten des Ende Januar 2022 geräumten Grundstücks gingen am 1.2.2022 auf die Erwerberin über.

Die Räume im Erdgeschoss und im ersten Obergeschoss, 70 % der Büroflächen des Gebäudes, wurden ab 1.3.2022 an den Schönheitschirurgen Dr. Otto Preußler zu einem monatlichen Mietzins von 5.000 € vermietet, der in dem Mietobjekt die Verwaltung seiner nahegelegenen Schönheitsklinik unterbrachte. Mit seiner Schönheitsklinik erbringt Dr. Otto Preußler – neben ästhetisch-plastischen Leistungen wie z.B. Fettabsaugung, Faltenbehandlung, Nasenkorrekturen – im Jahresdurchschnitt auch etwa 15 % medizinisch indizierte Schönheitsoperationen, deren Kosten von den Krankenkassen übernommen werden. Die medizinische Indikation dieser Schönheitsoperationen wurde jeweils durch Fachgutachten anderer Fachärzte (z.B. Fachgutachten eines Psychiaters bei Entstellungen) nachgewiesen.

Die restlichen Büroflächen von 30 % im zweiten Obergeschoss wurden ab 1.4.2022 an die Rechtsanwältin Dr. Ronja Hotzenplotz für monatlich 2.000 € vermietet.

Bei einem Tauchunfall Anfang November 2022 verunglückte Dr. Otto Preußler tödlich. Der Betrieb der Schönheitsklinik wurde von den Erben umgehend eingestellt. Die Räumlichkeiten im Erdgeschoss und ersten Obergeschoss des Grundstücks Tegernseestraße 7, Augsburg, wurden zum 31.12.2022 geräumt. Ab 1.1.2023 konnten die Räume an die Notarin Dunja Dimpflmoser zum monatlichen Mietzins von 4.800 € vermietet werden, die darin ihr Notariat betrieb.

2. GG veräußerte das Grundstück Tegernseestraße 7, Augsburg, samt aufstehendem Bürogebäude mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 14.2.2023 für 3 Mio. € an Konni Krabat (KK). Besitz, Nutzen und Lasten gingen zum 1.4.2023 auf KK über. KK trat in die Mietverträge ein und führte die Mietverhältnisse ab dem 1.4.2023 zunächst unverändert fort.

Als die Rechtsanwältin Dr. Ronja Hotzenplotz das Mietverhältnis Mitte Juni fristgerecht zum 30.9.2023 kündigte, konnte KK mit Carolin Cyprinus rasch eine Nachmieterin finden. Carolin Cyprinus brachte im zweiten Obergeschoss ab dem 1.10.2023 ihre Versicherungsagentur unter. Für einen große deutschen Versicherer vermittelte sie vor allem Lebensversicherungen und private Krankenversicherungen.

Allgemeine Hinweise

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Soweit aus dem Sachverhalt sich nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben. Es wurden Erklärungen nach § 19 Abs. 2 UStG abgegeben.

Alle angesprochenen Unternehmer versteuern ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter wurden dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die geplante Verwendung entspricht der tatsächlichen.

Der objektbezogene Flächenschlüssel ist als Aufteilungsmaßstab bei Gebäuden präziser als das Verhältnis der Gesamtumsätze des Unternehmers (Gesamtumsatzschlüssel). Sämtliche Nutzungseinheiten von Gebäuden sind vergleichbar ausgestattet.

Soweit sich aus dem Sachverhalt nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, liegen alle angegebenen Orte im Inland.

Soweit möglich wurde auf die Steuerbefreiungen für Grundstücksvermietungen und Grundstücksveräußerungen in zutreffender Weise verzichtet. Angegebene Beträge sind insoweit Nettobeträge.

Die Kalenderjahre bis einschließlich 2021 sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Kalenderjahr 2023 gilt als abgelaufen.

Aufgabe

Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf GG und KK in den Besteuerungszeiträumen 2022 und 2023. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht und die Vorsteuer abgezogen werden kann. Weisen Sie ggf. auf Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG hin und begründen Sie ggf., warum eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen ist; Details der Berechnung sind Ihnen erlassen.

Einleitende Ausführungen zur Unternehmereigenschaft, zum Unternehmensumfang und zu Besteuerungsverfahren sind nicht zu machen.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Lösung

Die dazugehörige Lösung und Videobesprechung finden Sie auf unserer Kanzleiwebsite www.kmlz.de unter der Rubrik „Info“.

3. Klausur 3 „Katja und Waltraud“ – EU-Binnenmarkt

1. Katja Müller betreibt in Landshut (Deutschland) ein Möbelhaus. Am 23.1.2024 bestellte die Gastronomin Patricia Lindner aus Hallbergmoos (Deutschland) eine exklusive Gartenbank zu einem Preis von 3.570 €. Da Katja Müller keine Gartenbänke mehr auf Lager hatte, beauftragte sie den in Zagreb (Kroatien) ansässigen Möbelbauer Calic mit der Herstellung der Gartenbank. Katja Müller leistete daraufhin noch im Januar 2024 eine Anzahlung von 1.000 €. Nach ihrer Fertigstellung ließ Katja Müller die Gartenbank durch einen eigenen Fahrer am 10.2.2024 in Zagreb abholen und nach Hallbergmoos befördern. Eine ordnungsgemäße Rechnung über 2.200 € hat Calic Anfang Februar 2024 erteilt.

2. Waltraud Graml betreibt in Landshut ein gut gehendes Bauunternehmen als Einzelunternehmen. Anfang Januar 2024 erwarb Waltraud Graml einen gebrauchten Turmdrehkran vom Bauunternehmen Greta Seitz GmbH, Innsbruck (Österreich). Der Turmdrehkran wurde am 4.1.2024 von Waltraud Graml in Innsbruck abgeholt und nach Landshut gebracht. Die vom 7.2.2024 datierende Rechnung über 25.000 € beglich Waltraud Graml umgehend.

3. Im Mai 2024 erhielt Waltraud Graml von der Landwirtin Andrea Zimmermann, den Auftrag zur Herstellung einer Brücke für einen privaten Feldweg zu einem vereinbarten Festpreis von 500.000 €. Andrea Zimmermann bewirtschaftet einen landwirtschaftlichen Betrieb im Gebiet der Stadt Vils (Österreich). Waltraud Graml führte die Arbeiten in der Zeit von Juli bis September 2024 durch, die Brücke wurde mittels von Waltraud Graml betonierter Fundamente fest mit dem Erdreich verbunden.

Für die Bauarbeiten an der Brücke war eine Planierraupe zur Baustelle in Vils (Österreich) gebracht worden. Bei den Bauarbeiten wurde die Planierraupe beschädigt. Die Reparaturarbeiten konnte der in Vils (Österreich) ansässige Maschinenhändler Anton Siegel im August 2024 vor Ort ausführen, weil zu der Reparatur nur Kleinteile in geringem Umfang benötigt wurden. Die Reparaturrechnung vom 15.9.2024 lautet auf 2.600 € zzgl. 494 € Umsatzsteuer. Nach Absprache mit der Steuerberaterin von Waltraud Graml wurde am 6.10.2024 nur der Nettobetrag von 2.600 € bezahlt. Anfang Oktober wurde die Planierraupe wieder zurück nach Landshut befördert.

Allgemeine Hinweise

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Soweit aus dem Sachverhalt sich nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben. Es wurden ggf. Erklärungen nach § 19 Abs. 2 UStG abgegeben.

Alle angesprochenen Unternehmer versteuern ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter wurden dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Die geplante Verwendung entspricht der tatsächlichen. Alle Unternehmer verwenden im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlandes. Die Umsatzschwelle des § 3c UStG wurde ggf. überschritten. Alle Unternehmer sind ihrer Pflicht zur Abgabe von zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) ordnungsgemäß nachgekommen.

Soweit sich aus dem Sachverhalt nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt, liegen alle angegebenen Orte im Inland.

Die Kalenderjahre bis einschließlich 2023 sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Kalenderjahr 2024 gilt als abgelaufen.

Aufgabe

Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf Katja Müller und Waltraud Graml im Besteuerungszeitraum 2024 im Inland. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht und die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Einleitende Ausführungen zur Unternehmereigenschaft, zum Unternehmensumfang und zum Besteuerungsverfahren sind nicht zu machen.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Lösung

Die dazugehörige Lösung und Videobesprechung finden Sie auf unserer Kanzleiwebsite www.kmlz.de unter der Rubrik „Info“.

KMLZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Unterer Anger 3 | 80331 München

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