

# Umsatzsteuerrecht

Dr. Manfred Muhler

# U m s a t z s t e u e r

## 1. Teil: Einführung

### A. Rechtsquellen

#### I. Rechtsgrundlagen

- **Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern** vom 17.05.1977 - **6. RLEWG** - ABl. EG 1977 Nr. L 145 S. 1 mit späteren Änderungen
- **Umsatzsteuergesetz 1999** vom 9.06.1999 (BGBl I 1999,1270) mit späteren Änderungen
- **Umsatzsteuer-DurchführungsVO 1999** vom 9.06.1999 (BGBl I 1999,1308) mit späteren Änderungen

#### II. Verwaltungsvorschriften

**Umsatzsteuer-Richtlinien 2000** vom 10.12.1999 (BStBl I, Sondernummer 2/2000)

#### III. Rechtsprechung

Zuständig für Umsatzsteuer-Rechtsstreitigkeiten ist in letzter Instanz der Bundesfinanzhof (**BFH**), V. und VII. Senat. Wichtige Entscheidungen sind in der amtlichen Sammlung (BFHE) und im Bundessteuerblatt Teil II (BStBl II) veröffentlicht.

Für die Auslegung von Gemeinschaftsrecht der EG ist der Europäische Gerichtshof (**EuGH**) zuständig. Seine Entscheidungen finden sich in der amtlichen Sammlung EuGHE und im Amtsblatt EG (ABl. EG), zum Teil auch im BStBl II, in der Umsatzsteuer-Rundschau (UStR) und in weiteren Steuer-Fachzeitschriften.

## B. Literatur

### I. *Kommentare*

- Bunjes/Geist, 7. Aufl. 2003
- Devermann/Grawe/Handzik (Loseblatt)
- Karl/Burhoff/Stöcker (Loseblatt)
- Plückebaum (Loseblatt)
- Rau/ Dürnwächter (Losebl.)
- Sölch/Ringleb (Loseblatt)
- Vogel/ Schwarz (Losebl.)

### II. *Lehr- und Lernbücher*

- Hahn/Kortschak, Lehrbuch der Umsatzsteuer, 9. Aufl. 2004
- Lippross, Umsatzsteuer, 20. Aufl. 2003
- Reiss, Umsatzsteuerrecht, 8. Aufl. 2003
- Völkel/Karg, Umsatzsteuer, 13. Aufl. 2004

## C. Bedeutung der Umsatzsteuer in Unterricht und Praxis

- Die Umsatzsteuer ist die Steuer mit dem höchsten **Aufkommen** (137,0 Mrd. EUR = 31,0 % des Gesamtsteueraufkommens 2003)
- **Prüfungsgebiet in steuerrechtlichen Ausbildungsgängen** und in der **Steuerberaterprüfung**
- Umsatzsteuervoranmeldungen/ Jahresanmeldungen sind Teil der **Praxis** in Steuerabteilung und Steuerberatung

## D. Die Geschichte der Umsatzsteuer

### I. *Die Allphasen-Bruttoumsatzsteuer des alten Rechts*

Aus den "Umsatzgeldern" in den mittelalterlichen Städten entwickelten sich vom 15. Jahrhundert an als **Akzisen** bezeichnete Einzelverbrauchsteuern. Nur in Bremen wurden diese Steuerformen von einer von 1863 bis 1884 geltenden allgemeinen Umsatzsteuer abgelöst. Der Geburtstag der deutschen Umsatzsteuer war der *1.10.1916*. Ab diesem Zeitpunkt erhob das Deutsche Reich in Form des **Reichsstempelgesetzes** (RGBl 1916,639) einen Warenumsatzstempel als Steuer in Höhe von 0,1 % auf Warenlieferungen und ihnen gleichgestellte Werklieferungen von Gewerbetreibenden.

Das damals geltende System der **Allphasen-Bruttoumsatzbesteuerung** blieb trotz vieler Gesetzesänderungen bis 1.01.1968 bestehen. Auf jeder Stufe des Wirtschaftsablaufs wurde die Steuer von einem wachsenden Bruttoentgelt erhoben, das die Summe der auf früheren Umsatzstufen erfolgten Wertschöpfungen einschließlich der übergewälzten Steuerzahlungen umfasste. Diese Kumulationswirkung führte zu der Tendenz, den Zwischenhandel auszuschalten, was zu einer verfassungswidrigen Verletzung der Wettbewerbsneutralität führte. Daneben bestanden auch praktische Probleme. Beim grenzüberschreitenden Warenverkehr musste, um die Exportware von inländischer Umsatzsteuer zu entlasten, mit komplizierten pauschalierten Durchschnittssätzen gearbeitet werden. Die Summe der zuvor angefallenen Umsatzsteuer war meist nicht genau feststellbar, weil der Produktionsweg der Ware nicht in allen Einzelheiten zurückverfolgt werden konnte.

## II. Die Allphasen-Nettoumsatzsteuer (Mehrwertsteuer) ab 1968

Zur Herstellung der schließlich vom Bundesverfassungsgericht (Urteil v. 20.12.1966, BVerfGE 18,1) eingeforderten Wettbewerbsneutralität, zugleich aber auch zum Zwecke der Harmonisierung der Umsatzsteuer innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und zur Ermöglichung eines exakten Grenzausgleichs wurde zum 1.01.1968 das System der **Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug** eingeführt. Die deutsche Umsatzsteuer blieb formell eine Allphasen-Steuer. Eine echte *Mehrwertsteuer* ist die Umsatzsteuer nicht, denn Bemessungsgrundlage ist nicht der jeweilige *Mehrwert*, sondern das jeweilige Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer. Von seiner Umsatzsteuerschuld darf der Unternehmer die in der vorangegangenen Handelsstufe auf ihn übergewälzte Umsatzsteuer im Wege des so genannten Vorsteuerabzugs absetzen (s. § 15 UStG). So wird im Ergebnis nur der vom Unternehmer im Vergleich zum Eingangsumsatz erzielte - umgangssprachlich auch als "Mehrwert" bezeichnete - Mehrumsatz belastet.

### Beispiel:

50 EUR + 8 EUR USt	100 EUR + 16 EUR USt	
A -----	B -----	C
1. Phase	2. Phase	
A zahlt an das Finanzamt 8 EUR USt, die er von B erhalten hat	B hat an das Finanzamt zu zahlen: USt 16 Euro (von C erhalten) - Vorst 8 Euro (an A bezahlte USt) Zahllast: 8 Euro	Der private Endverbraucher C bleibt mit 16 Euro USt belastet, weil ihm kein VorSt-Abzug zusteht

### III. Umsatzsteuer und Gemeinschaftsrecht der EU

Nach Art. 93 des mehrfach geänderten Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957 – EGV - sind die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern innerhalb der EG zu harmonisieren, soweit dies für das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist. Der **Binnenmarkt** wird in Art. 14 II EGV als Raum ohne Binnengrenzen umschrieben, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist. Die Harmonisierung erfolgt gemäß Art. 93 EGV durch Bestimmungen des Rates auf Vorschlag der EG-Kommission. Nach Art. 249 EGV können zur Erfüllung der Aufgaben u.a. Verordnungen und Richtlinien erlassen werden. Die Verordnung hat allgemeine Geltung, ist auch für den Bürger verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat (Art. 249 II EGV). Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Sie überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel (Art. 249 III EGV). Allerdings kann sich bei nicht richtlinienkonformem innerstaatlichem Recht der Gemeinschaftsbürger unmittelbar auf ihm günstige Richtlinienbestimmungen berufen, wenn diese inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind (vgl. z. B. EuGH v. 27.6.89 - Rs.50/88, Kühne, UR 1989, 373).

Von besonderer Bedeutung ist die **Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern** (s. oben). Sie enthält detaillierte Angaben zum Gegenstand der Steuer, zu Befreiungen, zur Bemessungsgrundlage und zum Vorsteuerabzug. Eine Gegenüberstellung der Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu den Vorgaben der 6. RLEWG ist in Beck'sche Sammlung Umsatzsteuer, Teil IV Nr. 1a/1b zu finden.

In den nächsten Jahren steht die Schaffung eines endgültigen Systems für den **innergemeinschaftlichen Warenverkehr** an. Die Harmonisierung der zum Teil wettbewerbsverfälschend wirkenden nationalen Steuersätze ist ebenfalls dringend notwendig. Nach Art. 12 III a) 6. RLEWG müssen der Normalsatz mindestens 15 % und der ermäßigte Steuersatz mindestens 5% betragen.

## E. Die Stellung der Umsatzsteuer im Rahmen der übrigen Steuern

### I. Grundgesetz

Die Umsatzsteuer ist gemäß Art. 106 III GG eine **Gemeinschaftsteuer**, die nach Maßgabe des Finanzausgleichgesetzes auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt wird. Die **Gesetzgebungszuständigkeit** liegt **beim Bund**, Art. 105 II, 72 II GG.

Die **Verwaltung** der Einfuhrumsatzsteuer erfolgt durch die Bundesfinanzbehörden (Art. 108 I GG). Die übrige Umsatzsteuer wird durch Landesfinanzbehörden (Finanzämter) im Auftrag des Bundes (Art. 108 II, III GG) verwaltet.

## II. Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer

Die Umsatzsteuer ist **Verbrauchsteuer** *im weiteren Sinne*, weil sie die Einkommensverwendung für Güter und Dienstleistungen trifft. Nur die Einfuhrumsatzsteuer erfüllt den Begriff der Verbrauchsteuer im engeren *technischen Sinne*, wie ihn die AO verwendet (s. § 21 I UStG, §§ 23 I, 169 II Nr. 2, § 172 I Nr. 1 AO) = Steuer, die die *Beschaffung* von Verbrauchs- oder Gebrauchsgütern belastet).

Die Umsatzsteuer ist eine **indirekte Steuer**, weil der Steuerschuldner (§ 13 II UStG: grundsätzlich Unternehmer) und der mit der Steuer letztlich belastete Steuerträger (Endverbraucher, auf den die Steuer übergewälzt wird), auseinander fallen.

Darüber hinaus ist die Umsatzsteuer **Verkehrssteuer**, weil sie zur Erfassung der privaten Einkommensverwendung an die Umsätze (BFH, BStBl III 1956, 70: „Verkehrsakte“) anknüpft, die dieser zu Grunde liegen.

## III. Aufbau des UStG; Klausurschema

Das UStG ist nach folgendem Schema aufgebaut, nach dem sich die Prüfungsreihenfolge in den meisten Klausuren richtet:

- Steuerbarkeit
- Steuerbefreiungen
- Bemessungsgrundlage
- Steuersatz
- Entstehung der Umsatzsteuer
- Vorsteuerabzug

Gemäß § 16 II 1 UStG ergibt sich die USt-Zahllast als Differenz aus der *Umsatzsteuer abzüglich der Vorsteuer*.

## 2. Teil: Steuerbare Umsätze

### A. Übersicht über die steuerbaren Umsätze

Gemäß § 1 I UStG unterliegen der Umsatzsteuer folgende Umsätze:

Nr. 1 Leistungsaustausch

Nr. 4 Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet (Einfuhr-USt)

Nr. 5 Innergemeinschaftlicher Erwerb.

Durch § 1 I Nr. 1 S. 1 UStG wird Art. 2 Nr. 1 6. RLEWG, durch § 1 I Nr. 4 UStG Art. 2 Nr. 2 6. RLEWG und durch § 1 I Nr. 5 UStG Art 28a I 6. RLEWG umgesetzt.

Für die Steuerbarkeit der genannten Umsätze ist Voraussetzung, dass sie im **Inland** stattfinden.

### B. Inland - Ausland - Gemeinschaftsgebiet

#### I. Inland

Der Begriff "Inland" ist in § 1 II 1 UStG definiert. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es gemäß § 1 II 3 UStG für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat, dort eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt.

Das von der Schweiz umgebene Gebiet der Gemeinde **Büdingen** ist zwar Bundesgebiet, aber vom deutschen Zollgebiet ausgeschlossen (Zollabschluss).

Bei den übrigen in § 1 II 1 UStG aufgezählten Gebieten handelt es sich um **Zollfreigebiete**, also deutsche Hoheitsgebiete, die vom deutschen Zollgebiet ausgeschlossen, aber keinem ausländischen Zollgebiet angeschlossen sind. Zweck der in A 13 I 2 UStR aufgeführten Freihäfen ist es, den Umschlag der Waren von Schiff zu Schiff nicht dem deutschen Zoll zu unterwerfen. Andere gewerbliche Tätigkeiten sind dort nur in Ausnahmefällen zulässig.

**§ 1 III UStG** verfolgt den Zweck, einen unbelasteten Endverbrauch in den Freihäfen und in den Gewässern und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der Strandlinie auszuschließen. § 1 III Nr. 4 und 5 UStG betreffen zollrechtliche Sondersachverhalte.

EG-Rechtliche Vorgaben: Art. 3 und 16 6. RLEWG.

## II. Ausland

Ausland ist gemäß § 1 II 2 UStG, was nicht Inland ist. Es zerfällt in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 1 IIa 1 UStG) und in das Drittlandsgebiet (§ 1 IIa 3 UStG).

Unter dem übrigen Gemeinschaftsgebiet sind die übrigen EG-Staaten zu verstehen, zu denen seit 1. Mai 2004 auch die Hoheitsgebiete Estlands, Lettlands, Litauens, Maltas, Polens, der Slowakei, Sloweniens, der Tschechischen Republik, Ungarns und Zyperns gehören. Bei einzelnen Mitgliedstaaten sind Gebiete ausgenommen (z. B. Griechenland ohne Berg Athos). Dazu wird auf A 13a I 2 UStR und auf das BMF-Schreiben vom 28.04.04 IV B2 – S 7058 – 7/04, BStBl I 2004, 480 hingewiesen.

*A 13 - 15 UStR.*

## C. Unternehmer - Unternehmen

### I. Unternehmer

#### 1. Personenkreis

Das UStG beschränkt die Unternehmereigenschaft nicht auf bestimmte Personengruppen. Es stellt ausschließlich auf die **Art der Tätigkeit** ab. Gemäß § 2 I 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt (s. Art. 4 I 6. RLEWG).

Als Unternehmer im Sinne des UStG kommen also in Betracht:

- Natürliche Personen (Landwirte, Gewerbetreibende, Freiberufler, Vermieter)
- Gesamthandgemeinschaften (GbR, OHG, KG, Partnerschaftsgesellschaft, Erben)
- Bruchteilsgemeinschaften
- Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA, bergrechtliche Gewerkschaft)
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts (Genossenschaft, Verein, Anstalt, Stiftung)
- nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen des privaten Rechts.

*A 16 UStR.*

**Juristische Personen des öffentlichen Rechts** (Zum Begriff: A 23 I UStR) sind grundsätzlich keine Unternehmer. Sie sind gemäß § 2 III 1 UStG nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Der Begriff des Betriebes gewerblicher Art entstammt § 4 des Körperschaftsteuergesetzes. Die für die Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts maßgebende Bestimmung des Art. 4 V 6. RLEWG kennt ihn nicht. Bei Be-



achtung der EG-rechtlichen Vorgaben muss eine Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts angenommen werden, wenn diese hinsichtlich ihrer zur Einnahmeerzielung ausgeübten Tätigkeit in Konkurrenz zu anderen Unternehmen tritt und es im Falle fehlender Steuerbarkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen käme. Bei hoheitlichen Tätigkeiten ist dies regelmäßig nicht der Fall.

Typische Betriebe gewerblicher Art sind Versorgungsbetriebe (Gas, Wasser, Strom, Fernwärme), öffentliche Badeanstalten, Krankenhäuser, Theater, Museen.

Einrichtungen zur Abführung und Beseitigung von Abwässern und Abfällen werden herkömmlicherweise als Hoheitsbetriebe angesehen.

*A 23 UStR.*

## 2. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 I 3 UStG)

a) **Gewinnerzielungsabsicht** ist nicht erforderlich.

b) **Nachhaltig** ist eine Tätigkeit, wenn sie wiederholt vorgenommen wird oder zumindest eine Wiederholungsabsicht besteht.

*A 18 II UStR.*

c) **Selbstständig** muss die berufliche Tätigkeit ausgeübt werden.

EG-rechtliche Vorgabe: Art 4 I 6. RLEWG.

*A 17 UStR.*

aa) Nicht selbstständig ist gemäß § 2 II Nr. 1 UStG der **Arbeitnehmer**. Seine Tätigkeit ist dem Unternehmer zuzurechnen, der ihn beschäftigt (s. auch Art 4 IV 6. RLEWG).

bb) Als unselbstständig wird auch die **Organgesellschaft** behandelt. Darunter ist eine juristische Person zu verstehen, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist (§ 2 II Nr. 2 UStG). Rechtsfolgen der Organschaft:

- Umsätze werden dem Organträger zugerechnet, nur dieser gibt eine Umsatzsteuererklärung ab (Ausnahme: § 2 II 2 - 4 UStG)
- Umsätze innerhalb des Organkreises sind nicht steuerbar
- kein Vorsteuerabzug für Innenumsätze.

Eine Betriebsaufspaltung kann zur Organschaft führen (BFH, BStBl II 1994, 129).

Mit § 2 II Nr. 2 UStG hat der deutsche Gesetzgeber von der Möglichkeit des Art. 4 IV 2. UA 6. RLEWG Gebrauch gemacht.

*A 21, 21a UStR.*

### 3. Fahrzeuglieferer, § 2a UStG

Der private Fahrzeuglieferer wird als Unternehmer *fingiert*.

EG: Art. 28a IV UA 1 6. RLEWG.

## II. Unternehmen

### 1. Unternehmenseinheit

Der Begriff des Unternehmens knüpft an den Unternehmerbegriff an. Das Unternehmen umfasst die **gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers** (§ 2 I 2 UStG). Ein Unternehmer kann *mehrere Betriebe*, aber nur *ein* Unternehmen haben. Umsätze zwischen diesen Betrieben sind nicht steuerbare Innenumsätze.

*A 20 UStR.*

### 2. Leistungen im Rahmen des Unternehmens

Leistungen, die in den Geschäftszweig des Unternehmers fallen, sind **Grundgeschäfte**.

**Hilfsgeschäfte** sind solche, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt (z. B. Verkauf von Anlagevermögen oder Schrott). **Nebengeschäfte** ergeben sich nicht notwendig aus dem eigenen Geschäftsbetrieb, hängen aber mit der Haupttätigkeit wirtschaftlich zusammen (Bsp.: Steuerberater ist auch als Testamentsvollstrecker tätig).

Alle genannten Geschäfte finden *im Rahmen des Unternehmens* statt.

## D. Der Leistungsaustausch (§ 1 I Nr. 1 UStG)

### I. Überblick

Der Haupttatbestand des § 1 I Nr. 1 UStG erfasst Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausführt. Die EG-rechtliche Vorgabe Art. 2 Nr.1 6. RLEWG verwendet die Begriffe „Lieferungen von Gegenständen“ und „Dienstleistungen“.

Ein Leistungsaustausch setzt voraus:

- **Zwei Personen**, zwischen denen sich der Leistungsaustausch vollzieht (Unternehmer und Leistungsempfänger). Der Leistungsempfänger wird bei Lieferungen als Abnehmer und bei sonstigen Leistungen als Auftraggeber bezeichnet.
- **Eine Leistung und eine konkretisierbare Gegenleistung.**
- Eine **innere Verknüpfung** zwischen Leistung und Gegenleistung, d.h. die Gegenleistung muss um der Leistung willen erbracht werden.

Leistungen erfolgen in der Regel im Hinblick auf ein zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft. Die Umsatzsteuer knüpft aber an das Erfüllungsgeschäft an.

### II. Lieferung

#### 1. Begriff

Lieferungen eines Unternehmers sind gemäß **§ 3 I UStG** Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (s. auch Art. 5 I 6. RLEWG). Das ist dann der Fall, wenn Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes übertragen werden (BFH, BStBl II 2000, 153).

#### 2. Gegenstand der Lieferung

Bei den gelieferten Gegenständen kann es sich um Sachen im Sinne des § 90 BGB handeln, aber auch um alle sonstigen **Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Verkehr wie Sachen umgesetzt werden**. Elektrizität, Gas, Dampfkraft, Wärme und Firmenwert werden deshalb im umsatzsteuerlichen Sinne geliefert (s. Art. 5 II 6. RLEWG).

Ein Sonderfall der Lieferung ist die **Gehaltslieferung** (§ 3 V UStG), die vorwiegend im landwirtschaftlichen Bereich vorkommt (Bsp.: Zuckergehalt von Zuckerrüben, Stärke aus Kartoffeln, Öl aus Raps).

### 3. Grundsatz: Anknüpfung an Eigentumsübertragung

In den meisten Fällen beinhaltet die Verschaffung der Verfügungsmacht eine Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums am Liefergegenstand. Die Lieferung einer **beweglichen Sache** kann in den verschiedenen bürgerlich-rechtlichen Formen der Eigentumsverschaffung (§§ 929 - 931 BGB) oder z.B. durch Übergabe eines Traditionspapiers (§ 424 HGB), eines Ladescheins (§ 447 HGB) oder eines Orderladescheins (§ 647 HGB) erfolgen.

Zum Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums an **Grundstücken** ist die Einigung über den Eigentumsübergang (Auflassung, §§ 873, 925 BGB) und die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch erforderlich. Dagegen ist die Lieferung im Sinne des Umsatzsteuerrechts schon im Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten anzunehmen.

Bei einer Lieferung unter **Eigentumsvorbehalt** erhält der Abnehmer die Verfügungsmacht bereits im Zeitpunkt des Besitz- und nicht erst des späteren Eigentumsübergangs. Die Lieferung im umsatzsteuerlichen Sinne erfolgt daher bereits im Zeitpunkt des Besitzwechsels.

Bei **Verpfändung** einer Sache erfolgt (noch) keine Übertragung der Verfügungsmacht, es wird kein steuerbarer Umsatz getätigt. Gleiches gilt für den Fall der **Sicherungsübereignung**.

Werden Gegenstände im **Leasing-Verfahren** überlassen, so ist die Übergabe des Leasinggegenstandes durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer eine Lieferung, wenn der Leasingnehmer auf Grund der Leasingbedingungen die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers erlangt (A 25 IV UStR).

Eine Verschaffung der Verfügungsmacht ohne Eigentumsübertragung kennzeichnet auch die **Verkaufskommission**, bei der es der Kommissionär gewerbsmäßig unternimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen, des Kommittenten, in eigenem Namen zu verkaufen (§ 383 HGB). Regelmäßig behält der Kommittent das Eigentum an dem Kommissionsgut, auch wenn er letzteres dem Kommissionär in Besitz gibt. Er verliert es erst, wenn der Kommissionär die Ware dem Dritten übereignet (§§ 929 ff., 185 BGB). Obwohl also der Verkaufskommissionär nicht Eigentümer wird, bestimmt § 3 III 1 UStG, dass zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliegt. Zeitpunkt beider Lieferungen ist aber erst der Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer (BFH, BStBl II 1987, 278). Mit der Regelung des § 3 III UStG hat der deutsche Gesetzgeber von der Möglichkeit des Art. 5 IV c) 6. RLEWG Gebrauch gemacht.

Hingegen schließt der **Einkaufskommissionär** auch das dingliche Erfüllungsgeschäft über die gekauften Sachen regelmäßig im eigenen Namen ab, sodass er Eigentümer wird. Ein Eigentumserwerb durch den Kommittenten bedarf der Einigung zwischen Kommissionär und Kommittent und

der Übergabe oder eines Übergabesurrogates nach §§ 929 ff. BGB. Insofern liegt zwischen Kommissionär und Kommittent eine Lieferung mit Eigentumsverschaffung vor. § 3 III UStG verlegt darüber hinaus den umsatzsteuerlichen Zeitpunkt dieser Lieferung auf den Zeitpunkt der Lieferung des Verkäufers an den Kommissionär vor.

*A 24 UStR.*

#### 4. Ort der Lieferung

##### a) Bedeutung

Für die Umsatzbesteuerung ist der Ort der Lieferung von größter Bedeutung: Nur wenn der Ort der Lieferung im Inland liegt, ist die Lieferung *steuerbar*. Mit dem Ort der Lieferung wird zugleich ihr *Zeitpunkt* bestimmt. U. a. ist dieser ausschlaggebend dafür, in welchem Anmeldezeitraum die Lieferung erklärt werden muss (s. §§ 13 I, 16 I, 18 UStG).

Die Regelungen über den Ort der Lieferung haben einen **rein steuer-technischen Charakter**. Der Lieferort bestimmt, welches Land den Vorgang seiner Umsatzsteuer unterwerfen darf.

Gemäß § 3 Va UStG richtet sich der Ort der Lieferung vorbehaltlich der §§ 3c, 3e und 3f UStG nach § 3 VI bis VIII UStG. Die §§ 3c und 3e UStG betreffen besonders geartete Fälle von Lieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets. § 3f UStG regelt den Ort der unentgeltlichen Lieferungen.

##### b) Bewegte Lieferung (§ 3 VI 1 bis 4 UStG)

Die bewegte Lieferung ist der Regelfall. Sie kann Beförderungslieferung oder Versandungslieferung sein.

Eine **Beförderungslieferung** liegt vor, wenn der Unternehmer, der Abnehmer oder ein vom Unternehmer oder vom Abnehmer beauftragter Dritter den Liefergegenstand transportiert. Unter Befördern ist gemäß § 3 VI 2 UStG jede Fortbewegung eines Gegenstandes zu verstehen, auch mit dessen eigener Kraft. Bei einer Beförderungslieferung gilt die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung als ausgeführt (§ 3 VI 1 UStG/ Art 8 I a] S.1 6. RLEWG).

Eine **Versandungslieferung** ist gegeben, wenn der Unternehmer, der Abnehmer oder ein vom Unternehmer oder vom Abnehmer beauftragter Dritter einen Gegenstand durch einen *selbstständigen* Beauftragten (Frachtführer: Eisenbahn, Post, Transportunternehmer oder Verfrachter, z.B. Reeder) transportieren oder einen solchen Transport durch einen Spediteur (§ 407 HGB) besorgen lässt (§ 3 VI 3 UStG). Mit der Übergabe

des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter gilt die Lieferung als ausgeführt (§ 3 VI 4 UStG/ Art 8 I a] S.1 6. RLEWG).

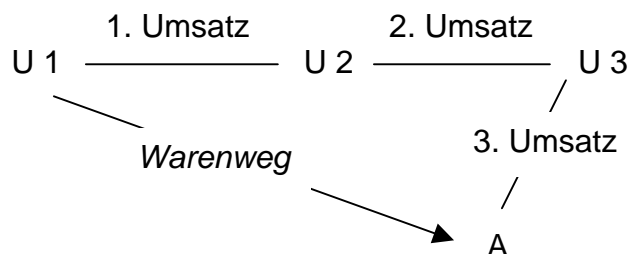
Bei Beförderungs- und Versandungslieferungen aus Drittlandsgebieten in das Inland greift die Regelung des § 3 VIII UStG (s. auch Art. 8 II 6. RLEWG) ein. Dazu später.

### c) Ruhende Lieferung (§ 3 VII 1 UStG)

Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (s. auch Art 8 I b] 6. RLEWG). § 3 VII 1 UStG findet z. B. bei der Veräußerung eines Grundstückes, bei Werklieferungen mit Montage beim Abnehmer oder bei Lieferungen per Lagerschein, Ladeschein oder Konnossement Anwendung. Bei der Lieferung von *Strom, Gas, Wasser und Wärme* wird die Verfügungsmacht im Sinne des § 3 VII 1 UStG am Ort des Zählers verschafft.

### d) Reihengeschäft (§ 3 VI 5 und 6, VII 2 UStG)

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Personen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Beispiel:



Für jeden Umsatz in der Reihe ist der Lieferort nach Maßgabe des § 3 VI 5 und 6, VII 2 UStG gesondert zu bestimmen. Wird bei einem Reihengeschäft der Gegenstand der Lieferung bewegt und gelangt er dadurch vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, so ist die Beförderung oder Versendung nur *einer* der (im Beispiel: drei) Lieferungen zuzuordnen. Die übrigen (im Beispiel: zwei) Lieferungen im Reihengeschäft gelten nach § 3 VII 2 UStG als ruhende Lieferungen.

*Im Beispiel ist die Warenbewegung der Lieferung U 1 an U 2 zuzuordnen, weil sie von U 1 aus erfolgt. Die Lieferungen U 2 an U 3 und U 3 an A folgen der bewegten Lieferung nach.*

Der Ort der Lieferung, die der Warenbewegung vorangeht, liegt nach § 3 VII 2 Nr. 1 UStG am Beginn der Beförderung oder Versendung. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versandungslieferung folgen, gelten

gemäß § 3 VII Nr. 2 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet. Diejenige Lieferung im Reihengeschäft, der die Beförderung oder Versendung nach Maßgabe des § 3 VI 5 UStG zugeordnet wird, gilt nach § 3 VI 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

*Im Beispiel liegt der Ort der Lieferung U 1 an U 2 gemäß § 3 VI 1 UStG am Ort des U 1, der Ort der beiden nachfolgenden Lieferungen U 2 an U 3 und U 3 an A gemäß § 3 VII Nr. 2 UStG am Ort des A.*

Wird – anders als im Beispielsfall - im Reihengeschäft der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist (in obigem Beispiel wären dies U 2 oder U 3), so ist nach § 3 VI 6 UStG die Beförderung oder Versendung grundsätzlich der Lieferung an diesen zuzuordnen, d.h. die an diesen erfolgte Lieferung beginnt am Ort ihrer Beförderung oder Versendung. Will ein in der Reihe stehender Abnehmer als Lieferer handeln - und damit den Lieferort zu sich ziehen - so muss er nachweisen, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat (dazu A 31a VII bis XI UStR). Dies wird er dann tun, wenn er eine steuerliche Erfassung im Ausland vermeiden will.

In der 6. RLEWG gibt es keine Vorgabe zum Ort der Lieferung beim Reihengeschäft.

Um sich aus der geänderten Ortsregelung des § 3 VI und VII UStG ergebende Registrierungs- und Besteuerungspflichten im Ausland zu vermeiden, wurde - der Vorgabe des Art. 26a 6. RLEWG entsprechend - durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 v. 12.12.1996 (BGBl I S. 1851), mit **§ 25b UStG** eine Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte geschaffen.

*A 31 a UStR.*

## 5. Fiktive Lieferungen nach § 3 Ia UStG

**§ 3 Ia UStG** (s. auch Art. 28a V b] 6. RLEWG) fingiert bestimmte Warenbewegungen *innerhalb des Gemeinschaftsgebiets*, die (noch) keine Umsätze sind, als Lieferungen gegen Entgelt. Dazu später.

## 6. Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen (§ 3 Ib UStG)

### a) Überblick

Der Vorgabe des Art. 5 VI 6. RLEWG entsprechend stellt § 3 Ib UStG bestimmte – privat und unternehmerisch veranlasste – unentgeltliche Übertragungen von Gegenständen Lieferungen gegen Entgelt gleich und macht sie so nach § 1 I Nr. 1 UStG steuerbar. Voraussetzung hierfür ist

gemäß § 3 Ib 2 UStG, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile vorher zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Dadurch wird der ursprünglich in Anspruch genommene Vorsteuerabzug wieder rückgängig gemacht.

*A 24 a UStR.*

## **b) Entnahme von Gegenständen (§ 3 Ib S. 1 Nr. 1 UStG)**

### **aa) Zweck der Regelung**

Die Vorschrift des § 3 Ib S. 1 Nr. 1 UStG soll verhindern, dass der Unternehmer Vorsteuer für Leistungen in Anspruch nimmt, die er zwar zunächst über sein Unternehmen eingekauft hat, dann aber privat verwendet. Damit er wie jeder andere private Endverbraucher behandelt wird, soll er den Vorsteuerabzug korrigieren. § 3 Ib S. 1 Nr. 1 UStG findet nicht nur bei Einzelunternehmern, sondern auch bei Personen- und Kapitalgesellschaften, bei Vereinen, bei Betrieben gewerblicher Art sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von juristischen Personen des öffentlichen Rechts Anwendung.

### **bb) Gegenstände aus dem Unternehmensvermögen**

Da § 3 Ib S. 1 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug auf die unternehmerische Verwendung begrenzen soll, müssen bei der Frage, ob ein Gegenstand zum Unternehmen gehört hat, dieselben Grundsätze gelten, die maßgebend sind für die Frage, ob ein Gegenstand im Sinne des § 15 I UStG für ein Unternehmen erworben worden ist.

Der Unternehmer im Sinne des UStG hat grundsätzlich die Wahl, ob er einen Gegenstand dem Unternehmen zuordnet oder nicht. Er nimmt die Zuordnung zum Unternehmensvermögen vor, indem er die ihm für den Gegenstand in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in seiner Umsatzsteuervoranmeldung als Vorsteuer abzieht. Nach § 15 I 2 UStG gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes allerdings nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn ihn der Unternehmer zu weniger als 10 v. H. für das Unternehmen nutzt.

Der Unternehmer kann sich bei einheitlichen Gegenständen - beweglichen und unbeweglichen – für eine volle oder teilweise Zuordnung zum Unternehmensvermögen entscheiden.

*A 24b, 192 XVIII UStR.*

### **cc) Gegenstand und Zeitpunkt der Entnahme**

Was im konkreten Fall Gegenstand der Wertabgabe ist, ist genau zu prüfen. Bei einem Rohbauunternehmer, der für eigene Wohnzwecke ein



schlüsselfertiges Haus mit Mitteln des Betriebes und unter Einsatz der betrieblichen Organisation auf seinem *Privat*grundstück errichtet, ist Gegenstand der Entnahme das schlüsselfertige Haus, nicht lediglich der Rohbau (BFH, BStBl II 1983,169). Der Zeitpunkt der Entnahme ist frühestens dann, wenn das Haus schlüsselfertig ist. Wird ein Einfamilienhaus für unternehmensfremde Zwecke auf einem *zum Unternehmensvermögen gehörenden* Grundstück errichtet, überführt der Bauunternehmer das Grundstück spätestens im Zeitpunkt des Baubeginns in sein Privatvermögen.

Wegen der Schwierigkeiten bei der Erfassung von Entnahmen gibt es für bestimmte Branchen *Pauschalwerte*, die für Umsatzsteuer und Einkommensteuer gelten. Das ist z. B. der Fall bei *Bäckern, Metzgern, Gastwirten und Lebensmittelhändlern*.

#### **dd) Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen**

Solche Zwecke liegen z. B. vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand aus privaten Gründen verschenkt oder ihn, weil sich der private Nutzungsanteil erhöht hat, aus dem Unternehmensvermögen nimmt. Er dokumentiert diese Absicht durch die Versteuerung nach § 1 I Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 Ib S. 1 Nr. 1 UStG.

Keine Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens ist gegeben, wenn der Unternehmer ein bisher gewerblich genutztes Grundstück zu fremden Wohnzwecken vermietet. Wegen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit bleibt das Grundstück nach wie vor Unternehmensvermögen, da auch die Vermietung umsatzsteuerrechtlich eine Unternehmertätigkeit darstellt.

Eine gemischte Schenkung (Freundschaftspreis aus privaten Gründen) führt nicht zur Anwendung des § 3 Ib S. 1 Nr. 1 UStG. Hier greift die Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 V Nr. 1 UStG ein.

#### **c) Zuwendungen an das Personal (§ 3 Ib S. 1 Nr. 2 UStG)**

Nach **§ 3 Ib S. 1 Nr. 2 UStG** i. V. m. § 1 I Nr. 1 UStG liegt eine steuerbare Lieferung vor, wenn ein Unternehmer seinem Personal für dessen privaten Bedarf unentgeltlich einen Gegenstand zuwendet. Unter § 3 Ib S. 1 Nr. 2 UStG fällt die freiwillige Gewährung von Sachzuwendungen (z.B. Haustrunk für Brauereimitarbeiter) sowie von kostenlosen Mahlzeiten.

**Aufmerksamkeiten** nimmt § 3 Ib S. 1 Nr. 2 UStG von der Steuerbarkeit aus. Das Umsatzsteuerrecht folgt insoweit *R 73 LStR*. Bei Aufmerksamkeiten handelt es sich um Sachleistungen des Arbeitgebers, die auch im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Beispiele sind Sachzuwendungen bis 40 EUR, die ein Arbeitgeber seinen

Arbeitnehmern oder deren Angehörigen zu persönlichen Ereignissen gewährt oder Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt überlässt.

*A 24b VII, 12 III UStR.*

An einem Leistungsaustausch fehlt es auch bei *Zuwendungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers*. Bsp.: Gestellte Arbeitskleidung, Sachzuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen im Wert bis zu 110 EUR. Weitere Beispiele: *A 12 IV UStR i. V. m. A 72 LStR.*

#### **d) Geschenke an Geschäftsfreunde (§ 3 Ib S. 1 Nr. 3 UStG)**

Außer unentgeltlichen Zuwendungen an das Personal stellt § 3 Ib S. 1 Nr. 3 UStG auch jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes einer Lieferung gegen Entgelt gleich. Darunter fallen vor allem Geschenke an Geschäftsfreunde, soweit es sich nicht um Geschenke von geringem Wert handelt. In Anknüpfung an § 4 V Nr. 1 EStG liegt die Wertgrenze bei 40 EUR netto pro Jahr und Empfänger; bis zu diesem Betrag ist auch ein Betriebsausgabenabzug zulässig. Geldgeschenke können zwar nicht zu fiktiven Lieferungen und damit zu einer Umsatzsteuerbarkeit führen. Sie zählen aber bei der Berechnung der 40 EUR-Grenze mit und können daneben gewährte Sachgeschenke unter einem Wert von 40 EUR umsatzsteuerbar machen.

*A 24b VIII UStR*

#### **e) Besteuerungsverbot bei fehlender Vorsteuerentlastung**

Die Herausnahme eines Gegenstandes (z. B. eines Pkw) aus dem Unternehmensvermögen ist nicht zu besteuern, wenn der Unternehmer ihn ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug – z. B. von einem Privatmann – erworben hat. Wurden in den Gegenstand *Bestandteile* eingebaut, für die ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, so unterliegen nur die Bestandteile der Besteuerung über § 3 Ib UStG. Bestandteile in diesem Sinne sind Gegenstände, die auf Grund ihres Einbaus ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren haben und die zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Herausnahme aus dem Betriebsvermögen nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung geführt haben (Bsp.: Austauschmotor, Katalysator bei Pkw). Die im Zeitpunkt der Entfernung aus dem Betriebsvermögen noch vorhandene Werterhöhung ist ggf. zu schätzen, bei Pkw z. B. anhand von Marktübersichten für Gebrauchtfahrzeuge (BFH, BStBl II 2002, 551).

## f) Ort unentgeltlicher Lieferungen nach § 3 Ib UStG

Lieferungen im Sinne des § 3 Ib UStG werden gemäß § 3f UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Werden diese Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt diese als Ort der Leistungen. § 3 f UStG findet in der 6. RLEWG keine Grundlage.

## III. Sonstige Leistung

### 1. Begriff

Nach § 3 IX 1 UStG sind unter sonstigen Leistungen Leistungen zu verstehen, die keine Lieferungen sind. Art. 6 I 6. RLEWG verwendet an Stelle des Begriffs der sonstigen Leistung den Begriff „Dienstleistung“.

### 2. Gegenstand der sonstigen Leistung

#### a) Entgeltliche Leistung

Gemäß § 3 IX 2 UStG kommt jedes Tun, Dulden oder Unterlassen in Betracht, das nicht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand besteht (s. auch Art. 6 I 2 6. RLEWG). Beispiele sind u. a. Dienst-, Werk-, Vermittlungs- und Beförderungsleistungen, Vermietungen, Verpachtungen, Darlehensgewährungen sowie die Übertragung von Rechten und Berechtigungen. Zu weiteren Fallgruppen s. § 3a UStG.

Sind Rechte in Gegenständen verkörpert (z.B. Fahrkarte, Aktie, Eintrittskarte) so kommt es darauf an, ob das wirtschaftliche Interesse an dem Materialwert des Gegenstandes oder an dem darin verbrieften Recht überwiegt. Geistige Leistungen sind sonstige Leistungen auch dann, wenn sie auf Plänen, Zeichnungen oder in Manuskripten festgehalten sind. Eine *Ausnahme* gilt allerdings bei Vervielfältigung einer geistigen Leistung und Verkauf des vervielfältigten Produkts: Bücher, Schallplatten und CDs werden geliefert.

#### b) Verwendungen und unentgeltliche sonstige Leistungen

##### aa) Überblick

Nach § 3 IXa S.1 Nr. 1 UStG steht es einer sonstigen Leistungen gegen Entgelt gleich, wenn der Unternehmer einen dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand für außerunternehmerische Zwecke verwendet. Dasselbe gilt für die Verwendung für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen. Dadurch werden diese

Wertabgaben nach § 1 I Nr. 1 UStG steuerbar. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile vorher zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die EG-rechtliche Vorgabe findet sich in Art. 6 II a) 6. RLEWG.

Ohne die einschränkende Voraussetzung eines vorherigen Vorsteuerabzugs wird gemäß § 3 IXa S.1 Nr. 2 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt auch gleichgestellt die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen. EG-rechtliche Vorgabe: Art. 6 II b) 6. RLEWG.

*A 24c UStR.*

### **bb) Verwendungen für außerunternehmerische Zwecke (§ 3 IXa S.1 Nr. 1 1. Alt. UStG)**

In den Anwendungsbereich des § 3 IXa S. 1 Nr. 1 1. Alt. UStG fallen z. B. die teilweise Privatnutzung eines in vollem Umfang ins Unternehmensvermögen genommenen Pkws, Grundstücks oder Computers. Außerunternehmerische Zwecke liegen aber auch vor, wenn z. B. ein Unternehmen ein firmeneigenes Fahrzeug seinem Sportverein für die Altpapiersammlung überlässt oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts Gegenstände aus Betrieben gewerblicher Art auch teilweise zu hoheitlichen Zwecken nutzt.

### **cc) Verwendungen für den privaten Bedarf des Personals (§ 3 IXa 1 Nr. 1 2. Alt. UStG)**

Die wichtigsten Anwendungsfälle sind die *gelegentliche* Überlassung von Geschäftswagen an Arbeitnehmer für Privatfahrten oder das Überlassen zum Unternehmensvermögen gehörender Maschinen und Werkzeuge für private Arbeiten. Hingegen ist die vertraglich vereinbarte Überlassung eines Geschäftswagens als entgeltliche Leistung anzusehen, zu deren Steuerbarkeit nach § 1 I Nr. 1 UStG es der Fiktion des § 3 IXa Nr. 1 2. Alt. UStG nicht bedarf (dazu BMF-Schreiben vom 8.06.1999, BStBl I 1999, 585). Aufmerksamkeiten sind wie bei § 3 Ib S. 1 Nr. 2 UStG von der Besteuerung ausgenommen.

### **dd) Unentgeltliche andere sonstige Leistungen für außerunternehmerische Zwecke (§ 3 IXa S. 1 Nr. 2 1. Alt. UStG)**

Dabei handelt es sich um fiktive sonstige Leistungen an den Privatbereich oder um unentgeltliche Leistungen an Dritte ohne erkennbaren betrieblichen Anlass. Wie bei allen unentgeltlichen Wertabgaben ist bei der Prüfung der Steuerbarkeit der Grundsatz der Unternehmenseinheit zu beachten. *Bsp.:*

*Malermeister M lässt seinen Gesellen sein Mietshaus streichen. Kein Fall des § 3 IXa S. 1 Nr. 2 1. Alt. UStG.*

**Aber:** *Wie vorgenanntes Bsp., aber das Mietshaus gehört einer aus M und seiner Ehefrau bestehenden Grundstücksgemeinschaft, die im Namen beider Ehegatten vermietet. Die vermietende Grundstücksgemeinschaft ist ein anderer Unternehmer. Aus der Sicht des Malerunternehmens liegen außerunternehmerische Motive vor. Es handelt sich deshalb um eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 IXa S. 1 Nr. 2 1. Alt. UStG.*

*Verbilligte Leistungen an Dritte sind keine Fälle des § 3 IXa S. 1 Nr. 2 1. Alt. UStG. Hier greift die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 V Nr. 1 UStG ein.*

Bei sonstigen Leistungen an den nichtunternehmerischen Bereich ist zu beachten, dass der Wert der *eigenen Arbeitsleistung* des Unternehmers nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

#### **ee) Unentgeltliche andere sonstige Leistungen für den privaten Bedarf des Personals (§ 3 IXa S. 1 Nr. 2 2. Alt. UStG)**

*Bsp.: Bauunternehmer stellt seinem verdienten Arbeitnehmer bei dessen privatem Hausbau unentgeltlich Personal zur Verfügung.*

Entsprechend der Vorgabe des Art. 6 II a) 6. RLEWG ist für die Steuerbarkeit der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 IXa 1 Nr. 2 2. Alt. UStG nicht Voraussetzung, dass der Unternehmer beim Erwerb der Grundlagen zur Erbringung der unentgeltlichen sonstigen Leistung einen Vorsteuerabzug hatte. Aufmerksamkeiten scheiden aber auch hier aus der Steuerbarkeit aus.

### **3. Der Grenzbereich zwischen Lieferung und sonstiger Leistung**

#### **a) Werklieferung - Werkleistung**

Sowohl Werklieferung als auch Werkleistung beruhen auf einem Werkvertrag nach § 631 BGB. Durch den Werkvertrag wird der Unternehmer zur Herstellung des versprochenen Werkes verpflichtet, das sowohl in der Herstellung oder Veränderung einer Sache als auch in einem anderen durch Arbeit oder Dienstleistung zu erbringenden Erfolg bestehen kann.

Als Lieferung ist gemäß **§ 3 IV 1 UStG** eine Leistung dann anzusehen, wenn es sich um eine *Werklieferung* handelt, d.h. wenn der Unternehmer

die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen hat und hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft hat, vorausgesetzt, dass es sich dabei nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Hat der Unternehmer die be- oder verarbeiteten Stoffe hingegen nicht selbst beschafft, so liegt eine Werkleistung und damit eine sonstige Leistung vor; die Verwendung eigener Zutaten oder Nebensachen fällt nicht ins Gewicht.

Nach § 3 IV 2 UStG kann eine Werklieferung auch dann gegeben sein, wenn die geschaffenen Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden, was z. B. bei der Errichtung von Bauwerken der Fall ist. § 3 IV 2 UStG weicht insoweit vom BGB (§ 946 i. V. m. § 94 BGB) ab.

Eine Sonderregelung enthält **§ 3 X UStG -Umtauschmüllerei-**. Beispiel:

*Landwirt bringt Roggengetreide zur Mühle und erhält vom Müller eine dem angelieferten Getreide entsprechende Menge gemahlene Roggens (aus fremdem Getreide) unter Berechnung eines Werklohns für das Mahlen. Es liegt eine Werkleistung vor.*

Die Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung ist insbesondere für den Leistungsort und damit die Steuerbarkeit eines Umsatzes von Bedeutung, die Abgrenzung zwischen reiner Lieferung und Werklieferung für die Anwendbarkeit des § 13b UStG (dazu später).

Der Ort der Werklieferung ist nach Maßgabe des geschuldeten Erfolges *einheitlich* nach § 3 VI 1 UStG oder § 3 VII 1 UStG zu bestimmen. Aus § 3 IV UStG folgt, dass keine Aufteilung in einen Lieferungs- und sonstigen Leistungsbestandteil erfolgt. Zum Ort der Werkleistung sogleich.

Die 6. RLEWG enthält keine den § 3 IV und § 3 X UStG entsprechenden Bestimmungen.

*A 27, 28 UStR.*

## **b) Vermittlung oder Eigenhandel**

Eine Vermittlungsleistung ist eine sonstige Leistung (s. § 3a II Nr. 4, IV Nr. 10 UStG), der Eigenhändler liefert.

Ob jemand eine Vermittlungsleistung erbringt oder als Eigenhändler tätig wird, ist gemäß *A 26 UStR* nach den Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten zu entscheiden. Maßstab ist grundsätzlich das Zivilrecht. Nach § 164 BGB liegt eine Vermittlungsleistung vor, wenn der Vermittler (= Vertreter) das Umsatzgeschäft erkennbar im Namen des Vertretenen abgeschlossen hat. Da der Vermittler **in fremdem Namen und auf fremde Rechnung** handelt, ist eine Vermittlungsleistung regelmäßig nur dann anzunehmen, wenn der Vermittler Namen und Anschrift des von

ihm Vertretenen dem Vertragspartner mitteilt und über die für das Umsatzgeschäft erhaltenen Zahlungen mit dem Vertretenen abrechnet.

Nachdem der Gesetzgeber zum 1.7.1990 mit **§ 25a UStG** die Differenzbesteuerung für Umsätze mit Gebrauchtfahrzeugen eingeführt und diese ab 1.1.1995 auf nahezu alle Gebrauchtgegenstände ausgedehnt hat, hat die Abgrenzung zwischen Vermittlung und Eigenhandel an Bedeutung verloren. Zuvor hatten gewerbliche Wiederverkäufer - vor allem von Gebrauchtfahrzeugen - ihre Verkaufsbemühungen nicht selten als Vermittlertätigkeit darzustellen versucht. Ihr Ziel war, die Umsatzsteuerpflicht auf die Vermittlungsprovision zu beschränken.

### c) Bewirtungsumsätze

Nach § 3 IX 4 UStG ist die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle nicht als Lieferung, sondern als sonstige Leistung anzusehen.

*A 25a UStR.*

### d) Software-Überlassungen

Die Überlassung von Standard-Software, die körperlich – z. B. in Form einer CD-Rom – übergeben wird, ist als Lieferung anzusehen. Wird Standard-Software mittels Internet, elektronischer Netze oder durch Modem überlassen, ist - wie bei der Überlassung nicht standardisierter Software - eine sonstige Leistung anzunehmen.

*A 25 II Nr. 7 UStR.*

## 4. Ort der sonstigen Leistung

### a) Überblick

Gemäß **§ 3a I UStG** wird eine sonstige Leistung vorbehaltlich der § 3b UStG und § 3f UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird eine sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Bei der Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte ist die § 3a I UStG zu Grunde liegende gemeinschaftsrechtliche Vorschrift des Art. 9 I 6. RLEWG zu beachten, die statt des Begriffs der Betriebsstätte den Begriff der festen Niederlassung verwendet. Eine solche liegt nach dem EuGH-Urteil vom 4.7.85 Rs. 168/84, Berkholz, (UR 1985, 226) nur vor, wenn die Niederlassung den erforderlichen Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln aufweist, einen hinreichenden Grad an Beständigkeit hat und beides zusammen eine autonome Erbringung der entsprechenden sonstigen Leistungen ermöglicht. Da dies nicht bei allen

Fallgestaltungen des § 12 AO der Fall ist, hat die Finanzverwaltung A 33 I 4 UStR inzwischen durch BMF-Schreiben vom 12.3.2002, BStBl I 2002, 288 aufgehoben und sich damit hinsichtlich des Begriffs der „Betriebsstätte“ im UStG von der Bestimmung in § 12 AO gelöst.

Vom Grundsatz des § 3a I UStG gibt es mehrere Ausnahmen, weshalb sich folgende **Prüfungsreihenfolge** ergibt:

(1) § 3b UStG (*Beförderungsleistungen*).

(2) § 3f UStG (*Unentgeltliche sonstige Leistungen*).

(3) § 3a II UStG. (Grund: § 3a II S. 1: "Abweichend von Absatz 1 gilt", § 3a III S. 4: "Absatz 2 bleibt unberührt").

(4) § 3a III i. V. m. IV UStG.

(5) § 3a IIIa UStG

(6) § 3a V UStG i. V. m. § 1 UStDV.

In bestimmten Fällen, in denen sich nach § 3a I UStG ein Ort im Drittlandsgebiet oder Inland ergäbe, kann der Ort der sonstigen Leistung statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen behandelt werden oder umgekehrt.

*Bsp.: B in Basel vermietet Großcomputer, u.a. auch an die südbadische Gemeinde G. Diese setzt den Computer im hoheitlichen Bereich ein.*

Prüfungsreihenfolge: § 3 a II? (-) / § 3a III UStG (-):Zwar Vermietungsleistung nach § 3 IV Nr. 11 UStG, aber Empfänger ist insoweit nicht Unternehmer und hat Sitz nicht im Drittlandsgebiet /Nach § 3a V UStG i. V. m. § 1 S.1 Nr. 1 UStDV: Ort G (Inland) statt Ort nach § 3a I UStG: Basel.

*Zu § 1 UStDV s. A 42 UStR.*

(7) § 3a I UStG

*A 33 UStR.*

## **b) Beförderungsleistungen**

Der Ort der Beförderungsleistungen und der damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen (§ 3b II UStG) richtet sich nach **§ 3b UStG**. Gemäß § 3b I 1 UStG wird eine Beförderungsleistung grundsätzlich dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderung



nicht nur auf das Inland, so ist nur der Teil der Beförderungsleistung steuerbar, der auf das Inland entfällt; das Gesamtentgelt ist dann entsprechend aufzuteilen. Für grenzüberschreitende Beförderungen gibt es mit den §§ 2 - 7 UStDV Vereinfachungsregelungen, die den Leistungsort dem In- oder Ausland zuordnen. Ermächtigungsgrundlage dafür ist § 3b I 3 UStG.

*Ausnahme zu § 3b I UStG* - und daher vorrangig zu prüfen - ist der für die *innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes geltende § 3b III 1 UStG*, der wiederum § 3b III 2 UStG zur Ausnahme hat.

EG-rechtliche Vorgaben: Art. 9 II b) und c), 28b Teile C, D, E 6. RLEWG.

*A 42a - 42j UStR.*

### c) Ort der Verwendungen und unentgeltlichen sonstigen Leistungen (§ 3f UStG)

Verwendungen und unentgeltliche sonstige Leistungen nach § 3 IXa UStG werden nach **§ 3f UStG** an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Werden diese Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt diese als Ort der Leistungen.

### d) § 3 a II UStG

#### aa) Sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück

Die sonstige Leistung nach **§ 3a II Nr. 1 UStG** (Art. 9 II a] 6. RLEWG) muss sich nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst beziehen. In Frage kommende Umsatzformen zählt das Gesetz in § 3a II Nr. 1 S. 2 UStG beispielhaft auf. Weitere typische sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind z.B. Reinigungs- und Wartungsarbeiten. Besteht zwar ein Zusammenhang einer Leistung mit einem Grundstück, findet sich für diese Leistung jedoch in den weiteren Ziffern des Absatzes 2 oder in Absatz 4 eine speziellere Regelung, so geht diese § 3a II Nr. 1 UStG vor.

*Bsp.: Veröffentlichung von Immobilienanzeigen. § 3a III i. V. m. IV Nr. 2 UStG vor § 3a II Nr. 1 UStG.*

*A 34, 34a UStR.*

### **bb) Künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen**

Gemäß **§ 3a II Nr. 3 a) UStG** (Art. 9 II c)) richtet sich der Ort dieser Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter danach, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Findet sich in § 3a IV Nr. 3 UStG für eine Berufsgruppe eine speziellere Regelung, geht diese § 3a II Nr. 3 a) UStG vor.

Die Fälle des § 3a II Nr. 3 a) UStG sind häufige Anwendungsfälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG.

*A 36 UStR.*

### **cc) Leistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen**

Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände werden gemäß **§ 3a II Nr. 3 c) UStG** (Art. 9 II c) 6. RLEWG) grundsätzlich dort ausgeführt, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Werden Arbeiten an einem Grundstück erbracht, so richtet sich der Leistungsort gemäß § 3a II Nr. 1 UStG nach der Lage des Grundstücks. Bei Leistungen *im innergemeinschaftlichen Bereich* kann sich der Leistungsort nach § 3a II Nr. 3 c) S. 2 UStG verschieben (Art. 28b Teil F 6. RLEWG).

### **dd) Vermittlungsleistungen**

Vermittlungsleistungen werden typischerweise von Handelsvertretern und Handelsmaklern erbracht, kommen aber auch bei anderen Unternehmern als Hilfs- oder Nebengeschäfte vor.

Neben der Grundregel des **§ 3a II Nr. 4 S. 1 UStG** (Art. 28b Teil E III UA 1 6. RLEWG) gibt es auch bei Vermittlungsleistungen weitere Sonderregelungen, die zu einer bestimmten Prüfungsreihenfolge zwingen:

Handelt es sich um die *Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstandes*, so geht § 3b V UStG der Grundregel des § 3a II Nr. 4 S. 1 UStG vor.

Werden die speziellen in § 3a IV Nr. 1 bis 14 UStG aufgezählten Leistungen vermittelt, so geht § 3a III UStG i. V. m. § 3 IV Nr. 10 UStG der Grundregel des § 3a II Nr. 4 S. 1 UStG vor.

Wird der Vermittlungsauftrag unter einer *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer* erteilt, hat § 3a II Nr. 4 S. 2 UStG Vorrang vor § 3a II Nr. 4 S. 1 UStG.

### e) § 3a III UStG i. V. m. IV UStG

§ 3a IV UStG zählt in seinen Ziffern 1 bis 14 bestimmte Arten sonstiger Leistungen auf, deren Vorliegen zu einem vom Grundsatz des § 3a I UStG abweichenden Leistungsort führt. Ist der Empfänger der dort genannten Leistungen ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen bzw. seine Betriebsstätte betreibt (§ 3a III 1 und 2 UStG). Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt (§ 3a III 3 UStG). Die EG-rechtliche Vorgabe befindet sich in Art. 9 II e) 6. RLEWG.

### f) § 3a IIIa UStG

Für sonstige Leistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden, gilt mit § 3a IIIa UStG eine besondere Regelung. Ist der Empfänger einer solchen in § 3a IV Nr. 14 UStG bezeichneten Leistungen kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo er seinen Wohnsitz oder Sitz hat, wenn die sonstige Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der im Drittlandsgebiet ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Leistung ausgeführt wird. EG-rechtliche Vorgabe: Art. 9 II f) 6. RLEWG.

A 38, 39, 39a UStR.

### g) Besorgungsleistungen

Eine Besorgungsleistung im Sinne des § 3 XI UStG (s. auch Art. 28 III e) 6. RLEWG) liegt zum einen vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen eine *sonstige Leistung beschafft* ("Leistungseinkauf"). Typischer Fall ist die Speditionsleistung, bei der es sich um die Besorgung einer Beförderungsleistung für den Auftraggeber handelt. Der Spediteur beauftragt im eigenen Namen einen selbstständigen Frachtführer mit der Beförderung und rechnet mit seinem Auftraggeber in der Weise ab, dass er die vom Beförderungsunternehmer berechneten Kosten dem Auftraggeber zuzüglich seiner Provision in Rechnung stellt. Nach § 3 XI UStG gilt die Beförderungsleistung als an den Spediteur und von ihm erbracht. (Hat allerdings der Spediteur mit dem Versender einen *festen* Beförderungspreis vereinbart und treffen ihn deshalb gemäß § 413 HGB die Rechte und Pflichten eines Frachtführers, so ist seine Speditionsleistung nicht als Besorgungsleistung, sondern als eine mittels Subunternehmer erbrachte Beförderungsleistung anzusehen).

§ 3 XI UStG gilt auch für „Leistungsverkäufe“, die der Besorger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Auftraggebers erbringt. Es liegt eine Leistung des Besorgers an den Empfänger und eine Leistung des Auf-

traggebers mit gleichem Inhalt an den Besorger vor (BFH, BFH/NV 2003, 517).

*A 32 UStR ist durch die Neuregelung des § 3 XI UStG überholt.*

#### **IV. Leistung "gegen Entgelt"**

##### **1. Bedeutung des Tatbestandsmerkmals "gegen Entgelt"**

Im Tatbestandsmerkmal "gegen Entgelt" kommt zum Ausdruck, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung bestehen muss, d.h. dass die eine um der anderen Willen erfolgt. Dies wird auch in der Legaldefinition des Entgelts in **§ 10 I 2 UStG** deutlich, wonach Entgelt alles ist, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Nicht immer allerdings tritt die Gegenseitigkeit von Leistung und Gegenleistung so klar zu Tage wie bei einem Kauf. Für Sonderfälle bedarf es daher gesetzlicher Regeln.

##### **2. Sonderfälle des Leistungsaustausches**

###### **a) Leistungen auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung**

Nach **§ 1 I Nr. 1 S. 2 a) UStG** (Art. 5 IV a], 6 I UA 2 6. RLEWG) entfällt die Steuerbarkeit von Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt. Die gesetzliche oder behördliche Anordnung ersetzt den Leistungsaustausch. Typischer Fall ist die Zwangsversteigerung eines Grundstücks.

###### **b) Tausch, tauschähnlicher Umsatz**

**§ 3 XII UStG** stellt klar, dass das Entgelt nicht in Geld bestehen muss, sondern auch eine Lieferung oder sonstige Leistung sein kann. Ein **Tausch** liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht, die auch eine Werklieferung sein kann (§ 3 XII 1 UStG). Von einem **tauschähnlichen Umsatz** spricht das UStG, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer (Werk-) Lieferung oder sonstigen Leistung besteht (§ 3 XII 2 UStG).

Als **Tausch mit Baraufgabe** bezeichnet man Vorgänge, bei denen das Entgelt für eine Lieferung teilweise in einer Gegenlieferung und teilweise in Geld besteht. Die *Hingabe an Zahlungs statt*, wie sie bei Kfz-Käufen durch Inzahlungnahme des Altfahrzeuges häufig ist, wird umsatzsteuerrechtlich wie ein Tausch mit Baraufgabe behandelt. Bei diesen Fällen liegen die Schwierigkeiten meist in der Ermittlung der richtigen Bemessungsgrundlage (s. § 10 II 2 UStG).

§ 3 XII UStG ist in der 6. RLEWG ohne Grundlage.

### 3. Fälle fehlenden Leistungsaustausches

#### a) Geschäftsveräußerung

Obwohl es sich bei der entgeltlichen Veräußerung eines (Teil-) Unternehmens an einen anderen Unternehmer um einen Leistungsaustausch handelt, bestimmt **§ 1 Ia UStG**, dass die Geschäftsveräußerung nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Mit Einführung des § 1 Ia UStG zum 1.1.1994 hat der deutsche Gesetzgeber von der Möglichkeit des Art. 5 VIII der 6. RLEWG Gebrauch gemacht und die entgeltliche sowie die unentgeltliche Geschäftsveräußerung aus der Steuerbarkeit herausgenommen. Bei der *entgeltlichen* Geschäftsveräußerung entfällt die lästige Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der einzelnen übertragenen Gegenstände aus dem häufig vereinbarten Gesamtpreis; der Verzicht auf die Steuerbarkeit *unentgeltlicher* Geschäftsveräußerungen erleichtert die Unternehmensnachfolge.

*A 5 UStR.*

#### b) Erbschaft, Erbauseinandersetzung

Der Erbe erwirbt nicht durch Leistungsaustausch, sondern von Todes wegen. Auch die Erbauseinandersetzung unmittelbar nach dem Tode des Erblassers führt nicht zu einem Leistungsaustausch.

#### c) Schadensersatz, Vertragsstrafe

*Schadensersatzleistungen* des Schädigers beruhen nicht auf einem gegenseitigen Austausch von Leistungen, sondern auf einer Ersatzpflicht. Sie sind deshalb nicht steuerbar. Echter Schadensersatz ist insbesondere gegeben bei Schadensbeseitigung durch den Schädiger oder durch einen von ihm beauftragten selbstständigen Erfüllungsgehilfen, bei Zahlung einer Geldentschädigung durch den Schädiger, bei Schadensbeseitigung durch den Geschädigten oder in dessen Auftrag durch einen Dritten ohne einen besonderen Auftrag des Ersatzverpflichteten. Ein Schadensersatz ist dagegen nicht anzunehmen, wenn die Ersatzleistung tatsächlich die - wenn auch nur teilweise - Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt.

*Bsp.: Der Vermieter eines Ladens zahlt dem Mieter eine Entschädigung, damit dieser das Lokal vor Ablauf des Mietvertrages räumt.*

Beseitigt der Geschädigte *im Werkauftrag des Schädigers* einen erlittenen Schaden selbst, so ist die Schadensersatzleistung als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches anzusehen.

Zahlt der Leistungsempfänger das Entgelt nicht rechtzeitig und muss er deshalb den **Verzugsschaden** ersetzen (Verzugszinsen, Gerichtskosten, Rechtsanwaltskosten), so sind diese Zahlungen echter Schadensersatz und erhöhen das Entgelt nicht.

**Vertragsstrafen**, die wegen Nichterfüllung oder nicht gehöriger Erfüllung (§§ 340, 341 BGB) geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter. Hat der Leistungsempfänger die Vertragsstrafe zu erbringen, ist sie kein zusätzliches Entgelt. Zahlt der leistende Unternehmer die Vertragsstrafe an den Leistungsempfänger, so liegt darin keine Entgeltsminderung (BFH, BStBl II 1994,589).

**Hinweis** zum Zivilrecht: Ist ein Geschädigter zum Vorsteuerabzug berechtigt, so umfasst der zivilrechtliche Schadensersatz nicht die Umsatzsteuer.

A 3 UStR.

#### d) Mitgliederbeiträge an Vereine

Mitgliederbeiträge, die ein Verein satzungsgemäß zur Erfüllung der allgemeinen Vereinsaufgaben erhebt, werden nach deutscher Praxis als nicht auf einem Leistungsaustausch beruhend angesehen. Die Erhebung dieser echten Mitgliederbeiträge ist deshalb ein nicht steuerbarer Vorgang. Nur wenn der Verein zusätzlich oder ausschließlich Sonderleistungen im Interesse einzelner Mitglieder erbringt, soll es sich insoweit um steuerbare Vorgänge handeln (unechte Mitgliederbeiträge; *Bsp.: Lohnsteuerhilfeverein*). Um Art. 13 A I m) 6. RLEWG zu entsprechen, wird der deutsche Gesetzgeber wohl künftig Mitgliedsbeiträge an Sportvereine als Entgelte für steuerbare Leistungen ansehen müssen, die aber steuerfrei sein sollen.

A 4 UStR.

#### e) Zuschüsse

Zahlungen unter den Bezeichnungen "Zuschuss, Zuwendungen, Beihilfe, Prämien, Ausgleichsbetrag" u.ä. können entweder sein

- (1) Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber
- (2) zusätzliches Entgelt eines Dritten für eine Leistung an einen anderen Empfänger (abgekürzter Zahlungsweg)

(3) kein Entgelt für eine Leistung.

In den Fällen (1) und (2) liegt ein Leistungsaustausch und damit Steuerbarkeit vor.

Bei Forschungszuschüssen hängt die Steuerbarkeit davon ab, ob dem Zahlenden ein Verwertungsrecht an den Forschungsergebnissen eingeräumt wird - dann steuerbarer Leistungsaustausch - oder ob es dem Zuschussempfänger freigestellt bleibt, diese der Allgemeinheit zugänglich zu machen - dann Zuschuss ohne Entgeltcharakter (vgl. BFH, BStBl II 1995,86).

A 150 UStR.

## f) Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

Personen- und Kapitalgesellschaften sind als selbstständige Unternehmer von den einzelnen Gesellschaftern wesensverschieden. Zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist daher ein Leistungsaustausch möglich. Zwischen Gesellschafter und Gesellschaft kommt es zu einem steuerbaren Umsatz, wenn der Gesellschafter eine Leistung gegen Sonderentgelt erbringt. Ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag liegt vor, wenn der Gesellschafter eine Leistung erbringt, die durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten wird. Die entgeltliche Geschäftsführung der Komplementär-GmbH für die GmbH & Co. KG führt zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausch (BFH, BStBl II 2003, 36).

Wie § 4 Nr. 8f UStG zeigt, behandelt das UStG eine **Bareinlage** wie einen Kauf von Gesellschafterrechten, eine **Sacheinlage** wie einen tauschähnlichen Umsatz. Der EuGH hat allerdings am 26.6.2003 entschieden, dass eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage an diesen keine Dienstleistung gegen Entgelt i. S. des Art. 2 Nr. 1 6. RLEWG erbringe (Rs. C 442/01, Kap Hag Renditefonds, UStR 2003, 443). Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen stellen sich nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der 6. RLEWG dar.

## E. Einfuhr

### I. Zweck der Einfuhrumsatzsteuer

Gemäß **§ 1 I Nr. 4 UStG** unterliegt der Umsatzsteuer auch die Einfuhr von Gegenständen im Inland. Diese Form der Umsatzsteuer wird als *Einfuhrumsatzsteuer* bezeichnet. Eine Einfuhr kann begrifflich nur aus dem Drittlandsgebiet erfolgen.

Im Inland ist es ein Grundprinzip der Umsatzsteuer, dass jede Leistung, die der Endverbraucher empfängt, letztlich nur ein einziges Mal mit Umsatzsteuer belastet wird. Dadurch wird gesichert, dass alle Waren und sonstige Leistungen unabhängig davon, wer sie anbietet und auf wie viel Stufen sie den Endverbraucher erreichen, umsatzsteuerlich gleich belastet werden und der **Wettbewerb** nicht verzerrt wird.

Auch im grenzüberschreitenden Handel besteht ein wirtschaftlicher Zwang, die Mehrfachbelastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden. Würde nämlich ein Exporteur sowohl in seinem Heimatland als auch im Empfängerland der Leistung zur Umsatzsteuer herangezogen, müsste er eine doppelte Umsatzsteuerbelastung auf seinen Kunden überwälzen, womit er gegenüber einem einheimischen Anbieter im Nachteil wäre. Das Empfängerland andererseits muss Einfuhren mit seiner eigenen Umsatzsteuer - insbesondere seinem eigenen Umsatzsteuersatz - belegen, damit alle Wettbewerber auf dem Inlandsmarkt die gleichen Chancen haben und ausländischen Anbietern aus einem niedrigeren Umsatzsteuersatz des Heimatstaates kein Preisvorteil entsteht.

Art. 2 Nr. 2 und Art. 7 6. RLEWG.

## II. *Verwaltung durch den Zoll*

Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinne der AO, deren Steueraufkommen dem Bund zufließt. Für die Erhebung sind sachlich die **Zollämter** zuständig, die an Zollstellen auch die umsatzsteuerlichen Formalitäten bei der Ausfuhr abwickeln. Die umsatzsteuerliche Einfuhr erfolgt, wenn der eingeführte Gegenstand zollrechtlich zum freien Verkehr abgefertigt wurde. Es spielt keine Rolle, wer die Gegenstände einführt bzw. aus welchem Grunde die Einfuhr geschieht; besteuert wird das körperliche Verbringen der Ware über die Zollgrenze. Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht auch, wenn eine Privatperson den Gegenstand einführen will. Unternehmer können die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 I Nr. 2 UStG).

*A 199 - 201 UStR.*

## III. § 3 VIII UStG

Der im Zusammenhang mit § 15 I Nr. 2 UStG zu lesende § 3 VIII UStG räumt bei Einfuhrlieferungen aus dem Drittlandsgebiet ein Wahlrecht ein, durch das § 3 VI UStG modifiziert wird. Danach wird der **Lieferort ins Einfuhrland verlagert**, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr aus Drittlandsgebieten zu entrichtenden Einfuhrumsatzsteuer ist. Dies kann der Lieferant durch entsprechende Erklärungen bei der Einfuhr selbst bestimmen. Sind der Lieferer bzw. die seiner Sphäre zuzurechnenden Personen Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, so wird durch die Fiktion des § 3 VIII UStG die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht des Lieferanten über § 3 VI UStG hinweg bis ins Einfuhrland hinein ausgedehnt: An der Zollstelle gilt



der Liefergegenstand als für das Unternehmen des Lieferanten in das Inland eingeführt. Folge: Der Lieferant kann die Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 I Nr. 2 UStG als Vorsteuer abziehen, muss dafür aber die Lieferung an seinen Abnehmer der Umsatzsteuer unterwerfen. Diese Regelung erleichtert die zolltechnische Abwicklung, weshalb die Lieferung "verzollt und versteuert" bei Importlieferungen aus dem Drittlandsgebiet der Regelfall ist. Trägt der *Abnehmer* die Einfuhrumsatzsteuer, so bleibt es bei § 3 VI UStG: Die Lieferung ist im Inland nicht steuerbar, der *Abnehmer* zieht die von ihm geschuldete Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 I Nr. 2 UStG als Vorsteuer ab.

Art. 8 II 6. RLEWG.

A 31 UStR.

## F. Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 I Nr. 5 UStG)

### I. Entstehung der Erwerbsbesteuerung

Mit dem Wegfall der Grenzkontrollen für den Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zum 1. Januar 1993 ist die technische Voraussetzung zur Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer im grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Lieferverkehr entfallen.

Es musste deshalb nach einem Verfahren gesucht werden, das es auch ohne Grenzkontrollen ermöglicht, dem Verbraucherstaat das betreffende Umsatzsteueraufkommen zuzuweisen. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität durfte sich die Umsatzsteuerbelastung nicht nach der Herkunft der Leistung unterscheiden. Darüber hinaus sollte die Neuregelung praktikabel sein.

Ein **Vorsteuerabzugsverfahren** wie im Inland ist im grenzüberschreitenden Handel nicht ohne weiteres möglich. Grenzüberschreitend würde ein Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug z. B. bedeuten, dass ein deutscher Unternehmer, der eine Leistung von einem griechischen Lieferanten bezieht, sich bei den griechischen Finanzbehörden um die Erstattung der entsprechenden Vorsteuern bemühen müsste. Dies wäre nicht nur für den deutschen Unternehmer, sondern auch für die griechischen Finanzbehörden umständlich, da diese prüfen müssten, ob die erworbene Leistung auch für betriebliche Zwecke verwendet wurde. Freilich wäre eine Lösung denkbar, bei welcher der deutsche für den ausländischen Staat in Vorlage tritt und für dessen Rechnung die Vorsteuer erstattet. Ein solches sog. *Clearingsystem* soll längerfristig einmal geschaffen werden, ist bisher allerdings am gegenseitigen Misstrauen der Mitgliedstaaten gescheitert.

Stand das Ergebnis, dass der Endverbraucher auch bei grenzüberschreitenden Leistungen nur einmal mit Umsatzsteuer belastet werden darf, aus Gründen der Wettbewerbsneutralität fest, so musste sich der Rat entscheiden, welchem Staat die Besteuerung zustehen sollte:

- dem Bestimmungsland

oder

- dem Ursprungsland der Leistung?

Das **Bestimmungslandprinzip** hat sich bei der Umsatzsteuer international durchgesetzt. Entsprechend ihrem Charakter als Verbrauchsteuer wird die Umsatzsteuer vom Endverbraucher im Bestimmungsland getragen, wobei diesem Land - sachgerecht - auch das Umsatzsteueraufkommen zusteht. Im Herkunfts- oder Ursprungsland wird die ausgeführte Leistung von Umsatzsteuer entlastet. Auf diese Weise werden die Verbraucher nach dem Maß ihrer getätigten Aufwendungen gleichmäßig mit Umsatzsteuer des Bestimmungslandes belastet, ungeachtet der Herkunft der Leistung. Die Umsatzsteuer ist somit wettbewerbsneutral.

Beim **Ursprungslandprinzip** verbleibt das entsprechende Steueraufkommen dem Herkunftsland der Leistung. Der Importstaat müsste - der anzustrebenden Beschränkung auf eine einmalige Besteuerung wegen - auf die Umsatzbesteuerung verzichten, was aber auf dem Markt des Bestimmungslandes demjenigen Unternehmer einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil verschaffen würde, der aus einem Land mit niedrigem Umsatzsteuersatz liefert. International hat das Ursprungslandprinzip keine Bedeutung. Es lässt sich auch schlecht mit dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer vereinbaren, weil es am geschaffenen Mehrwert der Leistung und nicht an der Leistungsfähigkeit des Verbrauchers anknüpft.

Angesichts dieser Zusammenhänge leuchtet es ein, wenn für die EG-Binnenmarktregelung bei der Umsatzsteuer folgende Vorgaben galten:

- Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips so weit wie möglich
- Ursprungslandprinzip nur soweit unvermeidlich
- kein Übergang zur Vollharmonisierung, d.h. die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten sollte auch im Binnenmarkt erhalten bleiben.
- möglichst praktikable Regelung hinsichtlich der Pflicht zur Berechnung, Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer.

## II. Die Erwerbsteuer als Teil des Binnenmarktgesetzes

Mit der **Binnenmarkttrichtlinie** und dem sie umsetzenden **Binnenmarktgesetz** wurden Übergangsregelungen geschaffen, die zunächst bis zum 31. Dezember 1996 gelten sollten. Im Moment ist unwahrscheinlich, dass es in absehbarer Zeit zu einer endgültigen Regelung kommt. Der auf Art. 28a I (a) UA 1, (b) und (c) 6. RLEWG basierende § 1 I Nr. 5 UStG unterwirft den innergemeinschaftlichen Erwerb der Umsatzsteuer. Die **sog. Erwerbsteuer** ist Bestandteil des Übergangsystems, das sich von der technischen Durchführung her wie folgt skizzieren lässt:

Im **kommerziellen Leistungsverkehr** zwischen Unternehmern befreit das Ursprungsland den Leistenden von der Umsatzsteuer (*innergemeinschaftliche Lieferung*, §§ 4 S. 1 Nr. 1 b] i. V. m. 6a UStG/ Art. 28c Teil A 6. RLEWG). Der Erwerber unterliegt im Bestimmungsland an Stelle der Einfuhrumsatzsteuer der Erwerbsteuer (*innergemeinschaftlicher Erwerb*, §§ 1 I Nr. 5 i. V. m. 1a UStG/ Art. 28a 6. RLEWG), die – anders als die Einfuhrumsatzsteuer - nicht vom Zoll, sondern vom Finanzamt verwaltet wird. Wird die Leistung im Bestimmungsland zur Ausführung einer steuerpflichtigen Leistung verwendet, ist die Erwerbsteuer vom Erwerber *als Vorsteuer abzugsfähig* (15 I Nr. 3 UStG/ Art. 17 II d], Art. 18 IIIa] 6. RLEWG), so dass es erst durch den weiteren Umsatz an den Endverbraucher zur endgültigen Belastung mit der Steuer des Bestimmungslandes kommt. Das Verfahren gleicht der umsatzsteuerlichen Behandlung der Einfuhr aus Drittlandsgebieten, wobei eine Grenzkontrolle fehlt. Der Wegfall der Grenzabfertigung und der damit verbundenen Nachweis- und Kontrollmechanismen ist durch Nachweis-, Erklärungs- und Kontrollmechanismen ersetzt, die in die Unternehmen verlagert sind.

Im **nichtkommerziellen Leistungsverkehr** mit Nichtunternehmern wird das Bestimmungslandprinzip wie folgt aufrechterhalten: Ist der Empfänger eine *juristische Person*, befreit das Ursprungsland wie beim kommerziellen Leistungsverkehr (vgl. §§ 4 S. 1 Nr. 1 b] i. V. m. 6a I 1 Nr. 2 b] UStG/ Art. 28c Teil A 6. RLEWG), das Bestimmungsland besteuert den Erwerb (**§ 1 I Nr. 5 i. V. m. 1a I 1 Nr. 2 b] UStG/ Art. 28a I a], b] und c], III UA 1 6. RLEWG**). Bereits hierdurch wird die endgültige Belastung mit der Steuer des Bestimmungslandes herbeigeführt. Ist der Empfänger ein privater Verwender oder ein sog. "Halbunternehmer", wird der Ort der Lieferung grundsätzlich in das Bestimmungsland verlegt, wenn die Ware zu ihm befördert oder versendet wird (**§ 3c UStG/ Art. 28b Teil B 6. RLEWG**). Die Besteuerung erfolgt dann nur im Bestimmungsland. Im Unterschied zur Erwerbsbesteuerung hat allerdings der aus dem Ursprungsland leistende Unternehmer und nicht der Erwerber die Steuer zu erklären und zu entrichten.

Nur bei sog. **Abhollieferungen durch Nichtunternehmer** musste der Gesetzgeber aus Praktikabilitätsgründen auf das Ursprungslandprinzip zurückgreifen. Hierbei besteht nämlich - anders als bei Versandungslieferungen - die Schwierigkeit, dass der leistende Unternehmer nicht wissen kann, ob die Ware im Ursprungsland verbleibt oder ins Bestimmungsland gelangt. Eine Bestätigung durch Grenzkontrollen, wie dies früher der Fall war, ist heute nicht mehr möglich, eine allgemeine Deklarationspflicht im Bestimmungsland für private natürliche Personen ist praktisch nicht durchführbar. Da eine Besteuerung im Bestimmungsland in diesen Fällen nicht sichergestellt werden könnte, besteuert das Ursprungsland, während das Bestimmungsland auf eine Besteuerung verzichtet.

Obwohl Abhollieferungen durch Nichtunternehmer nur einen geringen Teil des innergemeinschaftlichen Handels ausmachen, wird vom nur ausnahmsweise geltenden Ursprungslandprinzip noch einmal eine Rückausnahme zu Gunsten des Bestimmungslandprinzips gemacht, nämlich gemäß **§ 1b UStG** beim **Erwerb neuer Fahrzeuge** (Land-, Wasser- und Luftfahrzeuge). Dieser unterliegt

immer der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland und die Lieferung wird im Ursprungsland befreit (vgl. §§ 4 Nr. 1 b] i. V. m. 6a I Nr. 2 c] UStG/ Art. 28c Teil A b]).

Alle anderen Mitgliedstaaten haben Regelungen, die den vorgenannten entsprechen.

### III. Einzelheiten zur Erwerbsbesteuerung

#### 1. Der Grundtatbestand in § 1a UStG

Die Legaldefinition des innergemeinschaftlichen Erwerbs findet sich in **§ 1a UStG**.

Die Voraussetzung des *§ 1a I Nr. 1 UStG* ist sowohl dann erfüllt, wenn der *Abnehmer* selbst oder sein Erfüllungsgehilfe den Gegenstand im anderen EG-Land abholen als auch dann, wenn der *Lieferer* den Gegenstand vom anderen EG-Land ins Inland befördert oder versendet.

Im Sinne des *§ 1a I Nr. 2 a) UStG* erwirbt der Unternehmer den Gegenstand für sein Unternehmen, wenn dieser Unternehmensvermögen wird. Beim Erwerb durch eine juristische Person kommt es auch bei nichtunternehmerischer Verwendungsabsicht zur Erwerbsbesteuerung (*§ 1a I Nr. 2 b) UStG*). Den juristischen Personen mutet der Gesetzgeber die damit verbundenen Erklärungspflichten auch dann zu, wenn der Erwerb für außerunternehmerische Zwecke erfolgt.

Ist der Lieferer nach dem Recht seines Heimat-Mitgliedstaates umsatzsteuerlicher *Kleinunternehmer*, liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor (*§ 1a I Nr. 3 UStG*). In diesem Falle wird auch im Inland keine Umsatzsteuer erhoben (vgl. *§ 19 UStG*).

Nach *§ 1 I Nr. 5 UStG* ist nur der innergemeinschaftliche Erwerb im *Inland* umsatzsteuerbar. Der *Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs* bestimmt sich nach dem auf Art. 28b Teil A 6. RLEWG basierenden **§ 3d UStG**. Danach wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Es ist gleichgültig, ob die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer oder durch den Erwerber veranlasst wird. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen EG-Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb gemäß *§ 3d S. 2 UStG* solange in dem Gebiet des erteilenden Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch das tatsächliche Bestimmungsland besteuert worden ist oder nach *§ 25b III UStG* als besteuert gilt, sofern der erste Abnehmer seiner Erklärungspflicht nachgekommen ist. (*§ 25b UStG* beinhaltet eine Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte).

*Bsp.: Unternehmer S in Stuttgart erwirbt beim Unternehmer F in Straßburg unter Verwendung seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eine Maschine, die er selbst in Straßburg abholt und von dort direkt in sein Zweigwerk nach Österreich bringt.*

*Nach § 3d S. 2 1. Alt. UStG gilt der Erwerb so lange als in Deutschland bewirkt, bis S nachweist, dass der Erwerb in Österreich als innergemeinschaftlicher Erwerb besteuert worden ist. Der Tatbestand wird dem deutschen Finanzamt dadurch bekannt, dass der französische Lieferant seine innergemeinschaftliche Lieferung an S in Frankreich unter Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des S melden muss (Zusammenfassende Meldung, vgl. § 18a UStG/Art 22 IX 6. RLEWG). Per Datenabgleich zwischen Deutschland und Frankreich wird festgestellt, ob S seinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland versteuert hat.*

*A 15a UStR.*

## 2. Die Fiktion des § 1a II UStG

Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten kommen *nicht nur als Veräußerungen* an Erwerber in anderen Mitgliedstaaten vor. Es ist vielmehr ebenso gut möglich, dass ein Gegenstand aus anderen Gründen überführt wird. Würde dieser Fall nicht bedacht, gelangte der Gegenstand in das Gebiet des ausländischen Staates ohne dort mit dessen Umsatzsteuer belastet zu werden. Weil dies die Wettbewerbsverhältnisse verzerren könnte, wurde **§ 1a II UStG** geschaffen.

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a II UStG liegt nur vor, wenn der Gegenstand **nicht nur zur vorübergehenden Verwendung** ins Inland gebracht wurde. Eine nicht nur vorübergehende Verwendung ist gegeben, wenn der Gegenstand im Inland dem Anlagevermögen zugeführt, dort als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoff verarbeitet oder verbraucht wird oder er – bei geplanter befristeter Verwendung - voraussichtlich *mehr als 24 Monate* im Inland bleibt (Art. 28a V b] 6. RL/EWG). Klassische Anwendungsfälle sind die Überführung von Anlagegütern in eine inländische Betriebsstätte des Unternehmers sowie die Verbringung von Waren ins Inland, um sie von hier aus zu verkaufen. Die EG-rechtliche Vorgabe findet sich in Art. 28a VII 6. RLEWG.

Die bereits erwähnte Vorschrift des **§ 3 Ia UStG** (s. Art. 28a V b] 6. RLEWG) ist der Umkehrfall zu § 1a II UStG. Sie erfasst die Fälle, in denen ein Gegenstand *aus dem Inland ins Gemeinschaftsgebiet* verbracht wird. Nach § 3 Ia UStG gelten diese Fälle als Lieferungen, was ihre Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferungen ermöglicht (§ 4 Nr. 1 b] i. V. m. § 6a UStG). Da die anderen Mitgliedstaaten entsprechende Regelungen haben, ist gewährleistet, dass der Gegenstand nur am Zielort mit Umsatzsteuer belastet wird.

*A 15b UStR.*

### 3. Die Ausnahme des § 1a III UStG

Vom innergemeinschaftlichen Erwerb ausgeschlossen sind Erwerbe durch die in § 1a III Nr. 1 UStG aufgezählten sog. "**Halbunternehmer**", jedoch nur dann, wenn diese die **Erwerbsschwelle** von 12.500 EUR nicht überschreiten (§ 1a III Nr. 2 UStG). Diesen Personen mutet der Gesetzgeber den mit der Erwerbsbesteuerung verbundenen Verwaltungsaufwand nur dann zu, wenn sie ihn wegen dabei zu erzielender wirtschaftlicher Vorteile wollen (§ 1a IV UStG).

Wenn es nach § 1a UStG bei den Halbunternehmern nicht zur Erwerbsbesteuerung kommt, findet deshalb noch nicht ohne weiteres das Ursprungslandprinzip Anwendung. Jetzt greift **§ 3c UStG** ein, der bei innergemeinschaftlichen *Beförderungs- und Versandungslieferungen* an Halbunternehmer den Ort der Lieferung ins Bestimmungsland verlegt. In diesem Falle ist die Lieferung nur im Inland steuerbar und zwar nicht nach § 1 I Nr. 5 UStG, sondern nach § 1 I Nr. 1 UStG. Allerdings muss in diesen Fällen der ausländische Lieferant - und nicht der Erwerber - die Steuer im Inland anmelden und entrichten. Den damit verbundenen Verwaltungsaufwand mutet der Gesetzgeber auch hier nur Unternehmen einer bestimmten Größenordnung zu. Das Maß hierfür ist die in § 3c III UStG enthaltene **Lieferschwelle**, die für Lieferungen nach Deutschland 100.000 EUR beträgt. Wird die Lieferschwelle nicht überschritten, wird die Lieferung nur im Ursprungsland ohne Befreiung versteuert. Freilich kann der die Lieferschwelle unterschreitende Lieferant gemäß § 3c IV UStG stattdessen auch zur Besteuerung im Bestimmungsland optieren, was er dann tun wird, wenn ihm dies Steuervorteile bringt (unterschiedliche Steuersätze!). Der Lieferer hat dann mindestens zwei Kalenderjahre lang alle Beförderungs- und Versandungsumsätze an Halbunternehmer im Bestimmungsland zu versteuern (§ 3c IV 3 UStG).

EG-rechtliche Vorgabe: Art. 28b Teil B 6. RLEWG.

### 4. Die Ausnahme von der Ausnahme: § 1a V UStG

Der **Erwerb neuer Fahrzeuge** führt stets zum innergemeinschaftlichen Erwerb, und zwar auch dann, wenn der Erwerber eine Privatperson oder eine juristische Person ohne unternehmerische Verwendungsabsicht ist (**§§ 1a V, 1b UStG**).

Auch der Verkäufer braucht kein Unternehmer zu sein.

Was *Fahrzeuge* sind, bestimmt § 1b II UStG, wann sie als *neu* gelten § 1b III UStG. Die Besteuerung erfolgt in diesem Falle im Wege der Einzelbesteuerung (§§ 16 Va und 18 Va UStG). Für den Umkehrfall - die Lieferung eines neuen Fahrzeuges vom Inland ins EG-Ausland, wo entsprechende Regelungen über den innergemeinschaftlichen Erwerb gelten - wird deshalb der private Fahrzeugverkäufer durch **§ 2a UStG** als Unternehmer fingiert.

Zweck der Schaffung des § 1b UStG ist die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, die bei leicht transportablen Gegenständen wie Fahrzeugen häufiger auftreten könnten. Auch die verhältnismäßig hohe Bemessungsgrundlage dieser Gegenstände war Grund dafür, das Umsatzsteueraufkommen ins Bestimmungsland zu ziehen.

Ausnahmslos der Erwerbsteuer unterliegen auch verbrauchsteuerpflichtige Waren, also Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren (**§ 1a V UStG**). Da in diesem Falle der Kauf für Verbrauchsteuerzwecke ohnehin deklariert werden muss, wird die Erwerbsbesteuerung gleich mit erledigt.

Art. 28a I b), II und IV 6. RLEWG.

*A 15c UStR.*

### 3. Teil: Steuerbefreiungen

#### A. Übersicht

Ist ein Umsatz steuerbar löst er damit noch keine Umsatzsteuer aus. Der Umsatz könnte nämlich auch **steuerfrei** sein. Steuerbarkeit ist zwar eine notwendige, aber keine hinreichende Voraussetzung für die Steuerpflicht.

Die Befreiungstatbestände für Lieferungen und sonstige Leistungen finden sich in dem umfangreichen Katalog des § 4 UStG. § 4a UStG (Art. 15 Nr. 12 6. RLEWG) gewährt bestimmten Körperschaften, die sonst nicht in den Genuss der Steuerbefreiung nach § 4 UStG kämen, eine Steuervergütung, wenn der Leistungsgegenstand zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken ins Drittlandsgebiet gelangt ist. § 4b UStG (Art. 28a I a] UA 2, Ia a] und Art. 28c Teil B 6. RLEWG) ist die Steuerbefreiungsvorschrift für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, § 5 UStG (Art. 14 I a], d], e], g], h], j], Art. 28c Teil D 6. RLEWG) für die Einfuhr. Die §§ 6 bis 8 UStG enthalten Legaldefinitionen für Begriffe, die in § 4 Nr. 1 und 2 UStG verwendet werden.

§ 9 UStG eröffnet dem Unternehmer die Möglichkeit, bei bestimmten Umsätzen auf die Steuerbefreiung zu verzichten oder anders ausgedrückt: zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren. Er wird dies tun, wenn hohe Vorsteuerbeträge anfallen, die wegen § 15 II Nr. 1 UStG nicht abziehbar wären.

#### B. Die wichtigsten Steuerbefreiungsvorschriften

##### I. Exportgeschäfte

##### 1. Vorbemerkung

Volkswirtschaftlich am bedeutsamsten ist die Steuerbefreiung der Exportumsätze. Sie ergibt sich aus dem Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer, wonach der Verbrauch im Bestimmungsland mit Umsatzsteuer belastet werden soll. Exportumsätze sind:

- (1) Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 a] i. V. m. § 6 UStG)
- (2) Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 a] i. V. m. § 7 UStG)
- (3) Innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 b] i. V. m. § 6a UStG).

Die genannten Befreiungsvorschriften kommen nur zur Anwendung, wenn es sich um steuerbare Umsätze handelt. Befindet sich der Ort einer Lieferung im Ausland, liegt eine *nicht steuerbare* Lieferung vor.



## 2. Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 a] i. V. m. § 6 UStG)

Gemäß § 6 I Nr. 1 UStG liegt eine **Ausfuhrlieferung** vor, wenn bei einer Lieferung

- der *Unternehmer* den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 III UStG, befördert oder versendet hat (§ 6 I Nr. 1 UStG)
- der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 III UStG befördert oder versendet hat und ein *ausländischer Abnehmer* ist (§ 6 I Nr. 2 UStG)
- der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung *in die in § 1 III UStG bezeichneten Gebiete* befördert oder versendet hat und der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat oder ein ausländischer Abnehmer, aber kein Unternehmer, ist und der Gegenstand in das übrige Drittlandsgebiet gelangt (§ 6 I Nr. 3 a] und b] UStG).

In allen drei Fällen kann der Gegenstand der Lieferung durch *selbstständige* Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein (§ 6 I Nr. 1 S. 2 UStG).

**Ausländische Abnehmer** haben ihren Wohnort oder Sitz im Ausland, ausgenommen den in § 1 III UStG bezeichneten Gebieten (§ 6 II Nr. 1 UStG). Zu dieser Gruppe gehören auch im Ausland - ausgenommen Gebiete nach § 1 III UStG - ansässige *Zweigniederlassungen* eines im Inland oder in den in § 1 III UStG bezeichneten Gebieten ansässigen Unternehmers, wenn diese das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abschließen (§ 6 II Nr. 2 UStG). Kein ausländischer Abnehmer ist eine im Inland oder in den Gebieten des § 1 III UStG ansässige Zweigniederlassung.

§ 6 III UStG stellt an Fälle, die an sich nach § 6 I Nr. 2 und 3 UStG steuerfrei wären, zusätzliche Anforderungen, wenn der Liefergegenstand zur Ausrüstung oder Versorgung eines *Beförderungsmittels* bestimmt ist. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es, den privaten Verbrauch derartiger Gegenstände nicht unverteuert zu lassen.

Aus dem gleichen Grund macht auch § 6 IIIa UStG bei Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr die Steuerbefreiung davon abhängig, dass der Liefergegenstand innerhalb von drei Monaten seit Lieferung ausgeführt wird.

Gemäß § 6 IV UStG muss der Unternehmer bei Ausfuhrlieferungen einen *Ausfuhrnachweis* erbringen (§§ 8 bis 11 UStDV) und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung *in seiner Buchführung aufzeichnen* (§ 13 UStDV). Für Ausfuhrlieferungen im Reiseverkehr ist der einen *Abnehmernachweis* fordernde § 17 UStDV zu beachten.

*Unentgeltliche Wertabgaben* im Sinne des § 3 I b UStG sind nach § 6 V UStG nicht als Ausfuhrlieferungen steuerbefreit.

Art. 15 Nr. 1 und 2, Art 16 I 6. RLEWG.

### 3. Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr

Unter Lohnveredelung an einem Gegenstand versteht man jegliche Art von *Werkleistung* an diesem. Lohnveredelungen sind nach Maßgabe des § 4 Nr. 1 a) i. V. m. § 7 UStG nur steuerfrei, wenn der Gegenstand zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt oder zu diesem Zweck im Gemeinschaftsgebiet erworben worden ist und nach Veredelung wieder ausgeführt wird.

Ausfuhrnachweis und Buchnachweis sind nach Maßgabe der §§ 11 bis 13 UStDV zu erbringen.

Art. 15 Nr. 3, Art 16 I 6. RLEWG.

A 43 UStR.

### 4. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Wegen Art. 28a I a) UA 1 b) und c) 6. RLEWG müssen auch die anderen Mitgliedstaaten Regelungen haben, die dem Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs in § 1 I Nr. 5 UStG entsprechen. In allen Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt auf Seiten des Lieferers wegen § 3 VI 1 UStG eine im Ursprungsland steuerbare Lieferung vor. Erfolgt danach im Inland eine steuerbare Lieferung, die beim Erwerber im Bestimmungsland der Erwerbsbesteuerung unterliegt, ist die Lieferung nach § 4 Nr. 1b) i. V. m. § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Für die Beurteilung, ob beim Erwerber der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs vorliegt - und damit beim Lieferer eine innergemeinschaftliche Lieferung - ist *die im jeweiligen Bestimmungsland geltende* Erwerbsschwelle heranzuziehen.

§ 6a IV UStG bewirkt einen Vertrauensschutz. Die Steuerbefreiung bleibt erhalten, wenn sie auf schuldlos unerkannt gebliebenen unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht. Nach § 6 IV 2 UStG schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer.

## II. Umsätze des Geld- und Kapitalverkehrs

Befreit sind gemäß **§ 4 Nr. 8 UStG** bestimmte Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr. Ihrer Befreiung geht logischerweise ihre Steuerbarkeit voraus, für die ein Leistungsort im Inland Voraussetzung ist. Dieser ergibt sich in den meisten Fällen aus § 3a III i. V. m. IV Nr. 6 UStG, in wenigen auch aus § 3a I UStG,

ggf. i. V. m. § 1 UStDV. Für viele dieser Umsätze kann gemäß § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichtet werden.

Von der Umsatzsteuer befreit sind die Gewährung und die Vermittlung von Krediten (§ 4 Nr. 8 a) UStG). Der steuerbare Umsatz besteht hierbei in der Zurverfügungstellung von Kapital *gegen Entgelt*, das in Zinsen oder zinsähnliche Leistungen besteht. Nur die Nutzungsüberlassung des Geldes fällt unter den Befreiungstatbestand; die Darlehensaus- und -rückzahlung sind keine steuerbaren Vorgänge. Nach § 4 Nr. 8 a) UStG steuerbefreit ist auch ein Warenkredit, der z.B. vorliegt, wenn ein Versandhaus gegen Ratenzahlung unter entsprechendem Aufschlag liefert.

Umsätze von Zahlungsmitteln, die nicht wegen ihres Metallgehaltes oder Sammlerwertes umgesetzt werden, fallen unter die Befreiung des § 4 Nr. 8 b) UStG (Einzelheiten in A 59 UStR). Zu Umsätzen mit Gold s. § 4 Nr. 8 k) UStG und § 25c UStG.

Befreit sind auch eine Reihe typischer Bankumsätze: Umsätze im Geschäft mit Forderungen; Schecks und Handelspapieren und die Vermittlung dieser Umsätze (§ 4 Nr. 8 c) UStG), Umsätze im Einlagengeschäft, im Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und das Inkasso von Handelspapieren (§ 4 Nr. 8 d) UStG), Umsätze bzw. Vermittlung der Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren, soweit es sich dabei nicht um Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren handelt (§ 4 Nr. 8 e) UStG) und das Depotgeschäft mit Wertpapieren (§ 4 Nr. 8 h) UStG). Wie die genannten Vorschriften zeigen, sind Bankumsätze nicht schlechthin steuerbefreit.

Nach § 4 Nr. 8 c) UStG ist der Verkauf von Forderungen steuerbefreit, nicht jedoch die Einziehung von Forderungen. Wird im Wege des Factoring eine Forderung zum Zwecke ihres Einzugs an den Factor verkauft, so ist das Entgelt, das der Factor für die Einziehung der Forderung und die Entlastung vom Risiko ihrer Nichterfüllung erhält, steuerpflichtig. Es entspricht regelmäßig der Differenz zwischen dem Nennbetrag der dem Factor abgetretenen Forderung und dem Betrag, den der Factor als Preis für die Forderung zahlt (EuGH, BStBl II 2004, 688).

Nach § 4 Nr. 8 f) UStG sind die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen steuerbefreit. Die Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft wird derzeit noch vom UStG als eine sonstige Leistung angesehen, gleichgültig wie viele körperliche Vermögensgegenstände hierdurch zur gesamten Hand erworben werden (s. aber EUGH vom 26.6.2003, Rs. C 442/01 – Kap Hag Renditefonds: keine Dienstleistung gegen Entgelt). Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 j) UStG gehört ebenfalls in diesen Zusammenhang.

Die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und ähnlichen Sicherheiten ist nach § 4 Nr. 8 g) UStG steuerbefreit.

Der Verkauf amtlicher Wertzeichen bleibt nach § 4 Nr. 8 i) UStG steuerfrei.

Art. 13 Teil B 6. RLEWG.

A 57 - 70 UStR.

### III. Umsätze, die unter andere Verkehrssteuern fallen

Nach **§ 4 Nr. 9 und 10 UStG** sind von der Umsatzsteuer diejenigen Umsätze befreit, die unter

- das Grunderwerbsteuergesetz (§ 4 Nr. 9 a) UStG)
- das Rennwett- und Lotteriegesetz (§ 4 Nr. 9 b) UStG)
- das Versicherungsteuergesetz (§ 4 Nr. 10 UStG)

fallen. § 4 Nr. 9 und 10 UStG sollen eine Doppelbelastung mit Verkehrssteuern verhindern.

Die Befreiungen nach § 4 Nr. 9 und 10 UStG sind nicht daran geknüpft, dass auch tatsächlich Grunderwerbsteuer oder Versicherungsteuer zu zahlen ist. Es reicht aus, dass steuerbare Vorgänge im Sinne dieser Gesetze vorliegen. Bei Grundstücksveräußerungen ist zu beachten, dass § 4 Nr. 9 a) UStG nur Anwendung findet, wenn die Grundstücksveräußerung steuerbar ist. Das ist nur der Fall, wenn das gelieferte Grundstück *bisher Unternehmensvermögen* war, also z.B. im Rahmen eines Gewerbebetriebes oder zur Vermietung genutzt wurde. Grundstücke im Sinne des § 4 Nr. 9 a) UStG sind auch das Erbbaurecht, das Wohnungs- und Teileigentum sowie Gebäude auf fremdem Grund und Boden.

Da die Mitveräußerung von *Betriebsvorrichtungen* nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, ist sie steuerbar. Bei einem einheitlichen Kaufpreis ist die Bemessungsgrundlage für die Betriebsvorrichtungen anteilig herauszurechnen.

Gemäß **§ 9 I UStG** kann auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a) UStG verzichtet werden, wenn das veräußerte Grundstück beim Erwerber Unternehmensvermögen wird. Im Falle der zulässigen Option wird die Grundstückslieferung mit 16 % steuerpflichtig. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist gemäß A 149 VII 4 UStR zu beachten, dass nur die Hälfte der Grunderwerbsteuer zum Entgelt für die Grundstücksveräußerung zählt, auch dann, wenn die Parteien vereinbart haben, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer allein tragen soll (BFH, BStBl II 1980, 620). Zur Bemessung der Umsatzsteuer s. A 149 VII 5 UStR.

Im Zwangsversteigerungsverfahren ist die Optionsmöglichkeit eingeschränkt, § 9 III UStG.

Art. 13 Teil C 6. RLEWG.

A 71 UStR.

#### **IV. Vermietung und Verpachtung von Immobilien**

Steuerfrei ist gemäß **§ 4 Nr. 12 a) UStG** (Art. 13 Teil B (b) 6. RLEWG) auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten. Jahrzehntlang war in Analogie dazu auch die private Nutzung sich im Unternehmensvermögen befindlicher gemischt-genutzter Grundstücke als steuerfrei angesehen worden. Seit der EuGH-Entscheidung Seeling, BStBl II 2004, 378) ist dies nicht mehr möglich. Die nach § 3 IXa Nr. 1 UStG vorliegende unentgeltliche Wertabgabe ist danach umsatzsteuerpflichtig.

Soweit Grundstücksüberlassungen nicht auf Grund schuldrechtlicher Verträge erfolgen, sondern auf Grund dinglicher Nutzungsrechte, befreit **§ 4 Nr. 12 c) UStG**.

Nicht befreit sind die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen (unter 6 Monate) und die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG). Eine einheitliche Miete ist ggf. aufzuteilen.

Gemäß **§ 9 I UStG** kann der Vermieter auch bei Umsätzen, die nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei sind, zur Umsatzsteuerpflicht optieren, wenn die Vermietung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erfolgt. Diese Möglichkeit wird jedoch durch **§ 9 II UStG** beschränkt (dazu unten).

Hinweis auf **§ 4 Nr. 13 UStG** (Wohnungseigentum).

*A 76 - 87 UStR.*

#### **V. Umsätze im Gesundheitswesen**

Steuerfrei sind grundsätzlich die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker oder aus anderen heilberuflichen Tätigkeiten (**§ 4 Nr. 14 UStG**). Die Leistungen von Tierärzten sind umsatzsteuerpflichtig, § 4 Nr. 14 S. 4 a) UStG. Hinweis auf **§ 4 Nr. 15 bis 17 UStG**.

Art. 13 Teil A I, Art. 28 III a) i. V. m. Anhang E Nr. 2 6. RLEWG.

*A 88 - 102 UStR.*

#### **VI. Sonstige Steuerbefreiungstatbestände**

Die Steuerbefreiungen in **§ 4 Nr. 18 bis 27 UStG** (Art. 13 Teil A I, Art. 28 III b) i. V. m. Anhang F Nr. 7) sind zum Teil sozialpolitisch, zum Teil kultur- und wissenschaftspolitisch motiviert und sollen die genannten Leistungen verbilligen.

Der den Katalog der Steuerbefreiungen abschließende **§ 4 Nr. 28 UStG** (Art. 13 Teil B c] 6. RLEWG) steht im Zusammenhang mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Ia Nr. 1 UStG und § 15 II Nr. 1 UStG. Danach ist die Lieferung steuerfrei, wenn der Vorsteuerabzug nach § 15 Ia Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist oder wenn der Gegenstand nur für den Vorsteuerabzug ausschließende Tätigkeiten verwendet wurde, bzw. wird. Damit wird eine Kumulation von Umsatzsteuer verhindert bzw. eine nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzuges überflüssig.

*A 103 - 122 UStR.*

### C. Option nach § 9 UStG

Wie bereits erwähnt, kann der Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen auf Steuerbefreiungen verzichten. Das ist gemäß § 9 I UStG allerdings nur möglich, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Letzterer kann die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer dann wieder als Vorsteuer abziehen.

Um Gestaltungsmissbräuche durch Einschaltung von Zwischenvermietern zu verhindern, wie sie früher besonders bei den sog. *Bauherrenmodellen* vorkamen, bestimmt **§ 9 II 1 UStG**, dass der Verzicht auf Steuerbefreiung bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 a] UStG) und bei den in § 4 Nr. 12 b) und c) UStG bezeichneten Umsätzen nur zulässig ist, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Vor Einführung des § 9 II UStG war eine Option auch dann sinnvoll gewesen, wenn der als Zwischenvermieter eingeschaltete Leistungsempfänger wegen der von ihm erbrachten steuerfreien Ausgangsumsätze keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte. Hatte der Leistungsgeber ein Gebäude zur Vermietung an den Leistungsempfänger (Zwischenvermieter) hergestellt oder angeschafft, konnte er die dabei anfallende Vorsteuer in ihrem vollen Betrag abziehen und brauchte dann die Mietumsätze nur 10 Jahre lang (wegen § 15a UStG) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Bei hoher Vorsteuer und entsprechend geringer Miete ergaben sich u. U. hohe Steuervorteile.

Vermietet der Zwischenvermieter nach heutiger Rechtslage zu privaten Wohnzwecken weiter, nimmt ihm § 9 I UStG die Optionsmöglichkeit, da er keinen Umsatz an einen anderen Unternehmer ausführt. Der Zwischenvermieter hat somit nach § 4 Nr. 12 a) UStG steuerfreie Umsätze, die gemäß § 15 II Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen. Dieser Umstand nimmt auch dem an den Zwischenvermieter vermietenden Grundstückseigentümer die Optionsmöglichkeit (§ 9 II 1 UStG). Bei sog. Altgebäuden erklärt allerdings **§ 27 II UStG** aus Vertrauensschutzgründen § 9 II UStG für nicht anwendbar.

Nach § 9 I UStG besteht die Optionsmöglichkeit für jeden einzelnen Umsatz. Bei Dauerleistungen, die über ein Kalenderjahr hinausgehen (z. B. Miete), kann die Option auf einzelne Kalenderjahre beschränkt werden.

Die Option erfolgt, indem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtigen Umsatz in seine Steueranmeldung aufnimmt. Die Optionserklärung ist an keine bestimmte Frist gebunden und kann bis zur Unanfechtbarkeit der Jahresanmeldung abgegeben werden.

Art. 13 Teil C, Art. 28 III c) i. V. m. Anhang G Nr. 1 b).

*A 148, 148a UStR.*

## 4. Teil: Bemessungsgrundlage

### A. Übersicht

Die Höhe der zu entrichtenden Umsatzsteuer wird durch die Bemessungsgrundlagen der jeweiligen Umsätze, die dafür geltenden Steuersätze sowie durch den Vorsteuerabzug bestimmt. In diesem Abschnitt geht es zunächst um die Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich der unentgeltlichen Wertabgaben, den Gesellschafterverbrauch und für den innergemeinschaftlichen Erwerb richtet sich nach § 10 UStG, die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr nach § 11 UStG.

### B. Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen

#### I. Der Grundfall

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen ist gemäß **§ 10 I 1 UStG** das Entgelt. Entgelt ist gemäß § 10 I 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt (§ 10 I 3 UStG). Derartige Zahlungen von dritter Seite werden meist als **Zuschüsse** bezeichnet.

§ 10 I 3 UStG meint jedoch nur solche Zuschüsse, die ein Dritter dem leistenden Unternehmer für dessen Leistung an den Leistungsempfänger als zusätzliches Entgelt - sozusagen entgeltauffüllend - gewährt. Der Zuschuss soll dem Leistungsempfänger zugute kommen, ihm soll der Erwerb der Leistung erleichtert werden. § 10 I 3 UStG liegt deshalb der Gedanke eines abgekürzten Zahlungsweges zu Grunde. Im Regelfall handelt es sich bei den Zuschussgebern um staatliche Einrichtungen oder gemeinnützige Organisationen. Bei anderen Zuschussgebern ist der sog. Zuschuss häufig Entgelt für einen in Wirklichkeit vorliegenden Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Zuschussgeber.

Art. 11 Teil A I a) 6. RLEWG.

*A 150 UStR.*

Nicht zum Entgelt gehören gemäß § 10 I 6 UStG (Art. 11 Teil A III [c] 6. RLEWG) **durchlaufende Posten** (*A 152 UStR*). Dabei handelt es sich um Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt.

*Bsp.:*

- (1) *Anwalt erhält vom Mandanten Gerichtskostenvorschuss*
- (2) *Gastwirt zieht Kurtaxe ein.*



Wird das Entgelt in *ausländischer Währung* entrichtet, so hat eine Umrechnung in EUR grundsätzlich nach den amtlichen Durchschnittskursen des Monats zu erfolgen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 16 VI UStG/ Art. 11 Teil C II UA 2 S. 1 6. RLEWG). Diese werden vom Bundesminister der Finanzen monatlich im BStBl I veröffentlicht. Das Finanzamt kann eine Umrechnung zum Tageskurs gestatten, wenn die einzelnen Beträge durch Bankabrechnung belegt werden.

## II. Sonderfälle

### 1. Tausch

Beim Tausch (§ 3 XII 1 UStG), bei tauschähnlichen Umsätzen (§ 3 XII 2 UStG) und bei Hingabe an Zahlungs Statt gilt gemäß § 10 II 2 UStG der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Auch hier gehört die Umsatzsteuer nicht zum Entgelt, § 10 II 3 UStG. Da der Wert des Umsatzes nicht näher definiert ist, muss er nach den Regeln des Allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes ermittelt werden. Nach § 9 BewG ist in derartigen Fällen der gemeine Wert anzusetzen (Definition in § 9 II 1 BewG). Beim Tausch mit Baraufgabe ist die Zuzahlung des einen Vertragspartners bei Ermittlung des Entgelts des anderen zu berücksichtigen. Verdeckte Preisnachlässe mindern das Entgelt.

§ 10 II UStG findet in der 6. RLEWG keine ausdrückliche Grundlage.

*A 153 UStR.*

### 2. Verbringen; unentgeltliche Zuwendungen

In den Fällen, in denen gemäß § 3 Ia UStG das **Verbringen** eines Gegenstandes aus dem Inland in das Gemeinschaftsgebiet als Lieferung gilt, ist gemäß § 10 IV Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand anzusetzen. Gibt es keinen Einkaufspreis, so richtet sich die Bemessungsgrundlage nach den Selbstkosten. Maßgebender Zeitpunkt ist jeweils der Zeitpunkt des Umsatzes.

Die Bemessungsgrundlage des § 10 IV Nr. 1 UStG findet auch Anwendung, wenn ein Unternehmer seinem Personal unentgeltlich **Gegenstände aus dem Unternehmensvermögen zuwendet** (§ 3 Ib Nr. 2 UStG) oder bei **Geschenken an Geschäftsfreunde** im Wert von über 40 EUR (§ 3 Ib Nr. 2 UStG).

Führt der Unternehmer an den genannten Personenkreis unentgeltlich **sonstige Leistungen** im Sinne des § 3 IXa Nr. 2 UStG aus, so richtet sich gemäß § 10 IV Nr. 3 UStG die Bemessungsgrundlage nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten. Zu diesen gehören nicht

der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers und die Umsatzsteuer (§ 10 IV 2 UStG).

Art. 11 Teil A I a) bis c) 6. RLEWG.

### 3. Mindestbemessungsgrundlage

Für Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer an sein Personal auf Grund des Dienstverhältnisses *verbilligt* ausführt, ist nach **§ 10 V Nr. 2 UStG** mindestens die Bemessungsgrundlage nach § 10 IV UStG anzusetzen.

Dies gilt gemäß **§ 10 V Nr. 1 UStG** auch für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Körperschaften, Personenvereinigungen und Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahe stehenden Personen sowie Einzelunternehmer an ihnen nahe stehende Personen unter dem Selbstkostenpreis ausführen.

In der 6. RLEWG gibt es für § 10 V UStG keine Rechtsgrundlage.

### 4. Differenzbesteuerung

#### a) Gebrauchtwaren (§ 25a UStG)

Abweichend von § 10 UStG wird in den Fällen des § 25a UStG die Umsatzsteuer nicht nach dem vom Erwerber aufgewendeten Gesamtpreis bemessen, sondern nach der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkaufspreis. Die Umsatzsteuer ist wie bei § 10 I UStG herauszurechnen, und zwar gemäß § 25a V 1 UStG mit dem allgemeinen Steuersatz.

§ 25a UStG setzt voraus, dass die Gebrauchtware von einem Wiederverkäufer erworben wird (§ 25a I Nr. 1 UStG). Der Veräußerer darf keine Umsatzsteuer schulden (§ 25a I Nr. 2 UStG). Bei Weiterlieferung an einen anderen Unternehmer, der den Vorsteuerabzug vornehmen will, kann auf die Anwendung des § 25a UStG verzichtet werden. Wird von § 25a UStG Gebrauch gemacht, darf die Umsatzsteuer nicht offen ausgewiesen werden, um dem Erwerber keinen Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

Art. 26a Teile A und B 6. RLEWG.

*A 276a UStR.*

## b) Reiseleistungen (§ 25 UStG)

Ebenfalls nur mit der Marge werden die Leistungen der Reiseveranstalter an Nichtunternehmer versteuert. Sie dürfen aus Reisevorleistungen anderer Unternehmer keine Vorsteuer abziehen. Die Leistungen des Reiseveranstalters werden zu einer einheitlichen Leistung zusammengefasst, die immer als am Ort des Reiseveranstalters erbracht gilt.

Art. 26 I bis 4 6. RLEWG.

*A 272 - 276 UStR.*

## C. Bemessungsgrundlage für die Entnahme und die Verwendung von Gegenständen des Unternehmensvermögens

Bei der **Entnahme** von Gegenständen im Sinne von § 3 Ib Nr. 1 UStG wird der Umsatz nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den entnommenen oder einen gleichartigen Gegenstand bemessen. Gibt es keinen Einkaufspreis, wie etwa bei selbst hergestellten Gegenständen, so bilden die Selbstkosten die Bemessungsgrundlage. Maßgebend sind die Preisverhältnisse zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 IV 1 Nr. 1 UStG).

In den Fällen der außerunternehmerischen **Verwendung** von Gegenständen im Sinne des § 3 IXa Nr. 1 UStG bilden die bei der Ausführung des Umsatzes entstandenen Kosten die Bemessungsgrundlage (§ 10 IV 1 Nr. 2 UStG).

Zu den Kosten gehören die zurechenbaren Einzelaufwendungen ungekürzt und die fixen Kosten anteilig. Nicht darunter fallen die eigene Arbeitsleistung des Unternehmers und die Umsatzsteuer (§ 10 IV 2 UStG). Kosten, für die dem Unternehmer kein Vorsteuerabzug zugestanden hat, dürfen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Art. 11 Teil A I und II 6. RLEWG.

## D. Bemessungsgrundlage für die Einfuhr aus Drittländern

Bei der Einfuhr aus Drittländern stellt gemäß **§ 11 UStG** (Art. 11 Teile B und C 6. RLEWG) der Zollwert die Bemessungsgrundlage dar. In die Bemessungsgrundlage werden bestimmte, auf den eingeführten Gegenstand entfallende Beträge und Abgaben einbezogen (§ 11 III UStG).

## E. Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb wird der Umsatz gemäß **§ 10 I 1 UStG** wie bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen. Dabei sind gemäß § 10 I 4 und 5 UStG (Art. 28e I UA 2 S. 1, Art 16 I 1 6. RLEWG) Verbrauchsteuern und im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuerlager angefallene Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen; im Übrigen ist der Entgeltbegriff derselbe wie bei Lieferungen und sonstigen Leistungen.

Für das gemäß § 1a II Nr. 1 UStG als innergemeinschaftlicher Erwerb geltende Verbringen eines Gegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet ins Inland richtet sich die Bemessungsgrundlage nach **§ 10 IV Nr. 1 UStG**.

## F. Änderung der Bemessungsgrundlage

Gemäß § 16 I UStG ist die Umsatzsteuer grundsätzlich nicht nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) sondern nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) zu berechnen und deshalb vom Unternehmer unter Umständen schon an das Finanzamt zu entrichten, bevor er sie vom Kunden erhalten hat (s. §§ 13 I Nr. 1, 18 I UStG). Stellt sich später heraus, dass das vereinnahmte Entgelt geringer ist als das vertraglich vereinbarte - z.B. durch erfolgreiche Anfechtung, Wandlung, Minderung, Rücktritt, nachträgliche Gewährung von Boni, Skonti oder durch Forderungsausfall - so hat nach Maßgabe des **§ 17 UStG** der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, den geschuldeten Steuerbetrag und der Leistungsempfänger den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Gemäß § 17 I 3 UStG ist die Berichtigung nicht rückwirkend, sondern für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Art. 11 Teil C I, Art. 20 I b), Art. 28b Teil A II UA 2, Art. 28e I UA 2 S. 2 6. RLEWG.

*A 151 UStR.*

## 5. Teil: Steuersätze

### A. Der Regelsteuersatz (§ 12 I UStG)

Seit 1. April 1998 beträgt der Regelsteuersatz 16% (§ 12 I UStG). Er kommt zur Anwendung, wenn kein Fall des § 12 II UStG vorliegt. Vom Bruttopreis beträgt die Regelsteuer 13,79 %.

### B. Der ermäßigte Steuersatz (§ 12 II UStG)

Der ermäßigte Steuersatz beträgt seit 1. Januar 1993 7% des Entgelts, mithin 6,54 % des Bruttopreises.

Er gilt nach § 12 II Nrn.1 und 2 UStG für die in der Anlage 2 zum UStG aufgeführten Gegenstände, die in sechs Gruppen eingeteilt werden können:

- Land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse
- Futter- und Düngemittel
- Lebensmittel
- Verlagserzeugnisse und Erzeugnisse des grafischen Gewerbes
- Kunstgegenstände und Sammlungsstücke
- Körperersatzstücke und ähnliche Gegenstände.

Wie sich der Anlage 2 entnehmen lässt, gibt es von allen Gruppen wieder **Ausnahmen**. Hinsichtlich des Steuersatzes teilen Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung. So gilt z. B. für übliche Verpackungen derselbe Steuersatz wie für die verpackte Ware. Bei Werklieferungen ist maßgebend, ob das fertige Werk unter die Anlage zum UStG fällt. Bei Sachgesamtheiten kann aufgeteilt werden (Bsp: Geschenkkorb mit Obst und Wein).

Neben den in § 12 II Nrn. 1 und 2 UStG enthaltenen Ermäßigungstatbeständen finden sich weitere in § 12 II Nrn. 3 bis 10 UStG. Davon sind § 12 II Nr. 7 (künstlerische Aufführungen), Nr. 8 (Leistungen gemeinnütziger Körperschaften) und Nr. 10 (Umsätze im Beförderungsverkehr) am praktisch bedeutsamsten.

Art. 12 III, V, Art. 28 II i), III a), Art 28e IV 6. RLEWG.

*A 160 - 175 UStR.*

### **C. Die Umsatzsteuersätze innerhalb der EU**

Nach Art 12 III a) 6. RL/EWG muss der Normalsatz mindestens 15 % und der ermäßigte Steuersatz mindestens 5% betragen. Der höchste Normalsatz in der EU beträgt 25 % (Dänemark, Schweden, Ungarn), der niedrigste 15 % (Luxemburg). Eine Übersicht über die Steuersätze in den EU-Mitgliedstaaten, den Beitritts- und Kandidatenstaaten und einigen Drittstaaten findet sich in Beck'sche Textausgaben „Umsatzsteuer“ Nr. 801.

## 6. Teil: Die Entstehung der Umsatzsteuer

Die Entstehung der Umsatzsteuer ist im Katalog des § 13 UStG geregelt. Der Entstehungszeitpunkt ist maßgebend dafür, wann die Umsatzsteuer anzumelden und zu zahlen ist.

Der praktisch wichtigste Entstehungstatbestand ist **§ 13 I Nr. 1 a) S. 1 UStG**. Bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten, der sog. Sollbesteuerung (s. dazu Teil 8 A.) entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist, **§ 13 I Nr. 1 a) S. 4 UStG**. Wann eine Leistung ausgeführt worden ist, richtet sich nach der ihr zu Grunde liegenden Vereinbarung. Eine Lieferung ist gemäß § 3 I UStG dann ausgeführt, wenn dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wurde.

Die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1a UStG entsteht gemäß **§ 13 I Nr. 6 UStG** mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats, die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen im Sinne des § 1b UStG am Tag des Erwerbs, **§ 13 I Nr. 7 UStG**.

Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht bei ordnungsgemäßigem Verfahren mit der Annahme der Zoll- bzw. Einfuhrumsatzsteuer-Anmeldung (**§ 13 II UStG** i. V. m. § 21 II UStG und Art. 201 II Zollkodex).

## **7. Teil: Der Vorsteuerabzug**

### **A. Übersicht**

Der Vorsteuerabzug ist ein Kernstück der Umsatzsteuer, da er den Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer dadurch gewährleistet, dass am Ende nur der Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet wird.

Der Unternehmer darf die ihm von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, die Einfuhrumsatzsteuer, die Erwerbsteuer und die von ihm nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer gemäß § 15 I UStG von der eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen, soweit er die empfangene Leistung nicht zur Ausführung von Ausgangsumsätzen verwendet, für die durch § 15 II und III UStG der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Mit der Vorschrift des § 15 Ia UStG wollte der Gesetzgeber bestimmte Aufwendungen, die einen privaten Einschlag haben, vom Vorsteuerabzug ausschließen.

Hat der Unternehmer Abzugsumsätze und Ausschlussumsätze, so ist die Vorsteuer durch sachgerechte Schätzung in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufzuteilen (§ 15 IV UStG).

Für die Vorsteueraufteilung nach § 15 IV UStG kommt es ausschließlich auf die – ggf. beabsichtigten - Nutzungsverhältnisse im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung an, und zwar auch dann, wenn das vorsteuerbehaftete Wirtschaftsgut über mehrere Jahre hinweg im Unternehmen verwendet wird. Für die Fälle, in denen sich bei einem Wirtschaftsgut die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gegenüber den Verhältnissen im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung ändern, hat der Gesetzgeber mit § 15a UStG eine Möglichkeit geschaffen, den ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.

### **B. Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG**

#### **I. Vorsteuerabzug für Unternehmer**

Nur Unternehmer können gemäß § 15 I 1 UStG die in den dortigen Nrn. 1 bis 5 UStG näher bestimmten Vorsteuerbeträge abziehen. Das gilt aber nicht für alle Unternehmer. Wie sich aus § 19 I 4 UStG ergibt, findet der Vorsteuerabzug auf Kleinunternehmer keine Anwendung. Auch Land- und Forstwirte, die den Vorsteuerabzug gemäß § 24 UStG pauschal vornehmen können, sowie solche Unternehmer, die ihre Vorsteuern nach allgemeinen Durchschnittssätzen ermitteln (§ 23 UStG i. V. m. §§ 69, 70 UStDV) dürfen daneben nicht mehr den konkreten Vorsteuerabzug nach § 15 I UStG in Anspruch nehmen.

*A 191 UStR.*



## II. Vorsteuerbeträge nach § 15 I 1 Nr. 1 UStG

### 1. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 I 1 Nr. 1 UStG

- Leistung von einem anderen Unternehmer
- Leistung für das Unternehmen
- Rechnung mit offenem Steuerausweis.

Die EG-rechtliche Vorgabe findet sich in Art. 17 II a), Art. 18 I a), Art. 28f 6. RLEWG.

### 2. Leistung von einem anderen Unternehmer

Ein Vorsteuerabzug nach § 15 I 1 Nr. 1 UStG ist nur möglich, wenn ein anderer Unternehmer im Sinne des § 2 UStG die Eingangsleistung erbracht hat. Ein guter Glaube an das Vorliegen der in Wahrheit nicht vorliegenden Unternehmereigenschaft wird nicht geschützt.

*Bsp.: Ein Privatmann veräußert sein Fahrzeug an einen Gewerbetreibenden unter der Behauptung, er sei Unternehmer. - Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist nicht abziehbar.*

### 3. Leistung für das Unternehmen

#### a) Leistungsempfänger

Vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger ist nach ständiger bisheriger BFH-Rechtsprechung, wer aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als **Auftraggeber** berechtigt und verpflichtet ist (BFH, BFH/NV 1999, 575 – Mähdrescher-Fall). Nach § 15 I 1 Nr. 1 UStG ist in der Regel erforderlich, dass Leistungen an denjenigen erbracht werden, der die Vorsteuer geltend machen will. Leistungsempfänger ist regelmäßig der Auftraggeber.

Hat eine **Ehegattengemeinschaft** die Leistung bestellt, ist aber nicht sie selbst, sondern nur einer der Ehegatten Unternehmer, so ließ der BFH seit dem Mähdrescher-Urteil den Vorsteuerabzug mit dem Anteil zu, der auf den unternehmerisch tätigen Gemeinschafter entfiel. In seinem Vorlagebeschluss an den EuGH vom 29.8.2002, DStR 2003, 246 (Aktenzeichen beim EuGH C-25/03) hält er es inzwischen auch für möglich, die gesamte Vorsteuer abzuziehen. Der Unternehmer solle durch die Regelung über den Vorsteuerabzug *vollständig* von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer entlastet werden (**Neutralitätsprinzip**, vgl. EuGH v. 27.09.01 – Rs. C-16/00, *Cibo Participations*, UR 2001, 500).

## b) Unternehmenszwecke

Eine Leistung ist an das Unternehmen erbracht, wenn sie für das Unternehmen verwendet werden soll. Darüber ist bereits im Zeitpunkt des Bezugs der Leistung abschließend zu entscheiden (EuGH v. 8.06.00 – Rs. C-396/98, Schlossstraße, UStR 2000,336; BFH, BFHE 194, 498). Wird ein Gegenstand aus dem Privatvermögen ins Unternehmensvermögen eingelegt, ist ein Vorsteuerabzug nicht mehr nachholbar.

Erwirbt ein Unternehmer Waren, die er üblicherweise in seinem Unternehmen führt (*unternehmenstypische Waren*) und nimmt er nicht schon ausdrücklich beim Erwerb eine Ausgrenzung aus dem Unternehmen vor, so gilt der Gegenstand stets als für das Unternehmen erworben (Folge: Vorsteuerabzug und danach ggf. Entnahme im Sinne des § 3 I b Nr. 1 UStG). Das gilt auch, wenn der Unternehmer den Gegenstand mit Hilfe seiner betrieblichen Organisation oder mit betrieblichen Mitteln anschafft.

Erwirbt ein Unternehmer mehrere *aufteilbare Gegenstände* (vertretbare Sachen nach § 91 BGB), die zum Teil für private Zwecke, zum Teil für sein Unternehmen bestimmt sind, so ist die Vorsteuer entsprechend aufzuspalten und nur der auf das Unternehmen entfallende Teil darf abgezogen werden. Ist Gegenstand der Leistung die Lieferung eines einheitlichen, *nicht aufteilbaren Gegenstandes*, so hat der Unternehmer ein Wahlrecht, ob er auch den privaten Nutzungsanteil ins Unternehmensvermögen ziehen will oder nicht. Dieses Wahlrecht wird allerdings durch **§ 15 I 2 UStG** begrenzt, der für eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen eine unternehmerische Nutzung von mindestens 10 % fordert. Der Unternehmer übt seine Wahl für den Unternehmensbereich durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Voranmeldungszeitraum des Erwerbs aus. Der zunächst volle Vorsteuerabzug wird dann durch die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 IXa UStG wieder rückgängig gemacht. Bei gemischt-genutzten *Gebäuden* besteht auch für den nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil ein Zuordnungswahlrecht. Mit der EuGH-Entscheidung vom 8.5.03, Rs. C-269/00 (Seeling, DStR 2003, 873) ist ein „Steuersparmodell“ entstanden. Der private Nutzungsanteil kann nicht mehr in Analogie zu § 4 Nr. 12 a) UStG steuerfrei gestellt werden, wie dies jahrzehntelang geschah. Deshalb kann heute insoweit der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden.

Bei der *Anmietung nicht aufteilbarer beweglicher Gegenstände* ist wie bei einem Kauf zu verfahren, d.h. für den privaten Nutzungsanteil besteht ein Zuordnungswahlrecht. Bei *Anmietung gemischt-genutzter Gebäude* erlangt der Mieter ein Nutzungsrecht, welches nach Auffassung von BFH, BStBl II 1988, 915 für die Zugehörigkeit zum Unternehmen grundsätzlich sowohl räumlich als auch zeitlich aufteilbar ist.

Die Zuordnung *sonstiger Leistungen* zum Unternehmens- oder Privatvermögen erfolgt am zweckmäßigsten nach ertragsteuerlichen Grundsätzen. D. h., es kommt darauf an, ob das Entgelt für die Leistung

als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesehen werden kann.

#### 4. Rechnung mit offenem Steuerausweis

##### a) Begriff der Rechnung

Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 I 1 Nr.1 S. 2 UStG den Besitz einer Rechnung voraus. Darunter ist nach **§ 14 I 1 UStG** jedes Dokument zu verstehen, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Mit Zustimmung des Empfängers können Rechnungen auch auf elektronischem Wege übermittelt werden, wobei dann die Voraussetzungen des § 14 III UStG erfüllt sein müssen. Ist der leistende Unternehmer damit einverstanden, kann der Leistungsempfänger mit ihm über die Leistung abrechnen; man spricht dann man von einer *Gutschrift* (§ 14 II 3 und 4 UStG). Eine Rechnung kann im Auftrag des leistenden Unternehmers, eine Gutschrift im Auftrag des Leistungsempfängers auch von einem Dritten ausgestellt werden, § 14 II 5 UStG. Für *Kleinbetragsrechnungen* bis 100 EUR (§ 33 UStDV) und *Fahrausweise* (§ 34 UStDV) bestehen Vereinfachungen.

Art. 22 III 6. RLEWG.

##### b) Für den Vorsteuerabzug erforderlicher Inhalt

Der Vorsteuerabzug wird häufig in krimineller Weise missbraucht. Um dies zu verhindern, muss eine Rechnung gemäß § 15 I 1 Nr.1 S.2 UStG die in § 14 IV UStG aufgeführten Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers
- Name und Anschrift des Leistungsempfängers
- die Steuernummer des leistenden Unternehmers oder seine Umsatzsteueridentifikationsnummer
- das Ausstellungsdatum
- eine Rechnungsnummer
- Menge, Umfang und Art der Lieferung oder sonstigen Leistung
- den Zeitpunkt der Leistung bzw. bei der Mindestbesteuerung nach § 10 V 1 UStG den Zeitpunkt der Vereinnahmung eines (Teil-)Entgeltes
- das Entgelt, ggf. aufgeschlüsselt
- den anzuwendenden Steuersatz
- den Steuerbetrag oder den Hinweis auf eine Steuerbefreiung.

Wird auf der Urkunde ein Rechnungsbetrag angegeben, der erkennbar nicht mit dem geschuldeten Entgelt übereinstimmt, z.B. wesentlich höher ist, so schließt eine solche Abrechnung den Vorsteuerabzug aus (Bsp.: Gastwirt stellt Rechnung in Höhe des doppelten Betrages des tatsächlichen Verzehrs aus). Davon sind allerdings die Fälle der *Mindestbemessungsgrundlage* zu unterscheiden. Nach § 14 IV 2 UStG ist der Unternehmer auch bei verbilligten Leistungen an nahe stehende Personen zum Ausweis der - über dem geschuldeten Betrag liegenden - Mindestbemessungsgrundlage bzw. bei unentgeltlichen Gesellschaftsleistungen zum Ausweis der Bemessungsgrundlage und der Umsatzsteuer verpflichtet.

### c) Mangelhafte Rechnungen

*Fehlt* in einer Rechnung eines Unternehmers, der zum gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer berechtigt ist, die Angabe des Umsatzsteuerbetrages, darf der Rechnungsempfänger keine Vorsteuer abziehen. Er muss eine berichtigte Rechnung fordern.

Eine Rechnung, in der zwar der Bruttopreis, der Steuersatz und der Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen ist, *nicht aber das Entgelt*, berechtigt ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug (BFH, BStBl II 2001, 426).

Hat der Leistungsgeber in einer Rechnung die Umsatzsteuer *zu niedrig* ausgewiesen, darf der Leistungsempfänger nur den ausgewiesenen Betrag als Vorsteuer abziehen. Zur Erreichung des vollen Vorsteuerabzugs muss er auch hier eine berichtigte Rechnung verlangen. Unabhängig davon hat der Leistungsgeber die Umsatzsteuer mit dem richtigen Satz aus dem Bruttobetrag herauszurechnen und abzuführen.

Hat der Unternehmer in der Rechnung einen *höheren* Steuerbetrag ausgewiesen als den geschuldeten - etwa 16 % statt 7 % - so schuldet er nach **§ 14c I UStG** auch den Mehrbetrag. § 14 II UStG ist auch anwendbar, wenn für nichtsteuerbare Leistungen im Außengebiet oder für steuerfreie Umsätze eine Steuer angesetzt wird (vgl. BFH, BStBl II 1981,547). Der Rechnungsempfänger darf nur die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, die sich für den Umsatz nach den Bestimmungen des UStG richtigerweise ergibt (BFH, BStBl II 1998, 695).

Wird der zunächst in der Rechnung ausgewiesene, falsche Steuerbetrag berichtigt, so ist auch der Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 14c I 2 UStG i. V. m. § 17 I UStG).

Eine **§ 14c II UStG** unterfallende Rechnung mit *unberechtigtem Steuer-  
ausweis* liegt vor, wenn ein Umsatzsteuerbetrag gesondert ausgewiesen  
wird

- von einem Nichtunternehmer
- von einem Kleinunternehmer im Sinne des § 19 I UStG
- für eine außerhalb des Unternehmens ausgeführte Leistung
- für eine nicht ausgeführte Leistung.

Nach **§ 14c II 3 UStG** besteht eine Berichtigungsmöglichkeit, soweit die  
Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist, die mit der zu  
Unrecht in Rechnung gestellten Steuer ausgelöst wird. Dazu ist nachzu-  
weisen, dass der Rechnungsempfänger die in der Rechnung ausgewie-  
sene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen hat, dass ihm der  
Vorsteuerabzug daraus versagt worden ist oder dass ein etwaiger Vor-  
steuerabzug durch Rückzahlung oder Verrechnung der abgezogenen  
Umsatzsteuer rückgängig gemacht wurde (§ 14c II 4 UStG).

*A 192 UStR ist weitgehend überholt.*

#### **d) Vorausrechnungen und Rechnungen über Anzahlungen**

Gemäß § 15 I 1 Nr. 1 S. 3 UStG darf Vorsteuer schon vor Erbringung des  
Eingangsumsatzes abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit einem  
gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag vorliegt und die Vorsteuer ge-  
zahlt wurde. Hat ein Unternehmer Rechnungen mit gesondertem Um-  
satzsteuerausweis über Anzahlungen oder Abschlagszahlungen erteilt  
und rechnet er mit einer Endrechnung ab, so hat er gemäß § 14 V 2  
UStG die Vorausrechnungen von der Endrechnung abzusetzen.

*A 193 UStR.*

### **III. Vorsteuerbeträge nach § 15 I 1 Nr. 2 UStG**

Als Vorsteuer kann auch die Einfuhrumsatzsteuer abgezogen werden für Ge-  
genstände, die für den Unternehmer ins Inland eingeführt worden sind. Die  
zuvor grundsätzlich notwendige Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer (Aus-  
nahme: § 16 II 4 UStG) muss der Unternehmer durch einen zollamtlichen Be-  
leg nachweisen. Für den Unternehmer eingeführt ist ein Gegenstand, wenn er  
an diesem am Ort des Grenzübergangs Verfügungsmacht besitzt oder seine  
Verfügungsmacht nach §§ 41 bis 42 UStDV fingiert wird.

Art. 17 II b), Art. 18 I b) 6. RLEWG.

A 199-201 UStR.

#### **IV. Vorsteuerbeträge nach § 15 I 1 Nr. 3 UStG**

Als Vorsteuer abziehbar ist auch die Umsatzsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für das Unternehmen angefallen ist. Der Unternehmer darf die Vorsteuer in derselben Voranmeldung geltend machen, in der er die entstandene Erwerbsteuer anzumelden hat. Die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb entsteht gemäß § 13 I Nr. 6 UStG mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats.

Da die Erwerbsteuer nur beim innergemeinschaftlichen Erwerb für das Unternehmen abziehbar ist, haben juristische Personen in den Fällen des § 1a I Nr. 2 b) UStG (Nichtunternehmer oder kein Erwerb für das Unternehmen) keinen Vorsteuerabzug. In den Fällen des fiktiven Erwerbs beim Verbringen (§ 1a II UStG) ist ein Erwerb für das Unternehmen gegeben, wenn der verbrachte Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet war.

Art. 17 II d), Art. 18 IIIa 6. RLEWG.

Zum Vorsteuerabzug berechtigt ist neben Unternehmern ausnahmsweise auch der private Fahrzeuglieferer nach §§ 2a, 15 IVa, III Nr. 1 a) UStG. Gemäß § 15 IVa Nr. 3 UStG kann er die Steuer aber erst in dem Zeitpunkt abziehen, in dem er die - gemäß §§ 4 Nr. 1 b), 6a I UStG steuerfreie - innergemeinschaftliche Lieferung ausführt. Außerdem ist der Vorsteuerabzug der Höhe nach begrenzt (§ 15 IVa Nr. 2 UStG).

EG-rechtliche Vorgabe: Art. 28a IV UA 2 6. RLEWG.

#### **V. Vorsteuerbeträge nach § 15 I 1 Nr. 4 UStG**

Der Unternehmer darf auch die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, die er gemäß § 13b UStG als Leistungsempfänger schuldet. Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Leistungen entfällt, ist sie abziehbar, wenn die Zahlung geleistet worden ist.

Art 17 II a) , Art 18 I a) 6. RLEWG.

#### **VI. Vorsteuerbeträge nach § 15 I 1 Nr. 5 UStG**

Als Vorsteuer abziehen darf der Unternehmer auch die nach § 13a I Nr. 6 UStG geschuldete Steuer für Umsätze, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Es handelt sich dabei um die bei Auslagerung eines Gegenstandes aus einem Auslieferungslager anfallende Umsatzsteuer.

## C. Fehlende Abziehbarkeit trotz unternehmerischer Mitveranlassung: § 15 Ia UStG

### I. Aufwendungen mit einkommensteuerlichem Abzugsverbot

Nicht abziehbar sind Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 V 1 Nr. 1 bis 4, 7, VII EStG gilt. Dabei handelt es sich um folgende:

*Geschenke an Geschäftsfreunde* im Wert von über 40 EUR pro Jahr (§ 4 V Nr. 1 EStG). Von den Anwendungsfällen des § 3 Ib Nr. 3 UStG unterscheiden sich diese Gegenstände dadurch, dass sie von vornherein mit der Zweckbestimmung angeschafft werden, als Geschenk zu dienen.

*Übermäßige Bewirtungsaufwendungen* (§ 4 V Nr. 2 EStG).

*Aufwendungen für bestimmte Gastehäuser* (§ 4 V Nr. 3 EStG).

*Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen* (§ 4 V Nr. 4 EStG).

*Andere die Lebensführung des Unternehmers berührende, unangemessene Aufwendungen* (§ 4 V Nr. 7 EStG). Bsp.: Ein Unternehmer kauft für sein Büro einen Barockschrank für 50.000 EUR + USt, angemessen wäre nur ein Schrank für 20.000 EUR + USt. Die USt ist nur auf Anschaffungskosten von 20.000 EUR abziehbar.

*Nicht besonders aufgezeichnete Aufwendungen im Sinne des § 4 V Nr. 1 bis 4, 6b und 7 EStG* (§ 4 VII EStG). Soweit diese Aufwendungen nicht einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet sind, wird auch der nach Anwendung des § 4 V EStG noch verbleibende Betriebsausgabenabzug versagt. Die Verletzung der Aufzeichnungspflicht führt auch zum Verbot des Vorsteuerabzugs.

§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG verbietet den Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug für jene Aufwendungen der Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, selbst dann, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Das einkommensteuerrechtliche Abzugsverbot wird vom Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Ia Nr. 1 UStG flankiert.

Art. 17 VI UA 1 S. 2 und UA 2 6. RLEWG.

### II. Umzugskosten für einen Wohnungswechsel

Nach § 15 Ia Nr. 3 UStG nicht abziehbar ist die Vorsteuer, die auf *Umzugskosten* für einen Wohnungswechsel entfällt. Die Vorschrift hat in der 6. RLEWG keine Rechtsgrundlage.

## D. Abzugsverbot nach § 15 II UStG

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie von sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zu Ausführung *steuerfreier Umsätze* oder nach § 15 II Nr. 2 und 3 UStG hypothetisch steuerfreier Umsätze verwendet.

Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt nicht ein, wenn die Umsätze nach § 4 I Nr. 1 bis 7 UStG, § 25 II oder § 26 V UStG steuerfrei sind, § 15 III Nr. 1 a) UStG. Durch die Kombination von Steuerfreiheit und Vorsteuerabzugsberechtigung ergibt sich eine vollständige Entlastung der Exporte von deutscher Umsatzsteuer. Dies entspricht dem Bestimmungslandprinzip. Auch die in § 15 III Nr. 1 b) und Nr. 2 b) UStG bestimmten Ausnahmen vom Abzugsverbot beruhen hierauf.

Nicht steuerbare Umsätze führen nur in den Fällen des § 15 II Nr. 2 und 3 UStG zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs.

Verzichtet der Unternehmer gemäß § 9 UStG auf Steuerbefreiungen, so sind die entsprechenden Umsätze nicht mehr steuerfrei, sondern steuerpflichtig. Sie führen deshalb auch nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug. Ein Verzicht auf Steuerbefreiungen kann damit wirtschaftlich sinnvoll sein. Mittels hypothetischen Verzichts in den Fällen des § 15 II Nr. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug zu erreichen, ist allerdings nicht möglich.

Art. 17 III 6. RLEWG.

*A 203 - 206 UStR.*

## E. Vorsteueraufteilung gemäß § 15 IV UStG

Führt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze aus, die einen Vorsteuerabzug ermöglichen, muss er gemäß § 15 IV UStG die angefallenen Vorsteuerbeträge *aufteilen*.

Der sachgerechte **Aufteilungsmaßstab** hängt von der Art der zu beurteilenden Umsätze ab, z.B. bei Gebäudenutzung Verhältnis der Ausgangsumsätze (BFH, BFH/NV 2001, 1685) oder der Nutzflächen, km-Leistung bei Fahrzeugen, Maschinenstunden usw. Einer Aufteilung bedarf es immer bei Gemeinkosten, wenn der Unternehmer neben steuerpflichtigen auch steuerfreie Umsätze ausführt. Der Unternehmer darf die nicht abziehbaren Teilbeträge sachgerecht schätzen (§ 15 IV 2 UStG). Wie sich im Umkehrschluss aus § 15a UStG ergibt, richtet sich bei mehrjährig genutzten Gegenständen der Aufteilungsmaßstab ausschließlich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung. Da über den Vorsteuerabzug sowohl dem Grund als auch



der Höhe nach bereits im Zeitpunkt des Bezugs der Leistung abschließend zu entscheiden ist (EuGH v. 8.6.00 – Rs. C-396/98, Schlossstraße, UStR 2000, 336; BFH, BFHE 194, 498) ist ggf. zu diesem Zeitpunkt eine Prognose anzustellen.

Art. 17 V 6. RLEWG.

*A 207 - 210 UStR.*

## **F. Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG**

### **I. Zweck des § 15a UStG**

Vorsteuern sind unabhängig davon abzugsfähig, ob sie beim Kauf von Gegenständen des Umlaufvermögens oder beim Erwerb von Anlagegegenständen angefallen sind. Werden mit Hilfe eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens sowohl Umsätze bewirkt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, so ist gemäß § 15 IV UStG eine Aufteilung des Vorsteuerbetrages in einen abzugsfähigen und in einen nicht abzugsfähigen Teil vorzunehmen. Diese Aufteilung erfolgt im Zeitpunkt des Bezugs der Leistung nach Maßgabe der – ggf. beabsichtigten - Nutzungsverhältnisse im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung. Da sich die Nutzungsverhältnisse im Laufe der Verwendung des Wirtschaftsgutes ändern können, kann sich der ursprünglich abgezogene Vorsteueranteil als zu hoch oder zu niedrig erweisen. Der Gesetzgeber hat daher mit § 15a UStG eine Möglichkeit geschaffen, um die zunächst abgezogene Vorsteuer berichtigen zu können.

Kein Fall des § 15a UStG liegt allerdings vor, wenn ein Wirtschaftsgut oder ein Nutzungsanteil hiervon ins Privatvermögen angeschafft wurde und erst später ins Unternehmensvermögen eingelegt wird. In diesem Fall kann der Vorsteuerabzug nicht nachgeholt werden.

Art. 20 II 6. RLEWG.

*A 214 UStR.*

### **II. Voraussetzungen für die Vorsteuerberichtigung**

- Das Wirtschaftsgut muss dem Unternehmen länger als ein Kalenderjahr dienen.
- Für die Anschaffung oder Herstellung dieses Wirtschaftsgutes müssen insgesamt Vorsteuern in Höhe von mehr als 250 EUR angefallen sein (s. § 44 I UStDV).
- Innerhalb des Berichtigungszeitraums muss eine vorsteuerrelevante Nutzungsänderung erfolgt sein.

- Die Änderung der Nutzungsverhältnisse muss gewichtig sein.

Für Zwecke der Vorsteuerberichtigung werden nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes wie ein eigenständiges Wirtschaftsgut behandelt, § 15a III Nr. 1 UStG.

Der **Berichtigungszeitraum** beträgt grundsätzlich 5 Jahre, bei Gebäuden 10 Jahre, wenn nicht der Zeitraum der tatsächlichen Verwendung kürzer ist. Dementsprechend ist gemäß § 15a II UStG bei der Berichtigung für jedes Kalenderjahr der Änderung von einem Fünftel, bzw. einem Zehntel oder einem der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer entsprechenden Bruchteil der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen. Gemäß § 45 UStDV gilt das Kalendermonatsprinzip. Eine **vorsteuerrelevante Nutzungsänderung** liegt vor, wenn der prozentuale Anteil der vorsteuerunschädlichen Nutzung im betreffenden Kalenderjahr ein anderer ist als im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung.

Ob eine **gewichtige Änderung der Nutzungsverhältnisse** vorliegt, bestimmt sich nach § 44 II UStDV. Danach entfällt eine Berichtigung für das betreffende Kalenderjahr, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als 10 Prozentpunkte geändert haben. Nach § 44 II 2 UStDV gilt dies allerdings nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 250 EUR übersteigt.

A 215 UStR.

### III. Verfahren

Vorsteuerberichtigungen sind grundsätzlich in den **Umsatzsteuervoranmeldungen** zu erklären. Nach § 44 IV 1 UStDV gilt dies allerdings nur dann, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Wirtschaftsgut für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, 6.000 EUR übersteigt. Sonst erfolgt die Berichtigung jeweils in der Jahresanmeldung. Beträgt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer nicht mehr als 1.000 EUR, erfolgt nur einmal eine Berichtigung, und zwar am Ende des Berichtigungszeitraums (§ 44 III UStDV).

Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist auch bei Veräußerung oder Entnahme eines Wirtschaftsguts innerhalb des Berichtigungszeitraums durchzuführen, wenn dieser Umsatz anders als die Verwendung im Erstjahr zu beurteilen ist (§ 15a IV 1 UStG/ Art. 20 III UA 1 S. 1 und 2 6. RLEWG). Die Berichtigung ist gemäß § 15a VI UStG (Art. 20 III UA 1 S. 3 6. RLEWG) so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Entnahme bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden. Die Vorsteuerberichtigung ist bereits im *Voranmeldungszeitraum* der Veräußerung oder Entnahme durchzuführen (§ 44 IV 3 UStDV).

Art. 20 III UA 1 S. 1 und 2 6. RLEWG.

*A 217 UStR.*

## 8. Teil: Besteuerungsformen und Besteuerungsverfahren, Maßnahmen gegen Missbrauch

### A. Die Soll- und Istbesteuerung

§ 13 UStG unterscheidet zwischen Unternehmern, die nach vereinbarten Entgelten versteuern (Sollbesteuerung) und solchen, die dies nach vereinnahmten Entgelten tun (Istbesteuerung). Die **Istbesteuerung** des § 20 UStG ist die Ausnahme und kleineren Unternehmern und den Freiberuflern vorbehalten. Dort entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 13 I Nr. 1 b] UStG).

Die **Sollbesteuerung** (§ 16 I 1 UStG) ist die Regel. Bei ihr entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13 I Nr. 1 a] S. 1 UStG). Sie wird durch die **Mindestistbesteuerung** des § 13 I Nr. 1 a) S. 4 UStG ergänzt: Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder eine Teilleistung (Begriff: § 13 I Nr. 1 a] S. 3 UStG) ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist. Die Mindestistbesteuerung betrifft also in erster Linie Anzahlungen und Abschlagszahlungen.

Art. 22 IV a), Art. 10 II UA 3 6. RLEWG.

*A 177 - 182 UStR.*

### B. Das Voranmeldungsverfahren

Besteuerungszeitraum bei der Umsatzsteuer ist gemäß § 16 I 1 UStG das Kalenderjahr. Die Umsatzsteuer ist eine Veranlagungssteuer.

Da der steuerpflichtige Unternehmer gemäß § 18 III UStG die Steuer selbst zu berechnen hat, handelt es sich bei der Umsatzsteuererklärung um eine Steueranmeldung (§ 150 I AO), die gemäß **§ 168 AO** einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Einer besonderen Steuerfestsetzung durch das Finanzamt durch Steuerbescheid bedarf es deshalb nur, wenn das Finanzamt die Umsatzsteuer abweichend von der Steuererklärung festsetzt (**§ 167 I AO**).

Bereits vor Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer vierteljährliche Voranmeldungen abzugeben und dementsprechende Vorauszahlungen zu leisten. Bei den meisten Unternehmern verkürzt sich der Voranmeldungszeitraum wegen der Umsatzhöhe auf den Kalendermonat; bei geringen Umsätzen können Voranmeldungen und Vorauszahlungen ganz entfallen (§ 18 II UStG). Die Vorauszahlungen werden am 10. Tage nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig (§ 18 I 3 UStG); auf die Möglichkeit der Dauerfristverlängerung nach § 18 VI UStG i. V. mit §§ 46 bis 48 UStDV wird hingewiesen. Auch bei

der Voranmeldung handelt es sich um eine Steueranmeldung und damit um eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Für die Errechnung der Vorauszahlungslast gelten dieselben Grundsätze wie bei der Jahreserklärung. Von den entstandenen Steuern (§ 13 I UStG) sind die im Voranmeldungszeitraum angefallenen Vorsteuern abzusetzen, so dass eine Zahllast oder bei überwiegender Vorsteuer ein Vergütungsanspruch verbleibt (§ 16 II 1 UStG).

Voranmeldungen und eine Jahressteuererklärung haben auch Unternehmer und juristische Personen abzugeben, die ausschließlich Erwerbsteuer nach § 1 I Nr. 5 UStG zu entrichten haben, nach § 13b UStG Umsatzsteuer als Leistungsempfänger schulden oder nach § 25b UStG Umsatzsteuer zu entrichten haben, sowie Fahrzeuglieferer (§ 2a UStG). Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Von diesen Personen sind Voranmeldungen nur für die Voranmeldungszeiträume abzugeben, in denen die Steuer für diese Umsätze zu erklären ist (§ 18 IVa, IVb UStG).

Mit den § 18 IVc und IVd UStG wurden durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.5.2003 (BGBl I 2003, 660) Sonderregelungen für Unternehmer geschaffen, die sonstige Leistungen auf elektronischem Weg erbringen. Mit diesen und den Vorschriften §§ 3 IIIa, IV Nr. 14, § 13 I Nr. 1 d) und § 16 Ia UStG wurde die Richtlinie 2002/38/EG (ABl. EG 2002 Nr. L 128 S. 41) - sog. E-Commerce-Richtlinie – in deutsches Recht umgesetzt.

Art. 22 IV bis VI, X und XI; Art. 26c 6. RLEWG.

*A 225 - 232 UStR.*

### C. Meldepflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Gemäß **§ 18a UStG** hat der Unternehmer bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Kalendervierteljahres, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Warenbewegungen ausgeführt hat, beim Bundesamt für Finanzen eine sog. **Zusammenfassende Meldung** abzugeben, in der er die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer jedes Erwerbers und die Summe der an diesen erbrachten Lieferungen anzugeben hat. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird vom Bundesamt für Finanzen auf Antrag jedem Unternehmer erteilt, der am innergemeinschaftlichen Verkehr teilnimmt (**§ 27a UStG**). Mittels Informationsaustausches zwischen den nationalen Steuerverwaltungen soll eine wirksame Kontrolle erreicht und den beteiligten Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben werden, die ihnen zustehende Umsatzsteuer zu erheben. Darüber hinaus hat der Unternehmer in seinen normalen Umsatzsteuervoranmeldungen die Bemessungsgrundlagen seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen gesondert zu erklären (**§ 18b UStG**). Über die einzelnen Lieferungen hat er seinen Abnehmern Rechnungen zu erteilen, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweist (§ 14a III UStG). Zum Teil sind die genannten Pflichten bußgeldbewehrt (§ 26a UStG).

Eine Meldepflicht besteht gemäß **§ 18c UStG** auch bei der Lieferung neuer Fahrzeuge.

Art. 22 IV, VI und IX 6. RLEWG.

*A 245a - 245g UStR.*

#### **D. Aufzeichnungspflichten**

Der Unternehmer ist gemäß **§ 22 UStG** verpflichtet, zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu machen. Daraus müssen insbesondere die vereinbarten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Leistungen, die vereinnahmten Entgelte für noch nicht ausgeführte Leistungen, die Bemessungsgrundlagen für die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie die Entgelte für vom Unternehmer in Anspruch genommene Leistungen zu ersehen sein.

Art. 22 II, IX 6. RLEWG.

*A 255 - 259 UStR.*

#### **E. Fiskalvertreter**

Gemäß **§ 22a I UStG** kann sich ein Unternehmer, der weder im Inland noch in den in § 1 III UStG genannten Gebieten ansässig ist und der im Inland ausschließlich *steuerfreie Umsätze ausführt und keine Vorsteuerbeträge abziehen* kann, im Inland durch einen Fiskalvertreter vertreten lassen. Dieser hat gemäß **§ 22b I UStG** die Pflichten des im Ausland ansässigen Unternehmers als eigene zu erfüllen, nämlich in Deutschland Umsatzsteuererklärungen und Zusammenfassende Meldungen abzugeben. Die Einrichtung des Fiskalvertreters stellt eine Erleichterung für die Fälle dar, in denen Drittlandsunternehmer Waren über Deutschland einführen und an ein Unternehmen in einem anderen EU-Mitgliedstaat weiter liefern.

Art. 21 I a), II a), III und Art. 22 VII 6. RLEWG.

#### **F. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG)**

Zur Sicherung des Steueranspruchs hat der Gesetzgeber in bestimmten Fällen den Leistungsempfänger zum Steuerschuldner gemacht. Nach **§ 13b I 1 Nr. 1, II UStG** schulden Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts die Umsatzsteuer für die sonstigen Leistungen und Werklieferungen, die im Ausland ansässige Unternehmer im Inland erbringen. Für den ausländischen Unternehmer hat dieses Verfahren den Vorteil, dass er sich im Inland nicht registrieren zu lassen braucht. Nach **§ 14a V UStG** ist er aber zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinweist.

Nach § 13b I 1 Nr. 4, II 2 UStG führen Bauleistungen von Bauunternehmern an Bauunternehmer zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers selbst dann, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird.

Art 21 I a) und b), 22 III a) und 27 II 6. RLEWG.

*A 233 - 239 UStR.*

### **G. Abzugsverfahren nach § 25b UStG**

Auf der Grundlage von Art. 28c Teil E III und Art. 21 Nr. 1 a) UA 2 und 3 6. RLEWG enthält § 25b UStG eine Vereinfachungsregelung für sog. innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte. An solchen sind drei Unternehmer aus drei verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt, die jeweils dort ansässig oder mindestens durch Registrierung für Umsatzsteuerzwecke erfasst sind. Bei einem so beschriebenen Reihengeschäft müsste sich bei Anwendung der Ortsregelung des § 3 VI und VII UStG der erste Abnehmer (= der mittlere Unternehmer in der Reihe) im Bestimmungsland registrieren lassen und dort seinen innergemeinschaftlichen Erwerb und seine diesem folgende Lieferung an den letzten Abnehmer versteuern. Durch die umfangreiche Regelung in § 25b UStG, die auf die §§ 3d, 13a, 14a, 18, 18a, 18b und 19 UStG ausstrahlt, wird im Ergebnis vermieden, dass sich an einem solchen Dreiecksgeschäft beteiligte Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat umsatzsteuerlich erfassen lassen müssen, wenn dieser Staat das Bestimmungsland der gelieferten Gegenstände ist. Tritt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 25b I und II UStG die Rechtsfolge des § 25b II UStG ein, wird also die Steuer für die Lieferung an den letzten Abnehmer von diesem geschuldet, so gilt gemäß § 25b III UStG der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers als besteuert.

*A 276b UStR.*

### **H. Vorsteuervergütungsverfahren nach § 18 IX UStG i. V. m. §§ 59- 61 UStDV**

Unternehmer, die im Ausland ansässig sind, haben auch dann den Vorsteuerabzug, wenn sie im Inland keine steuerbaren Umsätze ausführen. Sie können ihre Vorsteuern im sog. Vorsteuervergütungsverfahren geltend machen. Das Gleiche gilt für Unternehmer, die wegen der Steuerschuldnerschaft des Abnehmers (§ 13b UStG) nicht dazu verpflichtet sind, Umsatzsteueranmeldungen abzugeben.

Art. 17 IV 6. RLEWG.

*A 240 - 245 UStR.*

## I. Die Besteuerung der Kleinunternehmer (§ 19 UStG)

Bei sog. Kleinunternehmer wird die für Umsätze im Sinne des § 1 I Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der in § 19 I 2 UStG bezeichnete Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 EUR nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen wird. § 19 UStG findet nur auf inländische Unternehmer Anwendung.

Der Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG hat keine Umsatzsteuer zu entrichten. Dafür steht ihm kein Vorsteuerabzug zu und er ist nicht zum gesonderten Umsatzsteuerausweis in einer Rechnung berechtigt. Der Kleinunternehmer kann gemäß § 19 II 1 UStG zur Normalbesteuerung optieren, was er dann tun wird, wenn er hohe Vorsteuerbeträge hat oder erwartet. An die Option ist der Unternehmer fünf Jahre lang gebunden (§ 19 II 2 UStG).

Kleinunternehmer unterliegen der Erwerbsbesteuerung, wenn sie die Erwerbsschwelle überschreiten (§ 1a III UStG). Ihre Lieferungen sind nicht als innergemeinschaftliche Lieferungen befreit (§ 19 I 4 UStR).

Art. 24 II bis VI, Art. 28c Teil A a) UA 2 und c) UA 2.

*A 246 - 253 UStR.*

## J. Besteuerung der Land- und Forstwirte

Land- und Forstwirte sind Unternehmer im Sinne des § 2 UStG. Bei ihnen entsteht jedoch wegen § 24 UStG in vielen Fällen keine Umsatzsteuer-Zahllast. Diese Vorschrift legt abweichend von § 12 UStG besondere Steuersätze von 5 bis 16 % fest, wobei der Regelsteuersatz 9 % beträgt (§ 24 I Nr. 3 UStG). Zugleich wird die Vorsteuer pauschaliert in Prozentsätzen der Bemessungsgrundlage für die ausgeführten Umsätze. Vorsteuerpauschalierung und Kürzungsbetrag bewirken, dass häufig keine Zahllast verbleibt. § 24 UStG stellt eine Subvention dar, deren Streichung schon öfter zur Debatte stand.

Art. 25 6. RLEWG.

*A 264 - 271 UStR.*

## K. Maßnahmen gegen Missbrauch

Nachdem sich die Umsatzsteuer in der Vergangenheit als sehr missbrauchs anfällig erwiesen hatte, hat der Gesetzgeber mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (BGBl. I 2001, 3922) reagiert. Nach § 27b UStG ist danach eine **Umsatzsteuer-Nachschau** ohne vorherige Ankündigung möglich. Wer in einer Rechnung im Sinne von § 14 UStG ausgewiesene Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht vollständig entrichtet, handelt gemäß §



26b UStG **ordnungswidrig**, wer dies gewerbsmäßig oder als Mitglied einer Bande tut, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Handlungen verbunden hat, macht sich nach § 26c UStG sogar **strafbar**. Außerdem haftet der Unternehmer gemäß § 25d UStG für die in einer Rechnung ausgewiesene, aber schuldhaft nicht abgeführte Steuer. Eine Haftung des leistenden Unternehmers tritt auch in den Fällen des § 13c UStG und des § 13d UStG ein.

## 9. Teil: Ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer

Fallen Umsätze innerhalb einer Gewinneinkunftsart an und ermittelt der Unternehmer den Gewinn durch Bestandsvergleich, so stellt die auf Grund von Leistungen des Unternehmers entstehende Umsatzsteuer eine sonstige Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt dar. Die Erhebung der Umsatzsteuer ist also ein erfolgsneutraler Vorgang. *Bsp.:*

Bank 116	an	Warenverkauf	100
		USt-Verbindlichkeit	16

Abziehbare Vorsteuern sind in diesen Fällen ebenfalls erfolgsneutral zu verbuchen (§ **9b I 1 EStG**). Sie stellen sonstige Forderungen gegenüber dem Finanzamt dar. *Bsp.:*

Wareneinkauf	100		
Vorsteuer	16	an	Bank 116.

Fallen die Umsätze innerhalb einer Gewinneinkunftsart an, führt der Unternehmer aber keinen Bestandsvergleich durch, so stellt im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 III EStG die vereinnahmte Umsatzsteuer Betriebseinnahmen, die verausgabte abzugsfähige Vorsteuer Betriebsausgaben dar.

Tätigt der Unternehmer Umsätze im Rahmen einer Überschuss-Einkunftsart, z.B. aus Vermietung und Verpachtung, so sind vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge Einnahmen und verausgabte abzugsfähige Vorsteuerbeträge Werbungskosten innerhalb dieser Einkunftsart.

Nicht abziehbare Vorsteuern gehören gemäß § 9b I 1 EStG zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, auf deren Anschaffung oder Herstellung sie entfallen. Das gilt unabhängig davon, ob es sich um Gewinn- oder um Überschusseinkünfte handelt und ob ein Bestandsvergleich oder eine § 4 III - Rechnung durchgeführt wird.

Die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, und die nach § 15 Ia Nr. 1 UStG nicht abziehbare Vorsteuer stellen bei Einzel- und Mitunternehmern nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 12 Nr. 3 EStG dar. Bei den Körperschaften gehört die Umsatzsteuer für Entnahmen und verdeckte Gewinnausschüttungen zu den nicht abziehbaren Aufwendungen im Sinne des § 10 Nr. 2 KStG. Da sie handelsrechtlich Aufwand darstellt, ist sie für steuerliche Zwecke dem Gewinn außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen.