



1

Prof. Dr. Thomas Stapperfend,  
- Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg -

## Umsatzsteuerrecht

## A. Ablaufplan

2

Entwicklung und Bedeutung der Umsatzsteuer; Die Umsatzsteuer als europäische Steuer

Die Funktionsweise der Umsatzsteuer; Reformmodelle; Der Steuertatbestand: Steuersubjekt

Das Steuerobjekt: Lieferungen, sonstige Leistungen; Fragen des Leistungsortes

Innereuropäischer Erwerb, Drittlandsumsätze

Steuerbefreiungen; Bemessungsgrundlage; Tarif

Der Vorsteuerabzug; Zeitliche Zuordnung der Umsätze; Verfahrensfragen

## B. Literaturempfehlungen

3

- ▶ Birk/Desens/Tappe                      Steuerrecht, 25. Aufl. 2022.
- ▶ Tipke/Lang                                Steuerrecht, 24. Aufl. 2021.
- ▶
- ▶ Drüen/Dürschmidt                      Umsatzsteuer, 5. Aufl. 2023.
- ▶
- ▶ Reiß                                         Umsatzsteuerrecht, 20. Aufl. 2022.

## C. Gliederung Block I

4

- ▶ **I. Einführung**
- ▶ **II. Kompetenzen**
- ▶ **III. Wichtige Begriffe**
- ▶ **IV. USt und EU-Recht**
- ▶ **V. Übersicht über das UStG**
- ▶ **VI. Prüfungsschema**
- ▶ **VII. Der Steuertatbestand**

## I. Einführung in das Umsatzsteuerrecht

5

- ▶ Die Umsatzsteuer ist neben der Einkommensteuer die **wichtigste Steuer in Deutschland**. 2018 lag das Aufkommen bei ca. 235 Mrd. Euro, 2021 bei 187,6 Mrd. Euro.
- ▶
- ▶ Die Umsatzsteuer wurde 1918 erstmals eingeführt und ist damit eine relativ junge Steuer.

## II. Die Kompetenzen

6

- ▶ **Ertragskompetenz: Gemeinschaftsteuer:**
- ▶
- ▶ Nach Art. 106 Abs. 3 GG steht ihr Aufkommen Bund und Ländern gemeinsam zu. Gem. Art. 106 Abs. 5a, 7 GG steht auch den Kommunen ein Anteil an ihrem Aufkommen zu.
- ▶
- ▶ **Gesetzgebungskompetenz:**
- ▶
- ▶ Die Gesetzgebungskompetenz für die USt liegt gem. Art. 105 Abs. 2 GG beim Bund.
- ▶

▶ **Verwaltungskompetenz:**

- ▶
- ▶ Die Verwaltungskompetenz für die Einfuhrumsatzsteuer liegt gem. Art. 108 Abs. 1 GG beim Bund, für die sonstige Umsatzsteuer gem. Art. 108 Abs. 2 und 3 GG bei den Ländern.

### III. Wichtige Begriffe

▶ **1) Verbrauchsteuer oder Verkehrsteuer**

- ▶ Die Umsatzsteuer ist formal eine **Verkehrsteuer**, da sie an Akte des Wirtschaftsverkehrs anknüpft. Deshalb fällt sie z.B. auch nicht unter den Begriff der Verbrauchsteuer in **§ 169 Abs. 2 Nr. 1 AO**.
- ▶ Materiell handelt es sich gleichwohl um eine **Verbrauchsteuer**, weil sie nur den privaten Endverbrauch mit Steuern belastet. Unternehmerische Umsätze werden durch den **Vorsteuerabzug** von der Steuer entlastet.

▶ **2) Indirekte Steuer**

- ▶ Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer, bei der **Steuerschuldner** und **Steuerträger** nicht identisch sind. Steuerschuldner der USt ist der **Unternehmer**, Steuerträger der **Verbraucher**.
- ▶ Bedeutung hat die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern vor allem für das Europarecht. Die Europäische Gemeinschaft besitzt gem. Art 113 AEUV umfassende Harmonisierungskompetenzen für die indirekten Steuern, jedoch nur lückenhafte Kompetenzen im Bereich der (direkten) Ertragsteuern (ESt, KSt, GewSt usw.).

▶ **Art. 113 AEUV:**

- ▶ Der Rat erlässt gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

### **3) Allphasennettumsatzsteuer**

Seit **1.1.1968** ist sie eine **Allphasennettumsatzsteuer**.

Es wird nur die Wertschöpfung auf der jeweiligen Produktions- oder Handelsstufe erfasst.

Eine Steuerkumulierung wird vermieden und letztlich nur der Endverbraucher belastet. Daraus folgt der

**Neutralitätsgrundsatz.**

Bis 1967 wurde die Umsatzsteuer als Allphasenbruttoumsatzsteuer erhoben, bei der jeder einzelne Leistungsvorgang besteuert wurde, so dass es zur Kumulierung der Steuer kam.

▶ **Bsp.:**

▶ H liefert an E, dieser an Verbraucher V. H verkauft an E für 100 zzgl. USt. Dieser hat eine Gewinnspanne von 100 und gibt die USt voll an V weiter.

▶

▶ H -----> E      100 + 19 % USt = 119

▶ H zahlt 19,00 an FA

▶ E -----> V      200 + 19 % USt = 238

▶ E zahlt 38,00 ./ 19,00 = 19,00 an FA

▶ V zahlt 238,00.

## IV. USt und EU-Recht

13

- ▶ Die Umsatzsteuer richtet sich nach dem deutschen UStG. Hierfür hat der Bund die Gesetzgebungskompetenz. Allerdings setzt das UStG **Richtlinien der Europäischen Union** um. Deshalb ist die Rechtsprechung des **Europäischen Gerichtshofs** für die USt. von zentraler Bedeutung.
- ▶
- ▶ Die zentrale Vorschrift ist die **Mehrwertsteuersystem-Richtlinie** (RL 2006/112/EG, Abl. L 347, S. 1).
- ▶
- ▶ Steht eine Vorschrift des nationalen UStG nicht mit einer Richtlinienbestimmung in Einklang, so kann sie **unanwendbar** sein, wenn sie sich nicht **richtlinienkonform auslegen** lässt.

## V. Übersicht über das UStG

14

- ▶ §§ 1 ff. UStG Steuerbare Umsätze
- ▶ § 2 UStG Unternehmer
- ▶ §§ 3 ff. UStG Lieferung und sonstige Leistung
- ▶ §§ 4 ff. UStG Steuerbefreiungen und Steuervergütungen
- ▶ §§ 10 f. UStG Bemessungsgrundlagen
- ▶ §§ 12 ff. UStG Steuersätze und Vorsteuerabzug
- ▶ §§ 16 ff. UStG Verfahren
- ▶ §§ 23 ff. UStG Sondervorschriften

## VI. Prüfungsschema

15

- ▶ § 2 UStG                      Unternehmereigenschaft
- ▶ §§ 1 ff. UStG                Vorliegen steuerbarer Umsätze
- ▶ §§ 4 ff. UStG                Eingreifen einer Steuerbefreiung
- ▶ §§ 12 ff. UStG               Steuersatz und Vorsteuerabzug

## VII. Der Steuertatbestand

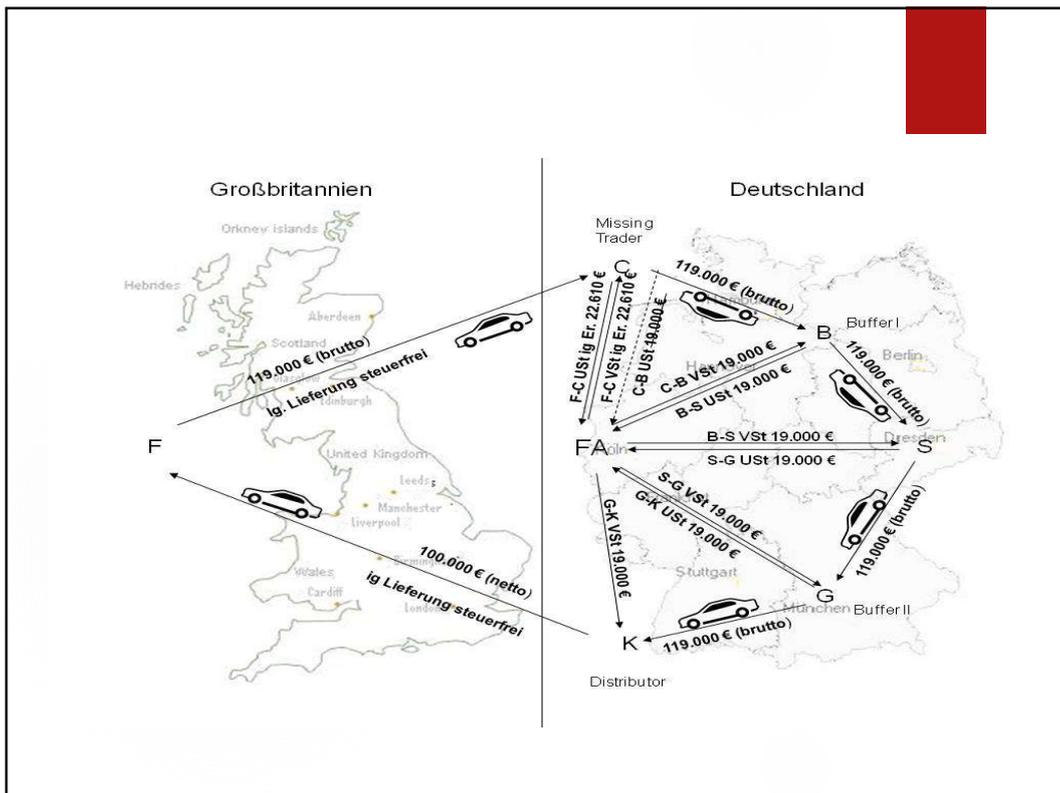
16

- ▶
- ▶
- ▶ **Steuersubjekt** der Umsatzsteuer ist der Unternehmer
- ▶ **Steuerobjekt** sind die in § 1 UStG genannten Umsätze
- ▶ **Bemessungsgrundlage** ist regelmäßig das Entgelt, § 10 Abs. 1 UStG
- ▶ Der **Steuertarif** beträgt regelmäßig 19 % oder ermäßigt 7 %, § 12 UStG

- I. Steuerreformmodelle
- II. Das Steuersubjekt

## I. Steuerreformmodelle

- ▶ Die Umsatzsteuer ist manipulationsanfällig. Besonders beliebt ist der sogenannte **Karussellbetrug**.
- ▶ **Beispiel für Karussellbetrug:**
- ▶ Exporteur W aus Wien beliefert Importeur U aus Ulm auf dem Papier mit Computerchips für 1.000.000. Nunmehr verkauft U als sog. missing trader die Chips an Exporteur K in Köln für 900.000 + 171.000 USt. Mit dem Bruttoerlös von 1.071.000 tilgt er seine Verbindlichkeit in Wien mit 1.000.000, die geschuldete USt führt er nicht an das Finanzamt ab: Reingewinn 71.000. K hat sich die Vorsteuer von 171.000 vom Finanzamt erstatten lassen und die Chips an W in Wien steuerfrei zurückveräußert.
- ▶ Der Steuerausfall beträgt 171.000.



- ▶ Das **Bestimmungslandprinzip** besagt, dass das Steuerniveau des Staates hergestellt werden soll, in dem der Verbrauch stattfindet. Das entsprechende Steueraufkommen steht dann diesem Staat zu.
- ▶ Das **Ursprungslandprinzip** besagt, dass das Besteuerungsrecht und das Steueraufkommen beim Exportstaat verbleiben, während der Importstaat auf eine Besteuerung verzichtet.

- ▶ Die **Reformbemühungen** gehen nun dahin, die Betrugsanfälligkeit der Umsatzsteuer zu minimieren. Der Gesetzgeber hat bereits durch Schaffung von **§ 25 d und § 13 b UStG** reagiert.
- ▶ Die EU-Kommission hat im Mai 2018 detaillierte technische Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten veröffentlicht (COM(2018) 329 final).
- ▶
- ▶

- Der Lieferant führt – wie bei reinen Inlandslieferungen – Umsatzsteuer auf seine Lieferungen ab. Die Besteuerung erfolgt nach dem Warenfluss im Bestimmungsland. Der Lieferant muss den Umsatzsteuersatz des Mitgliedstaats seines Kunden anwenden und in Rechnung stellen.
- Der Lieferant kann die Umsatzsteuer im Heimatmitgliedstaat bei der zentralen Anlaufstelle anmelden und abführen (One-Stop-Shop – OSS).

- Für „Zertifizierten Steuerpflichtige“ soll das Reverse Charge Verfahren für grenzüberschreitende Warenlieferungen gelten, wonach der Erwerber mehrwertsteuerpflichtig für die in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gegenstände ist. Der Lieferant muss keine Umsatzsteuer im OSS anmelden und abführen.

## II. Das Steuersubjekt

- ▶ Steuersubjekt ist der **leistende Unternehmer**.
- ▶

### 1.Unternehmer:

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Das können auch Personengesellschaften sein.

**Gewerblich oder beruflich** ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt: § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG.

Eine **selbständige Tätigkeit** liegt nur vor, wenn sie auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausgeübt wird; vgl. die negative Abgrenzung in § 2 Abs. 2 UStG.

Der Unternehmerbegriff ist ein **Typusbegriff**.

Für die Beurteilung kommt es auf das **Gesamtbild der Verhältnisse** an.

**2. Holding:**

EuGH, Urteil vom 27.09.2001 – Rs. C-16/00 – Cibo Participations SA, Slg. 2001, I-6663:

„(18) Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Holding, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie - unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin - unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaft eingreift, nach Art. 4 der 6. EG-Richtlinie nicht Mehrwertsteuerpflichtiger und nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 der 6. EG-Richtlinie berechtigt ...“

EuGH, Urteil vom 14.11.2000 – Rs. C-142/99 – Floridienne SA und Berginvest SA, Slg. 2000, I-9567:

„(19) Demnach sind solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschließen, die gemäß Art. 2 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Verwaltung, Buchführung und Informatik durch die Klägerinnen für ihre Tochtergesellschaften.“

### 3. Organschaft:

**Voraussetzung** für eine Organschaft ist gem. **§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG** die **finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung** einer juristischen Person in das Unternehmen des Organträgers.

Eine **finanzielle Eingliederung** i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 liegt vor, wenn der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen (durch Mehrheitsbeschlüsse) durchsetzen kann (mehr als 50 v. H. der Stimmrechte an der Organgesellschaft).

Für die **wirtschaftliche Eingliederung** genügt ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang i. S. einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung, sodass die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft lediglich aufeinander abgestimmt sein und sich fördern und ergänzen müssen (BFH Urteil vom 25.6.1998 – V R 76/97, BFH/NV 98, 1534).

Die **organisatorische Eingliederung** setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen wird (BFH, Urteil vom 12.10.2016 – XI R 30/14, BStBl. II 2017, 597). Dies hängt von der Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnisse in der Organgesellschaft ab.

Die Möglichkeit, (negativ) eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft zu verhindern, reicht nicht mehr aus (BFH, Urteil vom 8.8.2013 – V R 18/13, UR 13, 785); erforderlich ist, dass der Organträger (positiv) seinen Willen bei der Organgesellschaft durchsetzen können muss.

#### Art. 11 MwStSystRL

Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend „Mehrwertsteuerausschuss“ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

EuGH, Urteil vom 16.7.2015 – C-108/14 und C-109/14 –  
Larentia und Minerva, BStBl. II 2017, 604

Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ... ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das nationale Gericht zu prüfen hat ...

BFH, Urteil vom 2.12.2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547

Neben einer juristischen Person kann auch eine Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind.

EuGH, Urteil vom 15.4.2021 – C-868/19, DStR 2021, 915

Die Mitgliedstaaten dürfen zum Nachweis des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen keine Kriterien heranziehen, die sich ausschließlich auf bestimmte Arten juristischer Personen beziehen.

Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist festzustellen, dass eine nationale Regelung, mit der alle Personengesellschaften, zu deren Gesellschaftern natürliche Personen gehören, systematisch von den Vorteilen der Mehrwertsteuergruppe ausgeschlossen werden, über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich ist.

EuGH, Urteil v. 01.12.2022 – C-269/20 – Finanzamt T, Rz. 53

Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, dass es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke zu bestimmen, wenn dieser Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt.

EuGH, Urteil v. 01.12.2022 – C-141/20 – Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, Rz. 80

Somit ergibt sich aus dieser Vorschrift nicht, dass dieses Mitglied aufgrund seiner bloßen Zugehörigkeit zu der Mehrwertsteuergruppe keine selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 dieser Richtlinie mehr ausübte.

BFH, EuGH-Vorlage v. 26.01.2023 – V R 20/22 (V R 40/19), BStBl. II 2023, 530

Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dazu, dass entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie unterliegen?

▶ **3. Kleinunternehmer:**

- ▶ Auch Kleinunternehmer sind Unternehmer. Allerdings gilt für sie § 19 UStG, wonach sie grundsätzlich keine Umsatzsteuer zu entrichten haben.

▶ **4. Öffentliche Hand:**

- ▶ Juristische Personen des öffentlichen Rechts können ebenfalls Unternehmer sein; vgl. § 2b Abs. 1 – 3 UStG.

## Gliederung Block III

▶ **Das Steuerobjekt 1:**

- I. **Übersicht**
- II. **Der Leistungsaustausch**
- III. **Entnahmen und sonstige Zuwendungen**

## I. Übersicht

43

- ▶ **Steuerobjekt** sind die in § 1 Abs. 1 UStG genannten Umsätze:
  - ▶
  - ▶ **Leistungsaustausch**
    - ▶ §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1 und 9 UStG
    - ▶ Lieferung und sonstige Leistung gegen Entgelt
    - ▶
  - ▶ **„Entnahme“ und unentgeltliche Zuwendung**
    - ▶ §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1b und 9a UStG
    - ▶ Leistungsabgabe für außerunternehmerische Zwecke
    - ▶

44

- ▶ **Einfuhr**
  - ▶ § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG
  - ▶ Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet
  - ▶
- ▶ **Innergemeinschaftlicher Erwerb**
  - ▶ §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a und b UStG
  - ▶ Lieferung von Gegenständen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet ins Inland zwischen Unternehmern

## II. Der Leistungsaustausch

45

- ▶ Den wichtigsten Fall steuerbarer Umsätze bilden die **Lieferung und sonstige Leistung** gegen Entgelt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.
- ▶ **Lieferungen** sind gem. § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter dem Abnehmer die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft.
- ▶
- ▶

46

**Sonstige Leistungen** sind gem. **§ 3 Abs. 9 S. 1 UStG** Leistungen, die keine Lieferungen sind.

- ▶ Damit verwendet das Gesetz den Leistungsbegriff als Oberbegriff für Lieferungen und sonstige Leistungen.

Art. 2 Abs. 1 Buchst. C MwStSystRL spricht statt dessen von Dienstleistungen.

Leistung ist jedes Verhalten, das Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann und einem anderen (und nicht nur der Allgemeinheit) einen wirtschaftlichen Nutzen bringt.

(vgl. BFH, Urteil vom 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a) ee))

Damit liegt dem Begriff ein synallagmatisches Verständnis zugrunde.

Die sonstige Leistung kann auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen.

▶ **Abgrenzung zum Schadensersatz:**

- ▶ Es wird zwischen echtem und unechtem Schadensersatz unterschieden.
- ▶ Beim **echten** Schadensersatz wird aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Verpflichtung ein Ersatz dafür gewährt, dass der Geschädigte eine Einbuße erlitten hat. Dies ist nicht steuerbar.
- ▶ Beim **unechten** Schadensersatz wird zwar auch Ersatz geleistet. Diese Leistung stellt aber ihrerseits die Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Geschädigten dar. Dann ist Steuerbarkeit gegeben.
- ▶ **Bsp.:** Der Geschädigte repariert im Auftrag des Schädigers sein Auto und stellt diesem dafür eine Rechnung.

▶ **2. Ort der Lieferung und sonstigen Leistung:**

- ▶ Geregelt: § 3 Abs. 6-8, § 3a ff. UStG
- ▶
- ▶ Steuerbar ist eine Lieferung oder sonstige Leistung nur, wenn sie **im Inland** ausgeführt wird, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.
- ▶ Deshalb ist für die Frage der Umsatzsteuer der **Liefer- oder Leistungsort** von entscheidender Bedeutung.
- ▶

▶ Der Ort der **Lieferung** ist nach **§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG** grundsätzlich dort, wo die *Verfügungsmacht verschafft* wird.

Bei Lieferungen, die befördert oder versendet werden, gilt als Leistungsort der Ort, an dem die *Beförderung beginnt*,  
**§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG.**

Sonderregelung **Reihengeschäft: § 3 Abs. 7 S. 1, Abs. 6a UStG**

Eine **sonstige Leistung** wird grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, **§ 3a Abs. 1 S. 1 UStG**.

**Ausnahmen:**

Die Leistung wird an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, **§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG**; Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers: § 13b Abs. 5 S. 1 UStG

Die sonstige Leistung steht im Zusammenhang mit einem Grundstück, **§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG**.

Es liegen sonstige Ausnahmen nach **§ 3a Abs. 3 Nr. 2 ff. UStG** vor.

### III. Entnahmen und unentgeltliche Zuwendungen

▶ **3. Der Leistung gleichgestellte Fälle:**

- ▶ Werden Gegenstände aus einem Unternehmen privat verwendet oder entnommen, so verhält sich der Unternehmer wie ein Verbraucher; ihn muss die USt. wie diesen treffen. Das stellt **§ 3 Abs. 1b UStG** sicher.

▶ **Beispielfall (nach Birk/Desens/Tappe, Rz. 1680):**

- ▶ Unternehmer U schenkt seinem Sohn V einen Werkzeugkasten aus dem Bestand seines Unternehmens. Die seinerzeit beim Einkauf berechnete USt. hatte er als Vorsteuer abgezogen. Muss U Umsatzsteuer bezahlen?
  
- ▶ § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entfällt mangels Entgelt. Jedoch liegt ein gleichgestellter Vorgang gem. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG vor, weil eine Entnahme gegeben ist. U muss Umsatzsteuer entrichten, die nach dem Einkaufspreis bemessen wird.

## Gliederung Block IV

▶ **Das Steuerobjekt 2**

- ▶ I. **Die Einfuhr**
- ▶ II. **Der innergemeinschaftliche Erwerb**
- ▶ III. **Der Leistungsort bei Auslandsumsätzen**

### 1. Lieferungen mit Drittlandsbezug:

Lieferungen in Drittländer (nicht EU) sind als **Ausfuhrlieferungen** steuerfrei, § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG.

Im Gegenzug sind **Einfuhren** aus Drittländern gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG umsatzsteuerbar (Einfuhrumsatzsteuer).

Der **Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung** ist entscheidend bei der Frage, in welchem Land Umsatzsteuer anfällt. Der Ort der Leistung richtet sich nach § 3 Abs. 6-8 UStG. Es gilt das Bestimmungslandprinzip.

### **Beispiel:**

Käsehersteller K aus der Schweiz befördert eine Ladung Käse zu seinem Geschäftspartner P in Deutschland.

K hat aus Schweizer Sicht jeweils eine steuerfreie Ausfuhrlieferung oder einen nicht steuerbaren Auslandsumsatz getätigt.

K schuldet anlässlich des Grenzübertritts deutsche Einfuhrumsatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Außerdem hat er bei seinem Kunden einen Inlandsumsatz gem. §§ 3 Abs. 8; 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG getätigt, kann die Einfuhrumsatzsteuer aber nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abziehen.

**1. Abwandlung:** K fährt er auf den Wochenmarkt in Deutschland und verkauft den Käse dort.

Die Lieferung erfolgt gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG erst am Wochenmarkt, weil der Abnehmer zunächst noch nicht feststeht. Sonst kein Unterschied zu 1.

**2. Abwandlung:** Privatmann P nimmt einen Laib Käse aus der Schweiz mit an seinen Wohnort in Deutschland.

Auch P muss Einfuhrumsatzsteuer zahlen, weil § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG keinen Unternehmer voraussetzt. Als Endverbraucher hat er aber keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG.

## 2. Sonstige Leistungen mit Drittlandsbezug:

Bei **sonstigen Leistungen** bestimmt sich der Ort der Leistung immer nach § 3a UStG, auch wenn der Leistende seinen Sitz im Drittland hat.

Eine sonstige Leistung wird grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, **§ 3a Abs. 1 S. 1 UStG**.

### **Ausnahmen:**

Die Leistung wird an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, **§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG**.

Die sonstige Leistung steht im Zusammenhang mit einem Grundstück, **§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG**.

Es liegen sonstige Ausnahmen nach **§ 3a Abs. 3 Nr. 2 ff. UStG** vor.

▶ **Beispiel:**

- ▶ Ein in Bern ansässiger Anwalt A führt in München für einen dort ansässigen Unternehmer U einen Prozess. Wer schuldet wo Umsatzsteuer?
  
- ▶ A hat eine sonstige Leistung gegen Entgelt im Inland gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht, weil der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG am Sitzort des Leistungsempfängers liegt. Damit ist nach § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 iVm Abs. 5 UStG U als Leistungsempfänger Steuerschuldner.

## II. Der innergemeinschaftliche Erwerb

**1. Grundsatz:**

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG umsatzsteuerbar.

Im Gegenzug ist die innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei.

Es gilt grundsätzlich das **Bestimmungslandprinzip**.

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt nur vor, wenn die Voraussetzungen des § 1a UStG erfüllt sind.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt nur vor, wenn die Voraussetzungen des **§ 6a UStG** erfüllt sind

Beides erfordert, dass der Erwerber / Abnehmer Unternehmer ist und dass keine sonstige Leistung vorliegt.



Der **Ort der Lieferung** richtet sich grundsätzlich nach § 3 Abs. 5a-8 UStG.

**Ausnahme:** § 3c UStG für **private Abnehmer**, § 3e UStG für Lieferungen an Bord eines Schiffes, § 3g UStG für die Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte.

=> Der Ort der Lieferung kann im Inland liegen und damit steuerbar sein. Nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG liegt aber Steuerfreiheit vor.

Der **Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1a UStG)** richtet sich nach § 3d UStG.

**Beispiel:**

Autohändler A führt Kfz aus anderen Mitgliedstaaten ein. Er muss deutsche Umsatzsteuer entrichten. Dagegen ist für ihn die Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten steuerfrei.

Beim **nichtkommerziellen Warenverkehr** ist es umgekehrt. Hier wird der private Verbraucher mit der USt. des Herkunftslandes belastet. Die Einfuhr ist steuerfrei, **Ursprungslandprinzip**.

**Ausnahme: Neue Fahrzeuge, § 1b UStG**

**Beispiel:**

Unternehmer U1 aus Berlin befördert eine Maschine zu Unternehmer U2 in Rom.

U1 führt zunächst eine grundsätzlich steuerbare Lieferung im Inland gegen Entgelt gem. §§ 1 Abs. 1 Nr. 1; 3 Abs. 6 S. 1 UStG aus. Diese ist jedoch gem. § 4 Nr. 1 b UStG als innergemeinschaftliche Lieferung von der Steuer befreit.

U2 muss den innergemeinschaftlichen Erwerb nach italienischem UStG versteuern.

Bei **sonstigen Leistungen** mit EU-Bezug richtet sich die Besteuerung nach dem Ort der sonstigen Leistung, der sich nach § 3a UStG bestimmt mit folgenden Sonderregelungen:

§ 3b UStG: Ort der Beförderungsleistungen

§ 3e UStG: Beförderung mit Schiff, Flugzeug und Bahn

**Beispiel Reihengeschäft:**

Der in Belgien ansässige Unternehmer B bestellt unter Verwendung seiner belgischen USt-IdNr. bei dem in Deutschland ansässigen Unternehmer D2 eine Maschine, die dieser nicht vorrätig hat. D2 bestellt seinerseits die Maschine bei dem in Deutschland ansässigen Unternehmer D1. D1 befördert die Maschine mit eigenem Lkw zu B nach Belgien.

Die Lieferung von D1 an D2 ist eine bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG), die gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG steuerbar im Inland ausgeführt wird. Der Umsatz ist steuerpflichtig. Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt nicht vor, weil D2 gegenüber D1 keine gültige ausländische USt-IdNr. verwendet (vgl. § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 4 UStG).

Der Erwerb der Maschine unterliegt bei D2 der Erwerbsbesteuerung (§ 1a Abs. 1 UStG) in Belgien (§ 3d Satz 1 UStG). D2 muss sich daher in Belgien umsatzsteuerlich registrieren lassen. Eine Steuerbelastung entsteht hierdurch jedoch nicht, weil die in Belgien geschuldete Umsatzsteuer wieder als Vorsteuer abzugsfähig ist.

Die Lieferung D2 an B ist eine unbewegte Lieferung, die der bewegten Lieferung folgt. Lieferort ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Belgien. Der Umsatz ist in Deutschland nicht steuerbar, aber steuerbar und steuerpflichtig in Belgien. Steuerschuldner der belgischen USt ist B, weil das belgische Umsatzsteuerrecht die Umkehr der Steuerschuld vorsieht.

**Abwandlung 1:**

B befördert/versendet die Maschine.

Die Lieferung von D1 an D2 ist eine unbewegte Lieferung, die gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG steuerbar im Inland ausgeführt wird.

Die Lieferung von D2 an B ist eine bewegte Lieferung, die gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Inland steuerbar bewirkt wird. Der Umsatz ist als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1 UStG).

Der Erwerb der Maschine unterliegt bei B der Erwerbsbesteuerung (§ 1a Abs. 1 UStG) in Belgien (§ 3d Satz 1 UStG).

**Abwandlung 2:**

D2 befördert/versendet.

Es ergibt sich dieselbe Lösung wie bei der Abwandlung 2, weil die Beförderung/Versendung der Lieferung des D1 zugeordnet wird (§ 3 Abs. 6a Satz 4 UStG).

**Abwandlung 3:**

D2 befördert/versendet und teilt D1 seine deutsche USt-IdNr. mit.

Es ergibt sich dieselbe Lösung wie im Ausgangsfall, weil die Beförderung/Versendung der Lieferung des D2 zugeordnet wird (§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG).

## Gliederung Block V

- ▶ I. **Steuerbefreiungen**
- ▶ II. **Bemessungsgrundlage**
- ▶ III. **Tarif**

## I. Steuerbefreiungen

75

Liegen an sich die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbarkeit vor, ist in einem zweiten Schritt nach **Steuerbefreiungen** zu fragen. Diese sind in den **§§ 4 ff. UStG** geregelt.

▶  
§ 4 UStG gewährt Steuerbefreiungen aus sehr unterschiedlichen Gründen, etwa **wirtschaftspolitischer** oder **sozialpolitischer** Natur.

76

Die Steuerbefreiung ist nicht nur vorteilhaft, sondern führt unter Umständen auch zur Versagung des Vorsteuerabzugs. Deshalb kann bei bestimmten Befreiungstatbeständen gem. **§ 9 UStG** gewählt werden, ob von ihr Gebrauch gemacht wird.

▶

Zum Teil bestehen Schwierigkeiten bei der Zuordnung bestimmter Umsätze zu den Befreiungsvorschriften. Hier werden unterschiedliche Wertungsebenen von **nationalem Recht und Europarecht** deutlich.

#### § 4 UStG

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

21. a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen,
  - aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder
  - bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten,
- b) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
  - aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder
  - bb) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen;

Art. 132 MwStSystRL

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- i. Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;
- j. von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht;

EuGH, Beschluss vom 7.10.2019 – C-47/19, UR 2019, 892

Der Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er von Surf- und Segelschulen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen durchgeführten Surf- und Segelunterricht für Schulen oder Universitäten, bei denen dieser Unterricht zum Sportprogramm bzw. zur Ausbildung von Sportlehrern gehören und in die Notenbildung eingehen kann, nicht umfasst.

EuGH, Beschluss vom 7.10.2019 – C-47/19, UR 2019, 892

Zum anderen hat er klargestellt, dass sich der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne der Richtlinie 2006/112 nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

EuGH, Beschluss vom 7.10.2019 – C-47/19, UR 2019, 892

Für die Zwecke der Mehrwertsteuerregelung verweist der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ daher allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen.

## II. Bemessungsgrundlage

83

Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist in **§§ 10, 11 UStG** geregelt.

### Lieferungen und sonstige Leistungen

Gem. **§ 10 Abs. 1 S. 1 UStG** ist Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und sonstigen Leistungen das Entgelt.

**Entgelt** ist gem. **§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG** alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

84

Erforderlich ist ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen der von dem leistenden Unternehmer erbrachten Leistung und der Gegenleistung (Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL).

Dieser unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden **Rechtsverhältnis** ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet.

(EuGH, Urteil vom 15.5.2001 – C-34/99 – Primback, EuGHE 2001, I-3833 = UR 2001, 308 – Rz. 25)

**Beispiel:**

A erhält als Straßenmusiker von den Zuhörern freiwillig Geld.

Kein Rechtsverhältnis nach EuGH, Urt. v. 3.3.1994 – C-16/93 –  
Tolsma, ABl. EG 1994, Nr C 103, 2 = UR 1994, 399

**Beispiel:**

Unternehmer U lässt sein Pferd ohne Startgeld an einem  
Pferderennen teilnehmen und gewinnt ein Preisgeld von  
10.000 €



Preisgeld ist kein Entgelt für eine Leistung des U.

(EuGH, Urt. v. 10.11.2016 – C-432/15 – Baštová, ABl. EU 2017,  
Nr. C 14, 14 = UR 2016, 913)

**Problem:**

Behandlung von Zuschüssen.

**2. Entnahme und unentgeltliche Zuwendung**

Bei Entnahmen und unentgeltlichem Erwerb ist Bemessungsgrundlage gem. **§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG** der **Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten** für den entnommenen Gegenstand. Die abziehbare Vorsteuer wird so neutralisiert.

**Beispiel:**

C verschenkt eine Modelleisenbahn, die er im Rahmen seines Unternehmens für brutto 238 Euro erworben hatte. Die Bemessungsgrundlage beträgt 200 Euro.

### 3. Einfuhr

Für die Bemessungsgrundlage der Einfuhr gilt **§ 11 UStG**. Danach ist bei solchen Gegenständen, die der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen, der Wert entscheidend, wie er sich aus den Vorschriften über den **Zollwert** ergibt.

### 4. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb gilt für die Bemessungsgrundlage gem. **§ 10 Abs. 1 UStG** nichts anderes als für Lieferungen und sonstige Leistungen. Das **Entgelt** ist entscheidend.

### 5. Bemessungsgrundlage bei Gebrauchsgütern

Bei der Veräußerung von Gebrauchsgütern durch einen **unternehmerischen Wiederverkäufer** besteht die Gefahr einer zweimaligen Umsatzbesteuerung ohne Vorsteuerabzug.

Um dies zu verhindern, wird in **§ 25a UStG** die sogenannte **Differenz- oder Margenbesteuerung** geregelt.

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist in diesen Fällen die **Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis**.

## III. Tarif

91

### 1. Regelsteuersatz

Der Regelsteuersatz der Umsatzsteuer beträgt gem. **§ 12 Abs. 1 UStG 19 %** der Bemessungsgrundlage.

### 2. Ermäßigter Steuersatz

Der ermäßigte Steuersatz beträgt **7 %** und ist in **§ 12 Abs. 2 UStG** geregelt.

92

Hier ist vor allem die **Anlage 2 zum UStG** von Bedeutung, die für bestimmte Gegenstände eine Steuersatzermäßigung vorsieht.

Neben der Lieferung der in Anlage 2 genannten Gegenstände sind noch die in § 12 Abs. 2 UStG **gesondert aufgeführten Umsätze** mit 7 % zu versteuern.

- I. Vorsteuerabzug
- II. Zeitliche Zuordnung der Umsätze
- III. Verfahrensfragen

## I. Vorsteuerabzug

### 1. Zweck:

Durch den Vorsteuerabzug wird erreicht, dass der zunächst mit Umsatzsteuer belastete Unternehmer wieder entlastet wird. Es wird so nur der jeweilige Mehrwert besteuert.

Wirtschaftlich wird nur der Endverbraucher belastet.

Grundsatz der **Neutralität der Mehrwertsteuer**.

EuGH, Urteil vom 24. Januar 2019 – C-165/17 – Morgan Stanley & Co International, UR 2019, 232

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf der Eingangsstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist. Dieses Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden.

## **2. Übersicht zu § 15 UStG:**

Die wesentliche Regelung des Vorsteuerabzugs ist in **§ 15 UStG** enthalten.

**Abziehbar sind nach § 15 Abs. 1 Satz 1**

**Nr. 1: die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen eines anderen Unternehmers**

Nr. 2: die Einfuhrumsatzsteuer

Nr. 3: die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb

Nr. 4: die Steuer im Rahmen von § 13b Abs. 1 und 2 UStG

Nr. 5: die Steuer im Rahmen von § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG

**§ 15 Abs. 2 UStG** enthält **Ausnahmen** von der Abziehbarkeit. Zu nennen sind hier insbesondere Steuern im Zusammenhang mit **steuerfreien Umsätzen**.



**§ 15 Abs. 3 UStG** wiederum enthält **Rückausnahmen** zu den Fällen des Abs. 2.



**§ 15 Abs. 4 – 5 UStG** enthalten Regelungen für **besondere Fälle**.

### 3. Voraussetzungen von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG:

- Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers
- Unternehmereigenschaft des Leistenden
- Umsatz für das Unternehmen des Leistungsempfängers
- Steuer gesetzlich geschuldet
- Rechnung vorhanden

#### a) Unternehmereigenschaft:

Für die Unternehmereigenschaft von Leistendem und Leistungsempfänger gilt **Entsprechendes wie bei § 2 UStG**.

Bereits mit den ersten **Vorbereitungshandlungen** kann Unternehmereigenschaft vorliegen.

**b) Umsatz für das Unternehmen:**

Hier stellt sich die Frage nach der Zuordnung eines Umsatzes. Es muss eine Abgrenzung zu **privaten Umsätzen** und **Umsätzen anderer Unternehmen** vorgenommen werden.

Insbesondere bei der **Lieferung von gemischt genutzten Gegenständen** stellt sich die Abgrenzungsfrage. Hier kann der Steuerpflichtige in größerem Umfang als im Ertragsteuerrecht eine eigenständige Zuordnungsentscheidung treffen. So kann er bei nicht teilbaren Gegenständen entweder eine vollständige Zuordnung zur betrieblichen oder privaten Sphäre vornehmen oder eine prozentuale Aufteilung wählen.

▶  
**§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG** enthält allerdings eine Bagatellquote von **10 %** für kaum unternehmerisch genutzte Gegenstände.

**Beispiel:**

Unternehmer U kauft einen PKW, den er zu 30% betrieblich und zu 70 % privat nutzt.

U kann aufgrund seines Wahlrechts den PKW in vollem Umfang der unternehmerischen Sphäre zuordnen. Dies geschieht durch Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in voller Höhe. Allerdings liegt auch eine teilweise private Nutzung vor. Um dies auszugleichen, muss U gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG eine Privatverwendung versteuern. Diese wird nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG bemessen.

Alternative: Keine vollständige Zuordnung zur unternehmerischen Sphäre und Aufteilung der Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG.

EuGH, Urteil vom 24. Januar 2019 – C-165/17 – Morgan Stanley & Co International, UR 2019, 232

Grundsätzlich muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen.

EuGH, Urteil vom 24. Januar 2019 – C-165/17 – Morgan Stanley & Co International, UR 2019, 232

Ein Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen wird jedoch auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.



### **c) Gesetzliche Steuerschuld:**

Die Steuer muss weiterhin gesetzlich geschuldet sein, um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen.

Eine nach **§ 14c UStG unrichtig** oder **unberechtigt** ausgewiesene Steuer berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug, muss gleichwohl aber abgeführt werden. Dadurch soll Missbräuchen vorgebeugt werden.



**d) Rechnung:**

Der Vorsteuerabzug setzt nach **§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG** das Vorhandensein einer Rechnung voraus.

Rechnung ist nach **§ 14 Abs. 1 S. 1 UStG** jedes Dokument, mit dem eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird.

Die materiellen Voraussetzungen für eine Rechnung ergeben sich aus den §§ 14 und 14a UStG.

Die bei Ausstellung einer Rechnung erforderlichen Angaben nennt **§ 14 Abs. 4 UStG**. Die wichtigsten sind:

- Name und Anschrift von Leistendem und Leistungsempfänger
- Art, Umfang und Zeitpunkt der Leistung
- Steuernummer oder USt-Identifikationsnummer des Leistenden
- Steuersatz und auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag

**Entbehrlichkeit einer Rechnung?**

EuGH, Urteil vom 15.9.2016 – C-516/14 – Barlis 06, UR 2016, 795

Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er die nationalen Steuerbehörden daran hindert, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht die Voraussetzungen von Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie erfüllt, obwohl diese Behörden über alle notwendigen Informationen verfügen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen.

**Entbehrlichkeit einer Rechnung?**

EuGH, Urteil vom 15.9.2016 – C-516/14 – Barlis 06, UR 2016, 795

Das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt nämlich, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Voraussetzungen nicht genügt hat. Folglich darf die Steuerverwaltung, wenn sie über die Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, hinsichtlich des Rechts des Steuerpflichtigen auf Abzug dieser Steuer keine zusätzlichen Voraussetzungen aufstellen, die die Ausübung dieses Rechts vereiteln können.

### **Berichtigung einer Rechnung?**

BFH, Urteil vom 20.10.2016 – V R 26/15, BFHE 255, 348

Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV, wirkt dies auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde (Änderung der Rechtsprechung).

Eine berichtigungsfähige Rechnung liegt jedenfalls dann vor, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.

### **Aufbewahrungspflicht:**

Aus **§ 14b UStG** ergibt sich, dass für ausgestellte oder erhaltene Rechnungen grundsätzlich eine Aufbewahrungspflicht von **10 Jahren** besteht.

### **Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis:**

In **§ 14c UStG** sind die Folgen eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises geregelt.

**Unrichtiger Steuerausweis** ist gem. **Abs. 1** ein höherer Ausweis, als er gesetzlich geschuldet ist. Den Steuerausweis durch einen dazu **nicht Berechtigten** regelt **Abs. 2**.

Geschuldet wird jeweils der **ausgewiesene Betrag**.

## II. Zeitliche Zuordnung

113

### 1. Entstehung der Umsatzsteuer:

Die Entstehung der Umsatzsteuer ist in § 13 UStG geregelt.

Bei **Lieferungen und sonstigen Leistungen** hängt der Entstehungszeitpunkt davon ab, wie die Umsatzsteuer berechnet wird:

114

Bei der Berechnung **nach vereinbarten Entgelten** gem. **§ 16 UStG** (Regelfall) entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die **Leistungen ausgeführt** worden sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a) UStG).

Wird die Steuer ausnahmsweise **nach vereinnahmten Entgelten** berechnet (**§ 20 UStG**), so richtet sich die Entstehung nach dem **Zeitpunkt der Vereinnahmung** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 b) UStG).

**Beispiel:**

Unternehmer A liefert im Dezember 2018 Waren an Unternehmer B und stellt eine entsprechende Rechnung. Bezahlt wird erst im Januar 2019.

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) UStG kommt es weder auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung noch der Bezahlung an, sondern **allein auf die Lieferung**. Der Umsatz gehört zum Voranmeldungszeitraum, der am **31.12.2018** endet, die Steuer entsteht in diesem Zeitpunkt.

Bei **Entnahmen** gem. § 3 Abs. 1b und 9a UStG ist gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG** der Ausführungszeitpunkt maßgeblich.

▶ Für den **innergemeinschaftlichen Erwerb** ist gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG** der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung entscheidend.

▶

Für die **Einfuhrumsatzsteuer** verweist **§ 13 Abs. 2 UStG** auf § 21 Abs. 2 UStG und damit weiter auf die geltenden Zollvorschriften.

## **2. Besteuerungszeitraum:**

Die zeitliche Zuordnung der Vorsteuer ist in **§ 16 Abs. 2 UStG** geregelt.

Nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG sind von der Umsatzsteuer die Vorsteuerbeträge abzusetzen, soweit sie in den **Besteuerungszeitraum** fallen. Dies richtet sich nach **§ 15 UStG**.

### 3. Änderung der Bemessungsgrundlage:

Die Folgen einer Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sind in **§ 17 UStG** geregelt. Gemeint sind beispielsweise Fälle, in denen sich das Entgelt nachträglich durch Minderung des Kaufpreises oder die Gewährung von Rabatten vermindert.

Eine Berichtigung ist nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auch vorzunehmen, wenn das Entgelt **uneinbringlich** wird.

### Änderung auf Seiten des Steuerschuldners:

Nach **§ 17 Abs. 1 S. 1 UStG** ist der geschuldete Steuerbetrag vom leistenden Unternehmer zu berichtigen.

Die Berichtigung erfolgt gem. **§ 17 Abs. 1 S. 7 UStG** in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist.

Eine Änderung einer **bereits festgesetzten Steuer** erfolgt nicht.

§ 17 UStG ist **lex specialis** zu den §§ 172 ff. AO.

### Änderung auf Seiten des Vorsteuerabzugsberechtigten:

Auch der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger hat gem. **§ 17 Abs. 1 S. 2 UStG** den Vorsteuerabzug zu korrigieren.

Dies gilt nur dann, wenn er durch die Berichtigung der Bemessungsgrundlage **wirtschaftlich begünstigt** wurde, **§ 17 Abs. 1 S. 3 UStG** (vgl. Bsp. bei Birk/Desens/Tappe, Rz. 1725).

### Entsprechende Anwendbarkeit:

Gem. **§ 17 Abs. 2 UStG** gilt die Berichtigungspflicht auch in Fällen

- der **Uneinbringlichkeit des Entgeltes** (Nr. 1),
- der **Nichtausführung von Lieferung oder sonstiger Leistung** (Nr. 2),
- der **Rückgängigmachung eines Umsatzes** (Nr. 3).

## III. Verfahrensfragen

123

### Steuererklärung:

Da die Umsatzsteuer eine Jahressteuer ist, muss grundsätzlich für das Kalenderjahr eine **Steuererklärung** abgegeben werden. Diese wird in **§ 18 Abs. 3 UStG** als **Steueranmeldung** bezeichnet, weil der Steuerpflichtige selbst die Steuer berechnet.



124

Die Steueranmeldung steht gem. **§ 168 S. 1 AO** unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Das bedeutet, dass eine jederzeitige Änderung durch das Finanzamt möglich ist. Ein Steuerbescheid ergeht nur bei Abweichungen von der Anmeldung.

Die Steuer wird einen Monat nach Abgabe der Erklärung fällig.

## **2. Voranmeldungen:**

Zusätzlich muss der Steuerpflichtige **Umsatzsteuervoranmeldungen** vornehmen, **§ 18 Abs. 1 S. 1 UStG**.

Grundsätzlich hat die Voranmeldung **alle drei Monate** zu erfolgen. Beträgt die Steuer mehr als 7.500 Euro für das vorangegangene Kalenderjahr, so ist Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat.

Beträgt die USt. für das Vorjahr nicht mehr als 1000 Euro, so kann von der Pflicht zur Voranmeldung befreit werden. Das gilt gem. **§ 18 Abs. 2 S. 4 UStG nicht für Existenzgründer**. Diese müssen monatlich voranmelden.

Die Vorauszahlung ist gem. **§ 18 Abs. 1 S. 3 UStG** am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig.