

Skript

Umsatzsteuer

Stand: September 2011

Verfasser: Franz Scherer

- Hinweis: Das Manuskript enthält die Fundstellen des UStAE (Stand 02.08.2011)
- Die in den zitierten BMF-Schreiben enthaltenen Richtlinienfundstellen wurden ebenfalls (soweit möglich) dem UStAE angepaßt

1	<u>EINFÜHRUNG</u>	14
1.1	AUFBAU DES GESETZES UND TECHNIK DER GESETZESANWENDUNG	14
1.1.1	AUFBAU DES GESETZES	14
1.1.2	TECHNIK DER GESETZESANWENDUNG	14
1.2	SYSTEMATIK DER UMSATZSTEUER	16
1.3	BEDEUTUNG DER UMSATZSTEUER	17
1.3.1	ZUSAMMENSETZUNG DES EU-HAUSHALTES IN MIO. €	18
1.4	RECHTSGRUNDLAGEN:	19
1.4.1	NATIONALES GESETZ	19
1.4.2	UMSATZSTEUER-ANWENDUNGSERLAß	20
1.4.3	RICHTLINIE ÜBER GEMEINSAMES MEHRWERTSTEUERSYSTEM	20
1.4.4	DURCHFÜHRUNGSVORSCHRIFTEN ZUR MWStSYSTRL – DURCHFÜHRUNGSVERORDNUNG (EU)	20
1.5	BESCHREIBUNG DER UMSATZSTEUER	21
1.5.1	STEUERAUFKOMMEN (MIO. €)	22
1.5.2	REGEL-UMSATZSTEUERSÄTZE (STAND 01/2011)	22
1.6	GLIEDERUNG DES USTG	23
1.7	SCHEMA DER UMSATZSTEUERERMITTLUNG = PRÜFUNGSREIHENFOLGE SCHAUBILD I	24
1.8	SCHEMA DER UMSATZSTEUERERMITTLUNG = PRÜFUNGSREIHENFOLGE SCHAUBILD II	25
2	<u>UNTERNEHMER, UNTERNEHMEN</u>	27
2.1	UNTERNEHMERBEGRIFF	27
2.1.1	GEWERBLICHE ODER BERUFLICHE TÄTIGKEIT	27
2.1.1.1	Halten von Beteiligungen – Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 26.1.2007 – s. A	
2.3	Abs. 3 UStAE	28
2.1.2	UNTERNEHMERFÄHIGKEIT (STEUERFÄHIGKEIT)	30
2.1.3	SELBSTÄNDIGKEIT	32
2.1.3.1	Voraussetzungen Organschaft	34
2.1.3.2	Folgen der Organschaft	37
2.1.3.3	Wirkung der Organschaft auf das Inland	37
2.2	UNTERNEHMENSBEGRIFF	38
2.3	BEGINN UND ENDE DER UNTERNEHMERISCHEN TÄTIGKEIT	38
2.3.1	VORBEREITUNGSHANDLUNGEN	39
2.3.2	DIE VORGRÜNDUNGSGESELLSCHAFT s. A 15.2 ABS. 17 SATZ 9 UStAE	40
2.4	SCHAUBILD	41
2.5	BESTEUERUNGSFORMEN	43
2.5.1	REGELBESTEUERUNG	45
2.5.2	SONDERREGELUNGEN GELTEN FÜR KLEINUNTERNEHMER (§ 19 UStG):	45
2.5.2.1	Prüfungsreihenfolge – Kleinunternehmerregelung	46
2.5.2.2	Ermittlung des Gesamtumsatzes gem. § 19 (3) UStG	47
2.5.2.3	Vereinfachtes Schaubild - Kleinunternehmerregelung	48
2.5.3	BESTEUERUNG NACH ALLGEMEINEN DURCHSCHNITTSSÄTZEN; § 23 UStG	51
2.5.4	GESETZLICHE BESTEUERUNG DER LAND- UND FORSTWIRTE; § 24 UStG	51
3	<u>STEUERBARE UMSÄTZE, §§ 1 – 3G UStG</u>	52

3.1	ÜBERBLICK ÜBER DIE STEUERbaren UMSÄTZE	52
3.1.1	LIEFERUNGEN UND SONSTIGE LEISTUNGEN	52
3.1.2	EINFUHR	52
3.1.3	INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB	52
3.1.4	SCHAUBILD.....	53
4	<u>LEISTUNG, LEISTUNGSUSTAUSCH</u>	54
4.1	SCHAUBILD	54
4.2	LEISTUNGSBEGRIFF	55
4.3	LEISTUNGSUSTAUSCH	55
4.4	MANGELNDER LEISTUNGSUSTAUSCH	56
5	<u>LIEFERUNG; § 3 ABS. 1 USTG</u>	57
5.1	SCHAUBILD – ARTEN DER LIEFERUNGEN	57
5.2	BEGRIFF.....	58
5.3	ZEITPUNKT	61
5.4	AUFTRETEN NACH AUßEN	62
5.5	EINKAUFs- UND VERKAUFsKOMMISSION; § 3 ABS. 3 USTG	63
5.5.1	HANDELN IN FREMDEM ODER EIGENEM NAMEN	65
5.6	ORT DER LIEFERUNG; § 3 ABS. 5A.....	66
5.6.1	GRUNDSÄTZE; § 3 ABS. 6 UND ABS. 7	66
5.6.2	LIEFERUNGEN MIT WARENBEWEGUNG (REGELFALL).....	66
5.6.3	LIEFERUNGEN OHNE WARENBEWEGUNG (REGELFALL).....	67
5.6.4	VERLAGERUNG DES LIEFERORTES BEI EINFUHLIEFERUNG; § 3 ABS. 8 USTG.....	67
5.6.5	SCHAUBILD ORT DER LIEFERUNG BEI VERSENDUNG UND BEFÖRDERUNG	69
5.6.6	GELTUNGSBEREICH DES USTG - § 1 ABS. 2 USTG.....	70
5.6.7	INLAND =.....	70
5.6.8	SCHAUBILD INLAND	71
5.6.8.1	Besonderheit § 1 Abs. 3 UStG.....	73
5.6.8.2	Mitgliedstaaten der Europäischen Union	76
5.6.8.3	Berberländer.....	76
5.6.8.4	Karte der EU	77
5.7	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 1A USTG = AUSFUHLIEFERUNG.....	78
5.7.1	BEGRIFFSBESTIMMUNGEN	78
5.7.2	FALLGRUPPEN	79
5.7.3	AUSLÄNDISCHER ABNEHMER; § 6 ABS. 2 USTG	81
5.7.4	NACHWEISE; § 6 ABS. 4 USTG	82
5.7.5	ÜBERSICHT AUSFUHLIEFERUNG	85
5.8	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 1A USTG = LOHNVEREDELUNG § 7 USTG, ABSCHN. 7.1 – 7.4 USTAE	88
5.8.1	BEGRIFF "LOHNVEREDELUNG"	88
5.8.2	HERKUNFT DES ZU BEARBEITENDEN GEGENSTANDS; ABSCHN. 7.1 USTAE	88
5.8.3	FALLGRUPPEN	89
5.8.4	AUSFUHR- UND BUCHNACHWEIS; § 7 ABS. 4 USTG	89
5.8.5	AUSNAHMEREGLUNG.....	89
5.8.6	ÜBERSICHT LOHNVEREDELUNG.....	90
5.9	ORT DER LIEFERUNG BEI REIHENGESCHÄFTEN; § 3 ABS. 6 S. 5 USTG	94

5.9.1	INLÄNDISCHES REIHENGESCHÄFT (BEISPIELE).....	96
5.9.2	REIHENGESCHÄFT DRITTLAND (BEISPIELE).....	100
5.10	ORT DER LIEFERUNG NACH § 3E USTG.....	104
5.11	ORT DER LIEFERUNG NACH § 3G USTG.....	104
5.12	SCHAUBILD ORT DER LIEFERUNG; § 3 ABS. 5A USTG (BEACHTE AUßERDEM §§ 3F UND 3G USTG).....	106
5.13	SONDERFÄLLE VON LIEFERUNGEN.....	107
6	<u>SONSTIGE LEISTUNG.....</u>	<u>109</u>
6.1	BEGRIFF = § 3 ABS. 9.....	109
6.2	FORMEN: TUN, DULDEN, UNTERLASSEN.....	109
6.3	VERPFLICHTUNGSGESCHÄFTE: ZB ARBEITS-, DIENST-, WERKVERTRAG.....	109
6.4	ZEIT = BEENDIGUNG DER LEISTUNG; D.H. AUS DEM VERTRAG WIRD KEINE LEISTUNG MEHR GESCHULDET.....	109
6.5	EINZELFÄLLE.....	109
6.6	VERZEHR AN ORT UND STELLE.....	110
6.6.1	VERWALTUNGSAUFFASSUNG.....	110
6.6.2	SCHAUBILD.....	115
6.6.3	SICHTWEISE DES EUGH.....	116
6.6.4	FOLGEURTEIL DES BFH.....	116
6.7	ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG – REGELUNG BIS 31.12.2009.....	117
6.7.1	PRÜFUNGSREIHENFOLGE.....	117
6.7.2	BEFÖRDERUNGSLEISTUNGEN ETC.; § 3B.....	118
6.7.3	ANDERE SONSTIGE LEISTUNGEN.; § 3A.....	119
6.8	ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG – REGELUNG AB 1.1.2010.....	120
6.8.1	TABELLARISCHE ÜBERSICHT.....	120
6.8.2	AUFBAU DES § 3A USTG.....	122
6.8.3	SCHAUBILD I.....	123
6.8.4	SCHAUBILD II (OHNE PERSONENBEFÖRDERUNG).....	124
6.8.5	ORT DER BEFÖRDERUNGSLEISTUNG § 3B USTG.....	124
6.8.6	BMF-SCHREIBEN VOM 4.9.2009.....	125
6.8.7	GRUNDSATZ B2C.....	125
6.8.8	GRUNDSATZ B2B.....	125
6.8.9	AUSNAHMEN I.....	125
6.8.9.1	Grundstücksumsätze; § 3a Abs. 2 Nr. 1.....	127
6.8.9.2	Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 3 Nr. 2.....	128
6.8.9.3	Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 3 Nr. 3.....	129
6.8.9.4	Vermittlungsleistungen; § 3a Abs. 3 Nr. 4 B2C.....	129
6.8.9.5	Eintrittsberechtigungen B2B.....	130
6.8.10	AUSNAHMEN II.....	130
6.8.11	AUSNAHMEN III.....	132
6.8.11.1	Besonderheiten bei sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 12 und 13 UStG und § 3a Abs. 5 UStG.....	132
LÖSUNG:	138
6.8.11.2	Besonderheiten bei sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG.....	140
6.8.12	AUSNAHMEN IV: LEISTUNGEN I.S.V. § 3A ABS. 6 + 7 USTG.....	140
6.8.13	BEFÖRDERUNGSLEISTUNGEN ETC.; § 3B.....	142
6.8.13.1	Grundsatz; § 3b Abs. 1	143
6.8.13.2	Inneregemeinschaftliche Güterbeförderung an Nichtunternehmer... § 3b Abs. 3 ..	143

6.8.13.3	Änderung durch das JStG 2010	143
6.8.14	PROBLEMBEREICH JURISTISCHE PERSONEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS.....	144
6.8.14.1	bis 30.6.2011	144
6.8.14.2	ab 1.7.2011	145
6.8.15	ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG NACH § 3E USTG.....	148
6.8.16	BESORGUNG SONSTIGER LEISTUNGEN; § 3 ABS. 11	149
6.8.16.1	Die Dienstleistungskommission	150
6.9	EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG – A 3.10 USTAE	155

7 WERKLIEFERUNGEN, WERKLEISTUNGEN; § 3 ABS. 4 USTG – A 3.8 USTAE **158**

7.1	ABGRENZUNG DER LEISTUNGSARTEN.....	160
7.2	TABELLE LEISTUNGSARTEN	161
7.3	„UMTAUSCHMÜLLEREI“ UND „GEHALTSLIEFERUNGEN“	164

8 UNENTGELTLICHE WERTABGABEN (BIS 31.03.1999 EIGENVERBRAUCH) **166**

8.1	ENTNAHME VON GEGENSTÄNDEN; § 3 ABS. 1B USTG, ABSCHN. 3.2 UND 3.3	167
8.1.1	ENTNAHME EINES GEGENSTANDES DURCH EINEN UNTERNEHMER AUS SEINEM UNTERNEHMEN FÜR ZWECKE, DIE AUßERHALB DES UNTERNEHMENS LIEGEN; § 3 ABS. 1B NR. 1 167	
8.1.1.1	Gegenstand der Entnahme	167
8.1.1.2	Unternehmerischer und außerunternehmerischer Bereich	171
8.1.1.3	Zeit und Ort der Entnahme; Entstehung der Steuer.....	171
8.1.1.4	Steuerpflicht	171
8.1.1.5	Bemessungsgrundlage; § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, Abschn. 10.6 Abs. 1 UStAE.....	172
8.1.2	UNENTGELTLICHE ZUWENDUNG EINES GEGENSTANDES DURCH EINEN UNTERNEHMER AN SEIN PERSONAL FÜR DESSEN PRIVATEN BEDARF; § 3 ABS. 1B NR. 2	172
8.1.3	JEDE ANDERE UNENTGELTLICHE ZUWENDUNG EINES GEGENSTANDES, AUSGENOMMEN GESCHENKE VON GERINGEM WERT UND WARENmuster FÜR ZWECKE DES UNTERNEHMENS; § 3 ABS. 1B NR. 3	173
8.2	ENTNAHME SONSTIGER LEISTUNGEN; § 3 ABS. 9A USTG, ABSCHN. 3. UND 3.4 USTAE 173	
8.2.1	VERWENDUNG EINES DEM UNTERNEHMEN ZUGEORDNETEN GEGENSTANDES FÜR ZWECKE, DIE AUßERHALB DES UNTERNEHMENS LIEGEN; § 3 ABS. 9A NR. 1 USTG	174
8.2.1.1	Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe – Fall „Seeling“ – s. Abschn. 3.4 Abs. 6 ff. und Abschn. 15.6a UStAE.....	175
8.2.1.2	Ende der Anwendbarkeit des „Seeling“-Modelles ab 1.1.2011	180
8.2.1.3	Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG – BMF vom 13.4.2004 – A 10.6 Abs. 3 UStAE.....	181
8.2.2	UNENTGELTLICHE ERBRINGUNG EINER ANDEREN SONSTIGEN LEISTUNG FÜR ZWECKE, DIE AUßERHALB DES UNTERNEHMENS LIEGEN; § 3 ABS. 9A NR. 2 USTG, ABSCHN. 3.4 USTAE 182	
8.2.3	EINZELFÄLLE.....	184
8.2.4	KFZ-NUTZUNG DURCH EINZELUNTERNEHMER	185
8.2.4.1	Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999 – BMF-Schreiben vom 27.8.2004	186

8.2.4.2	Schaubild PKW-Privatnutzung durch Einzelunternehmer	193
8.2.5	KfZ-ÜBERLASSUNG AN DAS PERSONAL	194
8.2.6	SCHAUBILDER PKW-NUTZUNG.....	198
8.2.7	BEHANDLUNG PKW-NUTZUNG NACH ANSCHAFFUNGSDATUM.....	202
8.2.8	WEITERE ÄNDERUNG ZUM 1.1.2006.....	202
8.2.9	ÜBERLASSUNG PKW DURCH GESELLSCHAFTEN	203
8.2.9.1	Überlassung eines PKW zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter.....	203
8.2.9.2	Überlassung eines PKW an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zur privaten Nutzung	204
8.3	REPRÄSENTATIONSAUFWAND, § 4 ABS. 5 ESTG VGL. Tz. 16.4	207
8.3.1	EINZELFÄLLE.....	207
8.3.1.1	Sachgeschenke; § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG	207
8.3.2	BEWIRTUNG VON GESCHÄFTSFREUNDEN; § 4 ABS. 5 NR. 2 ESTG	209
8.3.3	MEHRAUFWENDUNGEN FÜR VERPFLEGUNG; § 4 ABS. 5 NR. 5 ESTG.....	210
8.3.4	AUFWENDUNGEN IM RAHMEN DES UNERNEHMENS, DIE UNTER DAS ABZUGSVERBOT DES § 12 NR. 1 ESTG FALLEN.....	211
8.4	SCHAUBILDER	212

9 LEISTUNGSAUSTAUSCH BEI GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSEN..... 218

9.1	LEISTUNGEN DER GESELLSCHAFTER AN DIE GESELLSCHAFT	218
9.1.1	UNTERNEHMEREIGENSCHAFT DER G'TER; § 2 ABS. 1 USTG.....	218
9.1.2	ENTGELTLICHKEIT DER LEISTUNG	227
9.1.3	BEISPIELSFALL	229
9.2	LEISTUNGEN DER GESELLSCHAFT AN DIE G'TER	231

10 EINFUHR..... 233

11 INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB § 1 ABS. 1 NR. 5 USTG 234

11.1	BEGRIFF GEMEINSCHAFTSGBIET; ABSCHN. 1.10 USTAE – s. Tz. 5.6.7.....	234
11.2	REGELFALL DER ERWERBSBESTEUERUNG; § 1A USTG.....	234
11.3	EINSCHRÄNKUNG DER ERWERBSBESTEUERUNG; § 1A ABS. 3 - 5 USTG.....	234
11.4	ERWEITERUNG DER ERWERBSBESTEUERUNG; § 1A ABS. 2 I.V.M. § 3 ABS. 1A USTG 236	
11.5	ERWERB NEUER FAHRZEUGE; § 1B USTG.....	240
11.6	STEUERBARKEIT, STEUERPFICHT, BEMESSUNGSGRUNDLAGEN	240
11.6.1	ORT DES INNERGEMEINSCHAFTLICHEN ERWERBS; § 3D USTG.....	240
11.6.2	STEUERBARKEIT; § 1 ABS. 1 NR. 5	242
11.6.3	STEUERPFICHT	242
11.6.4	BEMESSUNGSGRUNDLAGE; § 10 ABS. 1 USTG	242
11.7	STEUERENTSTEHUNG, STEUERSCHULDNER, BESTEUERUNGSVERFAHREN.....	243
11.8	ERWERBSTEUER ALS VORSTEUER; § 15 ABS. 1 NR. 3 USTG	244
11.9	AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN; § 22 ABS. 2 NR. 7 USTG.....	244
11.9.1	UST-IDENTIFIKATIONS-NR. - § 27A USTG.....	244
11.9.1.1	Änderung ab 1.1.2010	245
11.10	SCHAUBILDER INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB	246

<u>12</u>	<u>INNERGEM. VERSANDHANDEL; § 3C USTG</u>	<u>248</u>
12.1	SCHAUBILD VERSANDHANDEL	250
12.2	LIEFERSCHWELLEN/ERWERBSSCHWELLEN IN DER EU	251
<u>13</u>	<u>STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 1B USTG: INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG</u>	<u>252</u>
13.1	INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG NEUER FAHRZEUGE	252
13.2	INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG ANDERER GEGENSTÄNDE AN ERWERBSTEUERPFlichtIGE; §§ 4 NR. 1B, 6A USTG	253
13.3	INNERGEMEINSCHAFTLICHES VERBRINGEN § 6A ABS. 2 USTG	260
13.3.1	GESAMTÜBERSICHT BUCH- UND BELEGNACHWEIS	261
13.3.2	VERTRAUENSSCHUTZREGELUNG (§ 6A ABS. 4 USTG)	263
13.4	SCHAUBILDER INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG	266
13.5	REIHENGESCHÄFTE (INNERGEMEINSCHAFTLICH)	269
13.6	INNERGEM. DREIECKSGESCHÄFTE	271
13.6.1	KURZÜBERSICHT VORAUSSETZUNGEN DREIECKSGESCHÄFT	272
13.7	INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNGEN/ERWERBE – GESAMTÜBERSICHT/FALLKONSTELLATIONEN	273
<u>14</u>	<u>STEUERBEFREIUNGEN</u>	<u>279</u>
14.1	GRUNDSÄTZE	279
14.1.1	WIRKUNG DER STEUERBEFREIUNGEN IM MWST-SYSTEM (BERECHNUNG MIT 16 %)	279
14.1.2	ÜBERBLICK ÜBER DIE STEUERBEFREIUNGEN	280
14.2	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 3 USTG	281
14.2.1	BEFÖRDERUNGSLEISTUNG, § 3 ABS. 9 USTG BESORGUNG DER BEFÖRDERUNGSLEISTUNG, § 3 ABS. 11 USTG	281
14.2.2	ORTSBESTIMMUNG; § 3B ABS. 1 USTG, ABSCHN. 3B.1 FF USTAE (WIEDERHOLUNG)	281
14.2.3	STEUERBEFREIUNG NUR FÜR GÜTERBEFÖRDERUNG (NICHT FÜR PERSONENBEFÖRDERUNG)	282
14.3	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 4A USTG – UMSATZSTEUERLAGERREGELUNG	284
14.3.1	VORAUSSETZUNGEN DER STEUERBEFREIUNG	285
14.3.2	AUSSCHLUß DER STEUERBEFREIUNG	286
14.3.3	BESONDERE BEGRIFFE IM ZUSAMMENHANG MIT § 4 NR. 4A USTG:	286
14.3.4	WEGFALL DER STEUERBEFREIUNG DURCH „AUSLAGERUNG“	286
14.3.5	VORSTEUERABZUG AUSLAGERER	287
14.4	STEUERBEFREIUNG BESTIMMTER EINFUHRANSCHLUßLIEFERUNGEN - § 4 NR. 4B USTG	287
14.4.1	ALTE RECHTSLAGE	287
14.4.2	NEUE RECHTSLAGE	287
14.5	ANWENDUNGSBEISPIELE FÜR DIE STEUERBEFREIUNGEN NACH § 4 NR. 4A UND § 4 NR. 4B USTG:	288
14.6	STEUERBEFREIUNGEN NACH § 4 NR. 5 USTG [ABSCHN. 4.5.1 – 4.5.4 USTAE]	289
14.6.1	VERMITTLUNGSLEISTUNG; § 3 ABS. 9	289
14.6.2	STEUERPFlicht	290
14.6.3	NACHWEISE; § 22 USTDV, ABSCHN. 4.5.4 USTAE	293

14.6.4	BEGRIFF „VERMITTLUNG“ – ENTWICKLUNG DER RECHTSPRECHUNG	293
14.6.4.1	BMF vom 13.12.2004.....	293
14.6.4.2	BMF vom 29.11.2007 - IV A 6-S 7160a/07/0001, 2007/0544325	293
14.6.4.3	BMF-Schreiben vom 9.10.2008 - BStBl I 2008 S. 948.....	294
14.6.4.4	BFH-Urteil vom 30.10.2008 – V R 44/07	294
14.6.4.5	BMF-Schreiben vom 23.6.2009 - IV B 9 - S 7160-f08/10004.....	294
14.7	BEFREIUNG FÜR DIE BETEILIGUNG ALS STILLER GESELLSCHAFTER - § 4 NR. 8J USTG 295	
14.8	§ 4 NR. 9 USTG.....	295
14.8.1	§ 4 Nr. 9A USTG - UMSÄTZE, DIE UNTER DAS GRUNDERWERBSTEUERGESETZ FALLEN 295	
14.8.1.1	Entnahme – BMF-Schreiben vom 22.9.2008	296
14.8.2	§ 4 Nr. 9B USTG – UMSÄTZE, DIE UNTER DAS RENNWETT- UND LOTTERIEGESETZ FALLEN 297	
14.9	VERMIETUNGSUMSÄTZE § 4 NR. 12 USTG	297
14.9.1	SCHAUBILD.....	298
	GEMISCHTE VERTRÄGE:	299
14.9.2	SCHAUBILD SPORTSTÄTTEN	300
14.9.3	HINWEIS SPORTSTÄTTEN	301
14.9.4	BMF-SCHREIBEN VOM 15.1.2009 (EINHEITLICHE VERMIETUNGSLEISTUNG).....	302
14.10	STEUERBEFREIUNG GEM. § 4 NR. 14 USTG (HEILBERUFE)	303
14.11	STEUERBEFREIUNG GEM. § 4 NR. 20 USTG – „SOLOKÜNSTLER“.....	304
14.12	§ 4 NR. 21A USTG: UMSÄTZE DER STAATLICHEN HOCHSCHULEN AUS FORSCHUNGSTÄTIGKEIT.....	305
14.13	§ 4 NR. 28 USTG.....	305
14.14	STEUERBEFREIUNG BEIM INNERGEMEINSCHAFTLICHEN ERWERB VON GEGENSTÄNDEN; § 4 B USTG	305
14.15	VERZICHT AUF STEUERBEFREIUNGEN; § 9 USTG.....	307
15	<u>STEUERSÄTZE; § 12, ABSCHN. 12.1 – 12.16 USTAE.....</u>	309
15.1	BEDEUTUNG DER STEUERSÄTZE.....	309
15.2	ERMÄBIGTER STEUERSATZ; § 12 ABS. 2.....	309
15.2.1	① LIEFERUNG, EINFUHR, INNERGEM. ERWERB, VERMIETUNG VON GEGENSTÄNDEN DER ANLAGE 2 ZU § 12.....	309
15.2.2	② UMSÄTZE DER ZAHNTECHNIKER UND ZAHNÄRZTE; § 12 ABS. 2 NR. 6.....	309
15.2.3	③ LEISTUNGEN VON SOLISTEN; § 12 ABS. 2 NR. 7A USTG:	309
15.2.4	④ PERSONENBEFÖRDERUNG; § 12 ABS. 2 NR. 10;.....	310
15.2.5	⑤ KURZFRISTIGE VERMIETUNG; § 12 ABS. 2 NR. 11 – A 12.16 USTAE	310
15.3	STEUERSATZ FÜR „KOMBINATIONSARTIKEL“	314
16	<u>VORSTEUERABZUG - SCHAUBILD.....</u>	316
16.1	WESEN, WIRKUNG, BEDEUTUNG DES VORSTEUERABZUGS IM MWST-SYSTEM	317
16.2	ANSCHAFFUNGSBEZOGENE MERKMALE DES VORSTEUERABZUG; § 15 ABS. 1	317
16.2.1	PERSÖNLICHE VORAUSSETZUNGEN; A 15.1 USTAE.....	317
16.2.2	SACHLICHE VORAUSSETZUNGEN; ABSCHN. 15.2 USTAE	318
16.2.2.1	Sonderfall Vorsteuerabzug bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung.....	320
16.2.2.2	Zuordnungswahlrecht	326

16.3 AUSSTELLUNG VON RECHNUNGEN – AB DEM 1.1.2004	332
16.3.1 HINTERGRUND DER REGELUNGEN	332
16.3.2 RECHNUNGSBEGRIFF:	333
16.3.3 RECHT ODER PFLICHT ZUR RECHNUNGSErTEILUNG?	333
16.3.3.1 Rechnungsausstellpflicht –Grundstücksleistung – A 14.1 (3) + 14.2 UStAE.....	333
16.3.4 PFLICHTANGABEN IN DER RECHNUNG	334
16.3.4.1 Angabe des Zeitpunkts der Leistung und der im Voraus vereinbarten Minderungen des Entgelts – BMF-Schreiben vom 3.8.2004 Abschn. 14.5 Abs. 16 UStAE (teilweise)....	336
16.3.5 ZUSÄTZLICHE RECHNUNGSANGABEN IN BESONDEREN FÄLLEN (§ 14A UStG)	338
16.3.6 BERICHTIGUNG VON RECHNUNGEN – A 14.11 UStAE.....	339
16.3.7 FORM DER RECHNUNG.....	339
16.3.7.1 Rechnungen in elektronischer Form - Abschn. 14.4 UStAE.....	339
16.3.7.2 Sonderfall Telefaxrechnung	340
16.3.7.3 Online-Fahrausweise	341
16.3.8 AUSSTELLER DER RECHNUNG.....	341
16.3.9 RECHNUNG IN FORM DER GUTSCHRIFT – A 14.3 UStAE.....	341
16.3.10 AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN (§ 14B UStG).....	342
16.3.11 RECHNUNGEN ÜBER KLEINBETRÄGE	343
16.3.11.1 Übersicht „normale“ Rechnung - Kleinbetragsrechnung	343
16.3.12 FAHRAUSWEISE ALS RECHNUNGEN	344
16.3.13 UNBERECHTIGTER STEUERAUSWEIS - § 14c Abs. 2 UStG (Absch. 14c.2 UStAE) 344	
16.3.14 UNRICHTIGER STEUERAUSWEIS - § 14c Abs. 1 UStG (Abschn. 14c.1 UStAE)....	347
16.3.14.1 Beispiele unrichtiger Steuerausweis	349
16.4 EINSCHRÄNKUNG VORSTEUERABZUG - § 15 Abs. 1A UStG	349
16.4.1 AKTUELLE BEHANDLUNG DES VORSTEUERABZUGS AUS REISEKOSTEN - VGL. Tz. 8.3.3 350	
16.4.2 SONSTIGE EINSCHRÄNKUNGEN.....	351
16.5 UMSATZBEZOGENE (VERWENDUNGSBEZOGENE) MERKMALE DES VORSTEUERABZUGS; § 15 Abs. 2 + 3	352
16.5.1 AUSSCHLUßUMSÄTZE; ABSCHN. 15.12 Abs. 1, ABSCHN. 15.13 UStAE	352
16.5.2 ABZUGSUMSÄTZE	352
16.5.3 EINGANGSLEISTUNGEN IN UNMITTELBAREM BZW. MITTELBAREM ZUSAMMENHANG MIT STEUERFREIEN UMSÄTZEN; ABSCHN. 15.13 UStAE.....	352
16.5.4 EINGANGSLEISTUNGEN IN ZUSAMMENHANG MIT UMSÄTZEN IM AUSLAND; § 15 Abs. 2 Nr. 2, ABSCHN. 15.14 UStAE.....	353
16.5.5 EINGANGSLEISTUNGEN IN ZUSAMMENHANG MIT MANGELS ENTGELT NICHT STUEERBAREN LEISTUNGEN; § 15 Abs. 2 Nr. 3, ABSCHN. 15.15 UStAE.....	354
16.5.6 UNTERGANG VON GEGENSTÄNDEN, DIE ZUR AUSFÜHRUNG VON AUSSCHLUßUMSÄTZEN BESTIMMT WAREN;	354
16.5.7 SCHAUBILD ABZUGSFÄHIGKEIT VON VORSTEUERN.....	355
16.5.8 VORSTEUERABZUG BEI UNGEKLÄRTER ERSTMALIGER VERWENDUNG (WIEDERHOLUNG).....	356
16.5.8.1 Alte Rechtslage z.B. BFH, BStBl II 1987, 521, 1988, 468:.....	356
16.5.8.2 Neue Rechtslage: Recht des Steuerpflichtigen auf sofortigen Vorsteuerabzug	356
16.6 VORSTEUERAUFTEILUNG.....	359
16.6.1 VSt-ABZUG BEI ANSCHAFUNG OD. HERSTELLUNG VON GEBÄUDEN	361
16.6.2 SCHAUBILD AUFTEILUNG VON VORSTEUERN	366
16.6.3 SACHVERHALT ÜBUNG EIGENSTUDIUM.....	367

<u>17</u>	<u>BEMESSUNGSGRUNDLAGEN</u>	<u>369</u>
17.1	ENTGELT BEI LIEFERUNG UND SONSTIGEN LEISTUNGEN:	369
17.1.1	SCHAUBILD – FORMEN DES ENTGELTES	369
17.1.2	BEDEUTUNG	369
17.1.3	FORMEN DES ENTGELTS	369
17.1.4	UMFANG DES ENTGELTS	370
17.1.4.1	Änderung der Rechtsprechung bei Verkaufsagenten	372
17.1.5	DEVISENENTGELTE; § 16 ABS. 6, ABSCHN. 16.4 USTAE	375
17.2	ENTGELT BEI TAUSCH, TAUSCHÄHNL. UMSÄTZEN, ANNAHME AN ZAHLUNGS STATT; § 10 ABS. 2	376
17.3	ÄNDERUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE; ABSCHN. 17.1 FF. USTAE	381
17.3.1	NACHTRÄGLICHE ENTGELTSMINDERUNGEN; ABSCHN. 10.3 + 17.1 USTAE	381
17.3.2	NACHTRÄGLICHE ENTGELTSERHÖHUNGEN	381
17.3.3	FORDERUNGS AUSFÄLLE	381
17.3.4	NICHTAUSFÜHRUNG EINER VEREINBARTEN LEISTUNG	381
17.3.5	RÜCKGÄNGIGMACHUNG EINER STPFLICHTIGEN LEISTUNG	382
17.3.6	NACHWEIS ORT DES I.G.E.	382
17.3.7	NICHT ABZIEHBARE AUFWENDUNGEN	382
17.3.8	DURCHFÜHRUNG DER BERICHTIGUNG	382
17.3.9	WECHSELDISKONTIERUNG; ABSCHN. 10.3 ABS. 6 USTAE	382
17.3.10	"ECHTES" UND „UNECHTES“ FACTORING	383
17.3.11	VERTRAGSSTRAFEN ETC.	385
17.3.12	ÄNDERUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE BEI DER AUSGABE VON GUTSCHEINEN	386
17.3.13	UMTAUSCH/RÜCKLIEFERUNG – VGL. Tz. 17.3.5	387
<u>18</u>	<u>GRÜNDUNG UND AUFLÖSUNG EINER EINZELFIRMA</u>	<u>388</u>
18.1	GRÜNDUNG	388
18.2	AUFLÖSUNG DURCH EINSTELLEN	388
18.3	AUFLÖSUNG DURCH LIQUIDATION	388
18.4	AUFLÖSUNG DURCH GESCHÄFTSVERÄÜBERUNG IM GANZEN	388
18.4.1	BESONDERHEITEN:	390
18.4.2	VORSTEUERABZUG BEI GESCHÄFTSVERÄÜBERUNG IM GANZEN	392
<u>19</u>	<u>GRÜNDUNG UND AUFLÖSUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN</u>	<u>394</u>
19.1	GRÜNDUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT	394
19.2	ÄNDERUNG DER RECHTSPRECHUNG	395
19.2.1	VORSTEUERABZUG BEI GEWÄHRUNG VON GESELLSCHAFTSRECHTEN	396
19.3	AUFLÖSUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT	398
19.3.1	GESCHÄFTSVERÄÜBERUNG IM GANZEN; § 1 ABS. 1A	398
19.3.2	LIQUIDATION	398
19.3.3	REALTEILUNG	398
19.4	GESELLSCHAFTER-WECHSEL	398
19.4.1	EINTRITT IN EINE BESTEHENDE PERSGES	398
19.4.2	AUSSCHEIDEN EINES G'TERS UNTER AUSSCHLUß DER LIQUIDATION; § 738 BGB	398
19.4.3	AUSSCHEIDEN DES VORLETZTEN G'TERS AUS EINER PERSGES	399
19.4.4	VOLLSTÄNDIGER G'TER-WECHSEL	399

<u>20</u>	<u>GRÜNDUNG UND AUFLÖSUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN.....</u>	<u>400</u>
20.1	GRÜNDUNG.....	400
20.2	AUFLÖSUNG.....	401
20.3	GESELLSCHAFTER-WECHSEL	401
20.3.1	EINTRITT IN EINE BESTEHENDE KAPGES SIEHE Tz 20.1	401
20.3.2	AUSSCHEIDEN.....	401
<u>21</u>	<u>UMWANDLUNG, VERSCHMELZUNG.....</u>	<u>401</u>
21.1	FORMWECHSELNDE UMWANDLUNG	401
21.2	ÜBERTRAGENDE UMWANDLUNG UND VERSCHMELZUNG	401
<u>22</u>	<u>BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS; § 15A.....</u>	<u>402</u>
22.1	RECHTSLAGE BIS 31.12.2001.....	402
22.1.1	NUTZUNGSÄNDERUNGEN IM VERANLAGUNGSZEITRAUM DER ERSTMALIGEN VERWENDUNG ZUR AUSFÜHRUNG VON UMSÄTZEN; § 15 ABS. 1 - 4	402
22.2	UNTERSCHIEDE § 15A ALTE - NEUE FASSUNG.....	403
22.3	RECHTSLAGE AB 1.1.2002.....	404
22.3.1	ALLGEMEINES	404
22.3.2	VEREINFACHUNGEN BEI DER BERICHTIGUNG (§ 15A ABS. 11 UStG; § 44 UStDV)	408
22.3.2.1	Vereinfachungsregelungen; § 44 Abs. 1 - 4 UStDV – ab 1.1.2005.....	408
22.3.3	BEISPIEL § 15/§ 15A UStG	409
22.4	RECHTSLAGE AB 1.1.2005	411
22.4.1	AUSWEITUNG DES REGULINGSBEREICHS	411
22.4.2	NEUER ÄNDERUNGSTATBESTAND	412
22.4.3	ANWENDUNGSBEREICH UND HINTERGRUND DER NEUREGELUNGEN	412
22.4.4	AUSBLICK – PRAKTISCHE UMSETZUNG	413
22.4.5	ANHEBUNG DER BETRAGSGRENZEN BEI DEN VEREINFACHUNGSREGELUNGEN DES § 44 UStDV – s. Tz. 22.3.2.1	414
22.4.6	GRUNDLEGENDE ANMERKUNGEN ZUR ANWENDUNG DES NEUEN § 15A UStG (GELTUNG AB 01.01.2002)	414
22.4.7	§ 15A ABS. 2 UStG – BAYERISCHES LANDESAMT FÜR STEUERN VOM 23.7.2008 (AUSZUG – Z. VERTIEFUNG).....	414
22.4.8	ERGÄNZUNGEN DURCH DAS „GESETZ ZUM ABBAU BÜROKRATISCHER HEMMNISSE“	419
22.4.9	VORGEHENSWEISE (BEI AV) § 15A UStG – ZUSAMMENFASSUNG.....	423
<u>23</u>	<u>BETRIEBE GEWERBLICHER ART VON KÖRPERSCHAFTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS (KÖR), § 2 (3) 1 UStG I. V. M. § 1 I NR. 6 UND § 4 KStG - [VGL. A 2.11. UStAE] UND VEREINE</u>	<u>427</u>
<u>24</u>	<u>STEUERENTSTEHUNG § 13 UStG – VGL. Tz. 26.3</u>	<u>429</u>
<u>25</u>	<u>BESONDERE BESTEUERUNGSFORMEN</u>	<u>430</u>

25.1	GESETZLICHE BESTEUERUNG DES GEBRAUCHTWARENHANDELS; § 25A UStG	430
25.1.1	GEBRAUCHTWARENHANDEL; § 25A, ABSCHN. 25A.1 UStAE	430
25.1.1.1	Beispiel:	432
25.1.1.2	grenzüberschreitender Gebrauchtwagenlieferungen	433
25.2	GESETZLICHE BESTEUERUNG DER REISELEISTUNGEN § 25 UStG	434
25.2.1	SCHAUBILD	435
25.3	STEUERABZUGSVERFAHREN; § 18 ABS. 8 UStG, §§ 51 - 58 UStDV – BIS 31.12.2001	438
25.3.1	LEISTENDER UNTERNEHMER; § 51 ABS. 3 UStDV, ABSCHN. 233 ABS. 3+4 UStR	438
25.3.2	AUSGEFÜHRTE LEISTUNGEN	438
25.3.3	ABZUGSVERPFLICHTETER LEISTUNGSEMPFÄNGER	439
25.3.4	NULLREGELUNG	439
25.4	§ 13B UStG – AB 1.1.2002	439
25.4.1	GEGENÜBERSTELLUNG ABZUGSVERFAHREN → § 13B UStG	440
25.4.2	SCHAUBILD ENTWICKLUNG DER VORSCHRIFT	441
25.4.3	I. ANWENDUNGSBEREICH	443
25.4.4	II. UMSÄTZE, FÜR DIE DER LEISTUNGSEMPFÄNGER DIE STEUER SCHULDET	443
25.4.5	III. IM AUSLAND ANSÄSSIGER UNTERNEHMER	445
25.4.6	IV. ENTSTEHUNG DER STEUER	446
25.4.7	V. BEMESSUNGSGRUNDLAGE UND BERECHNUNG DER STEUER	446
25.4.8	VI. RECHNUNGSERTEILUNG	447
25.4.9	VII. VORSTEUERABZUG DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS	447
25.4.10	VIII. STEUERSCHULDNERSCHAFT DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS UND ALLGEMEINES BESTEUERUNGSVERFAHREN	448
25.4.11	IX. AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN	448
25.4.12	X. ÜBERGANGSREGELUNG (§ 27 ABS. 4 UStG)	448
25.5	§ 13B UStG – ÄNDERUNGEN AB 1.1.2004 FF.	451
25.5.1	GEÄNDERTE/ NEUE TATBESTÄNDE ZUR STEUERSCHULD DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS	451
25.5.2	SCHAUBILD BIS 31.12.2009	452
25.5.2.1	I. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen	452
25.5.2.2	II. Bestimmte Bauleistungen	453
25.5.2.3	III. Weitere Anwendungsregelungen	456
25.5.2.4	IV. Übergangsregelungen	456
25.5.3	STATUS DES LEISTENDEN UNTERNEHMERS (KLARSTELLUNG - § 13B ABS. 2 BZW. ABS. 5 SATZ 4 UStG)	457
25.5.4	LIEFERUNGEN VON GAS UND ELEKTRIZITÄT - § 13B ABS. 1 NR. 5 UStG	457
25.5.5	SCHAUBILD AB 1.7.2010 BZW. 1.1.2011 BZW. 1.7.2011	458
25.5.6	EMISSIONSHANDEL AB 1.7.2010 - § 13B ABS. 1 NR. 6 UStG	458
25.5.7	LIEFERUNGEN VON INDUSTRIESCHROTT, ALTMETALLEN UND SONSTIGEN ABFALLSTOFFEN - § 13B ABS. 1 NR. 7 UStG – ANLAGE 3 ZUM UStG	459
25.5.8	STEUERPFLICHTIGE REINIGUNG VON GEBÄUDEN UND GEBÄUDETEILEN - § 13B ABS. 1 NR. 8 UStG	459
25.5.9	BESTIMMTE LIEFERUNGEN VON GOLD - § 13B ABS. 1 NR. 9 UStG	459
25.5.10	LIEFERUNG VON MOBILFUNKGERÄTEN UND INTEGRIERTEN SCHALTKREISEN - § 13B ABS. 1 NR. 10 UStG	459
25.5.11	DAUERLEISTUNGEN - § 13B ABS. 3 UStG	459
25.5.12	STEUERENTSTEHUNG FÜR SONSTIGE LEISTUNGEN, DEREN ORT NACH § 3A ABS. 2 UStG BESTIMMT WIRD - § 3B ABS. 1 UStG	459

25.5.13	ERWEITERUNG DER AUSNAHMEN VON DER STEUERSCHULD DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS:	460
25.5.13.1	Restaurationsleistungen an Bord von bestimmten Verkehrsmitteln.....	460
25.5.14	ÄNDERUNG AB 1.7.2010 „ANSÄSSIGKEIT“ - § 13B ABS. 7	461
25.5.14.1	Kurzübersicht „Ansässigkeit“	462
25.5.15	ERWEITERTE ERKLÄRUNGSPFLICHT	463
25.6	§ 13C UStG – UMSATZSTEUERHAFTUNG BEI FORDERUNGSABTRETUNG	464
25.6.1	VORAUSSETZUNGEN:	464
25.6.2	RECHTSFOLGE:	464
25.6.3	AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN	464
25.7	§ 25D – UMSATZSTEUERHAFTUNG	465
25.7.1	VORAUSSETZUNGEN:	465
25.7.2	RECHTSFOLGE:	465
25.8	VORSTEUERVERGÜTUNGSVERFAHREN; § 18 ABS. 9 UStG, § 59 - 62 UStDV - <u>BIS</u> 31.12.2009	466
25.9	VORSTEUERVERGÜTUNGSVERFAHREN; § 18 ABS. 9, 18G UStG, § 59 - 62 UStDV - AB 1.1.2010	467
26	<u>STEUERERHEBUNG</u>	469
26.1	VERANLAGUNGS- UND VORANMELDUNGSVERFAHREN (GRUNDSÄTZE)	469
26.2	SONDERREGELUNGEN	469
26.3	BESTEuerung NACH DEN ALLGEMEINEN VORSCHRIFTEN DES UStG – VGL. Tz. 23 471	
26.3.1	VERSTEUERUNG NACH VEREINBARTEN ENTGELTEN.....	472
26.3.2	BESTEuerung NACH VEREINNAHMEN ENTGELTEN; § 20, ABSCHN. 20.1 UStAE..	475
26.3.3	WECHSEL DER BESTEUERUNGSART; § 20 ABS. 1 S. 3 UStG	477

1 Einführung

1.1 Aufbau des Gesetzes und Technik der Gesetzesanwendung

1.1.1 Aufbau des Gesetzes

In der Regel bestehen Gesetzesvorschriften aus zwei Teilen, die miteinander verknüpft sind, nämlich

Tatbestand

+

Rechtsfolge

Dazu ein Beispiel aus § 1 **Umsatzsteuergesetz**:

"Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt ..."

(das ist der **Tatbestand**!)

"... unterliegen..." der Umsatzsteuer.

(das ist die **Rechtsfolge**!)

Der Tatbestand des § 1 UStG besteht entsprechend dem o.a. Gesetzestext aus folgenden **Tatbestandsmerkmalen**, die alle nebeneinander erfüllt sein müssen:

- Lieferungen oder sonstige Leistungen müssen ausgeführt sein
(die Begriffe werden in § 3 (1) und (9) UStG definiert)
- eines Unternehmers
(der Begriff ist in § 2 (1) Satz 1 und 3 UStG definiert)
- im Inland
(der Begriff ist in § 1 (2) UStG definiert)
- gegen Entgelt
(der Begriff ist in § 10 (1) UStG definiert)
- im Rahmen seines Unternehmens
(der Begriff ist in § 2 (1) Satz 2 UStG definiert)

Sind alle diese Tatbestandsmerkmale, aus denen der Tatbestand der Rechtsnorm besteht, erfüllt, so **muß die Rechtsfolge ausgesprochen werden!**

Es handelt sich um eine **Rechtsentscheidung, nicht um eine Ermessensentscheidung!**
Die Rechtsentscheidung wird auch **gebundene Entscheidung** genannt.

1.1.2 Technik der Gesetzesanwendung

Die Gesetzesanwendung erfolgt in drei Stufen:

1. Stufe: Sachverhaltsermittlung
(Was ist geschehen?)

2. Stufe: Gesetzesfeststellung
(Welche gesetzliche Vorschrift könnte Anwendung finden?)
3. Stufe: Subsumtion
(Erfüllt der festgestellte Lebenssachverhalt den gesetzlichen Tatbestand?)

Erläuterungen zur 1. Stufe (Sachverhaltsermittlung):

Die Hauptschwierigkeit der Gesetzesanwendung liegt **in der Praxis** oft darin, den in Betracht kommenden Lebenssachverhalt zu ermitteln - vgl. §§ 85 ff. AO!

Da Ermittlungen **bei Klausuren** nicht praktikabel sind, werden dort die Sachverhalte vorgegeben.

Beispiel: Kaufmann Emsig hat am 3.9.01 in Hannover an einen Kunden für 500,-- Euro Textilien verkauft und ausgeliefert.
(Hier ist der für die Prüfung der Umsatzsteuerpflicht erforderliche Lebenssachverhalt bereits festgestellt.)

Erläuterungen zur 2. Stufe (Welches Gesetz kann in Betracht kommen?)

Der Klausurverfasser muß nun das UStG (bzw. die UStDV) kennen und die Definitionen beherrschen (s. vorhergehende Seite)!

Erläuterungen zur 3. Stufe (Subsumtion)

Die Subsumtion des oben aufgeführten Sachverhalts unter den gesetzlichen Tatbestand führt zu dem Ergebnis:

Die Veräußerung der Textilien (Erfüllungsgeschäft) unterliegt der Umsatzsteuer!
Die Lieferung ist also steuerbar und - mangels Befreiungsvorschrift gem. § 4 UStG – auch steuerpflichtig.

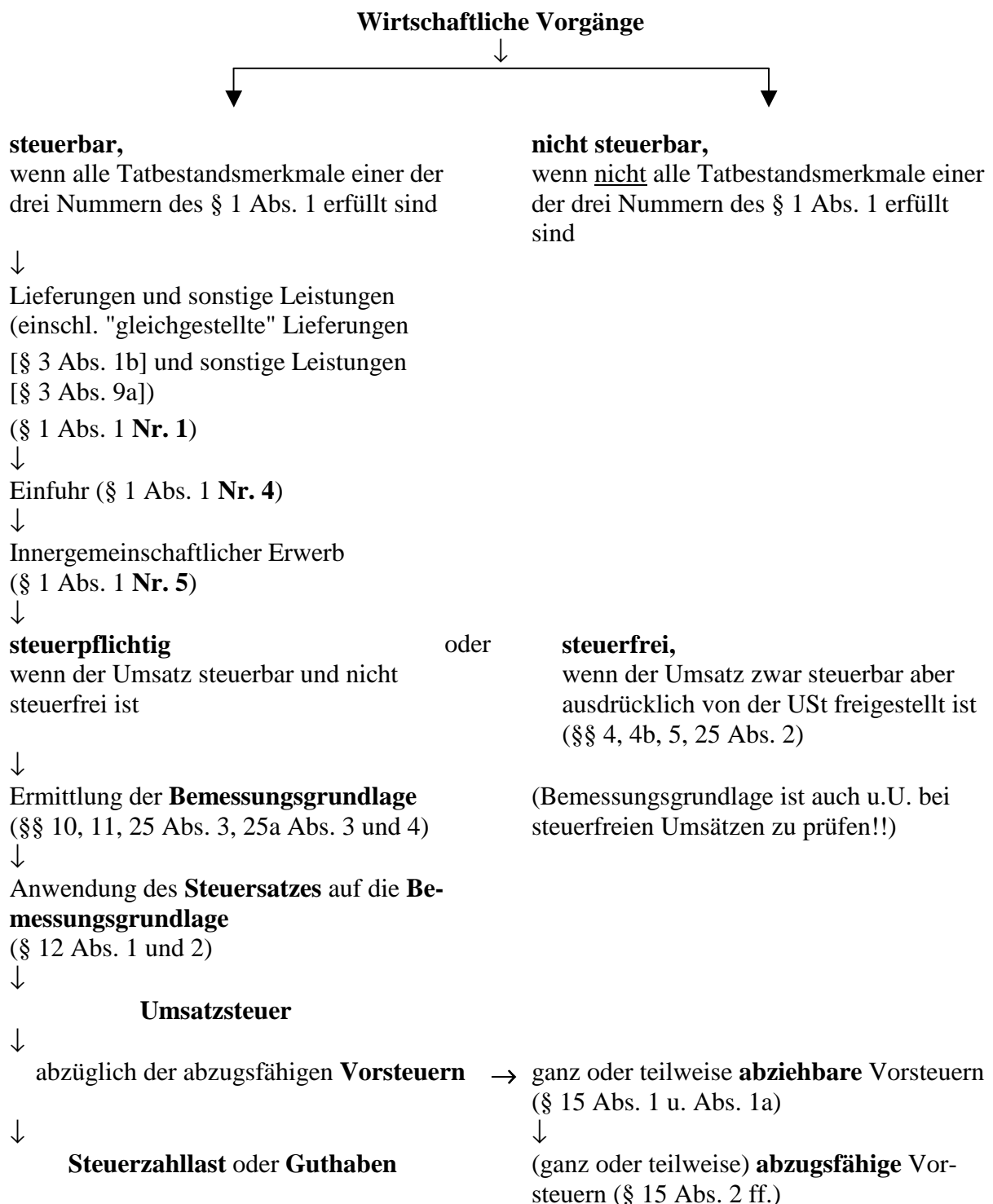
Das Ergebnis der Subsumtion führt bei positiver Entscheidung zur Steuerfestsetzung durch das Finanzamt.

Subsumtion (Rechtsanwendung)

heißt also,

einen **L e b e n s s a c h v e r h a l t**
unter einen gesetzlichen **T a t b e s t a n d** zu bringen
und damit (positiv oder negativ) zur gesetzlichen **R e c h t s f o l g e** zu gelangen.

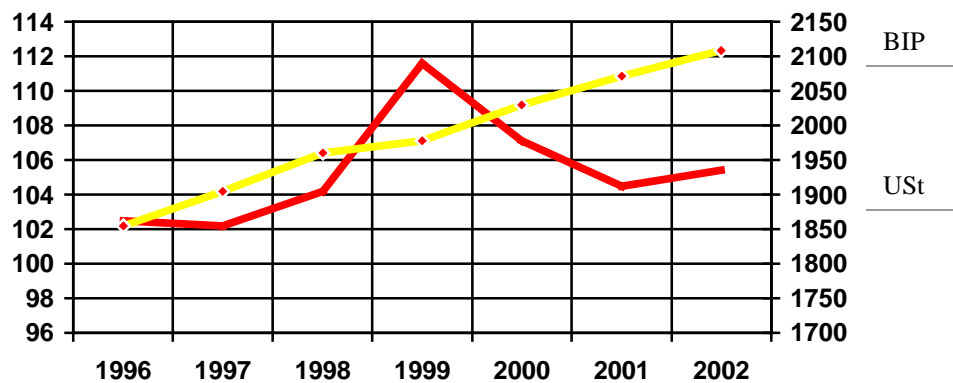
1.2 Systematik der Umsatzsteuer



1.3 Bedeutung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist eine der bedeutendsten Einnahmequellen des Staates (Aufkommen 2010: 180 Mrd. € = 33,93 % des Gesamtaufkommens). Sie zählt zu den sogenannten **Gemeinschaftssteuern**; das Aufkommen steht Bund und Ländern gemeinsam zu. Man schätzt das Betrugspotential allerdings auf mindestens 9 %. Es kann daher nicht verwundern, wenn jährlich ca. 4 Mrd. Euro Umsatzsteuer infolge von Umsatzsteuerprüfungen nacherhoben werden. Alternative Systeme wie etwa das „Reverse-Charge Modell“, oder die „Ist-Versteuerung mit Cross-Check“ sind zur Zeit nicht durchsetzbar. Daher setzt die Finanzverwaltung verstärkt auf bereits gesetzlich möglichen Kontrollen und auf eine bessere Vernetzung der EU-Mitgliedstaaten aber auch der Institutionen eines Landes untereinander.

Ein Vergleich des USt-Aufkommens mit dem Bruttoinlandsprodukt (BIP) lässt Rückschlüsse auf das Volumen der Manipulationen zu (Beispiel):

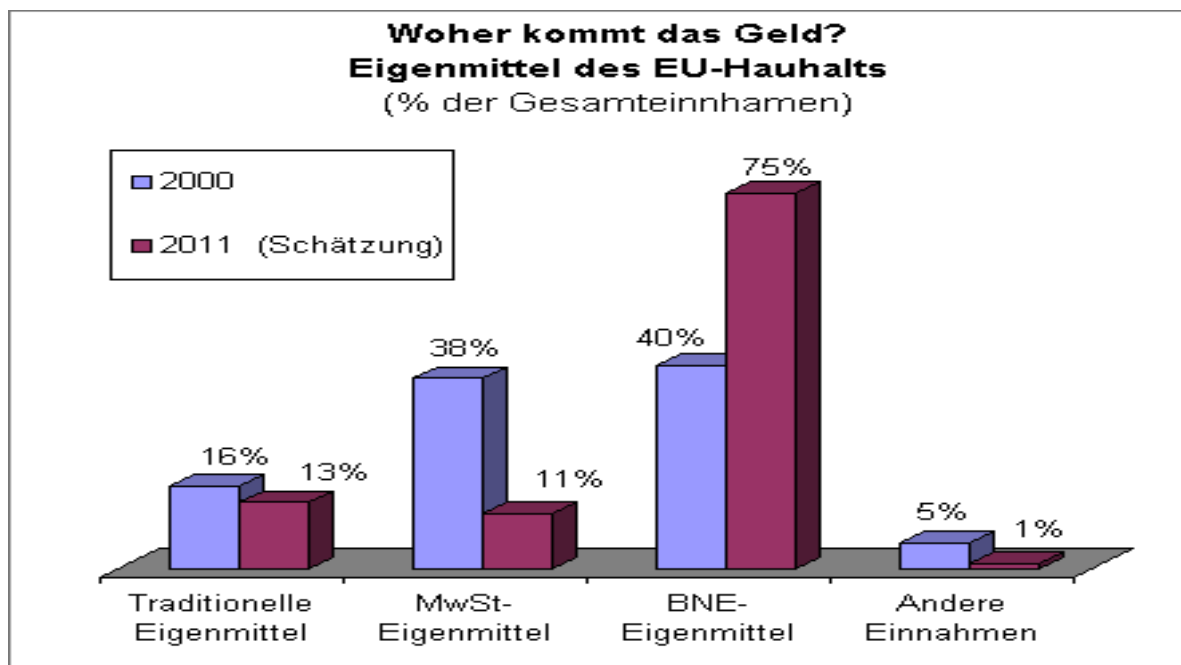
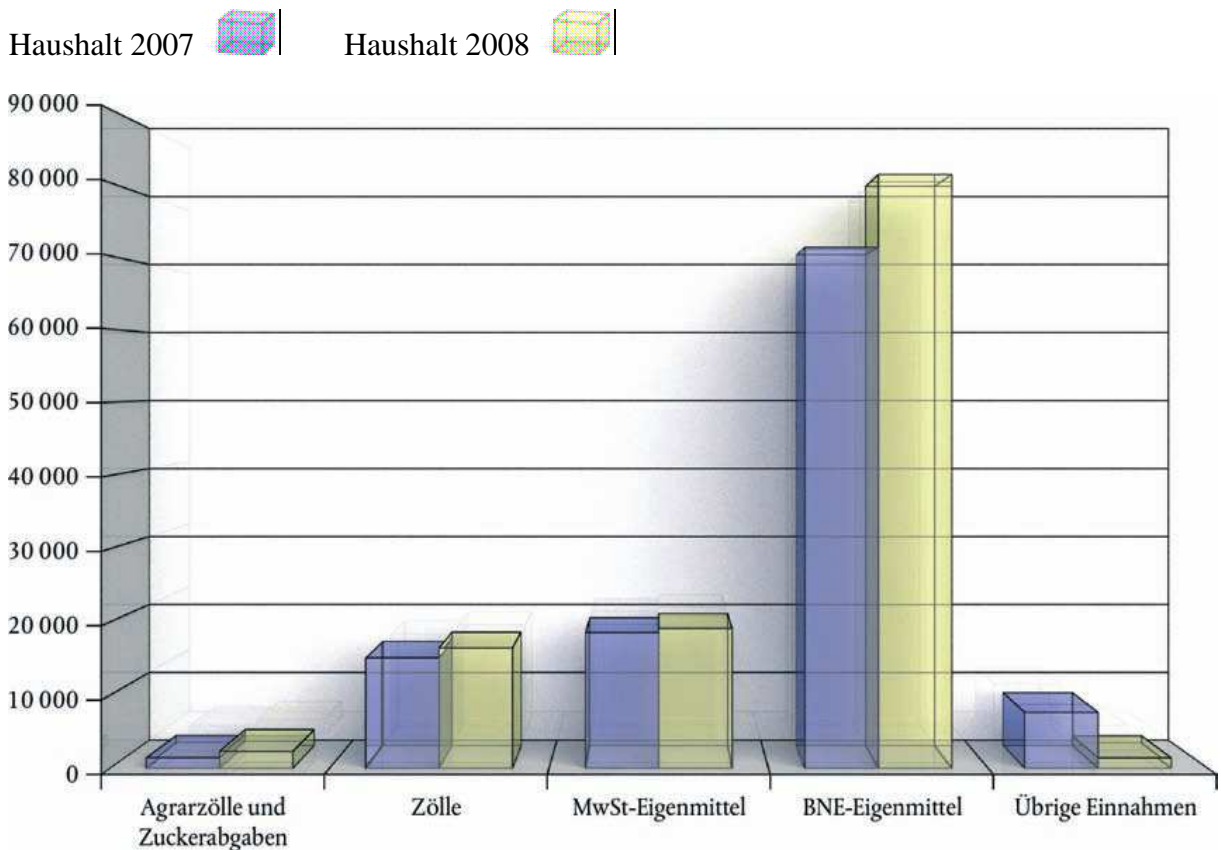


Die Umsatzsteuer ist zugleich die erste und bisher einzige einheitliche Steuer innerhalb der Europäischen Union. Die Besteuerungsgrundlagen sind deshalb - von geringfügigen Ausnahmen abgesehen - in allen EU-Ländern einheitlich gestaltet. Die Steuersätze können jedoch - innerhalb eines vorgegebenen Rahmens - von den einzelnen Mitgliedstaaten frei bestimmt werden.

Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, einen Teil ihres Umsatzsteueraufkommens an die EU abzuführen. Dieser Anteil ergibt sich aus der Anwendung eines für alle Mitgliedstaaten gleichen Abzugsatzes (0,30% für alle Mitgliedstaaten; vier Mitgliedstaaten wurde für den Zeitraum 2007–2013 ein verminderter Abzugsatz zugestanden: für Österreich 0,225 %, für Deutschland 0,15 % und für die Niederlande und Schweden jeweils 0,10 %) auf eine einheitlich bestimmte MwSt.-Bemessungsgrundlage. Diese MwSt.-Bemessungsgrundlage darf 50 Prozent des Bruttosozialprodukts des betreffenden Mitgliedstaates nicht übersteigen.

Von den Gesamteinnahmen der EU im Jahr 2011 in Höhe von 126,5 Mrd. € (geschätzt) betrug der Anteil aus der USt 14 Mrd. €. Dieser Anteil war in den vergangenen Jahren wesentlich höher.

1.3.1 Zusammensetzung des EU-Haushaltes in Mio. €

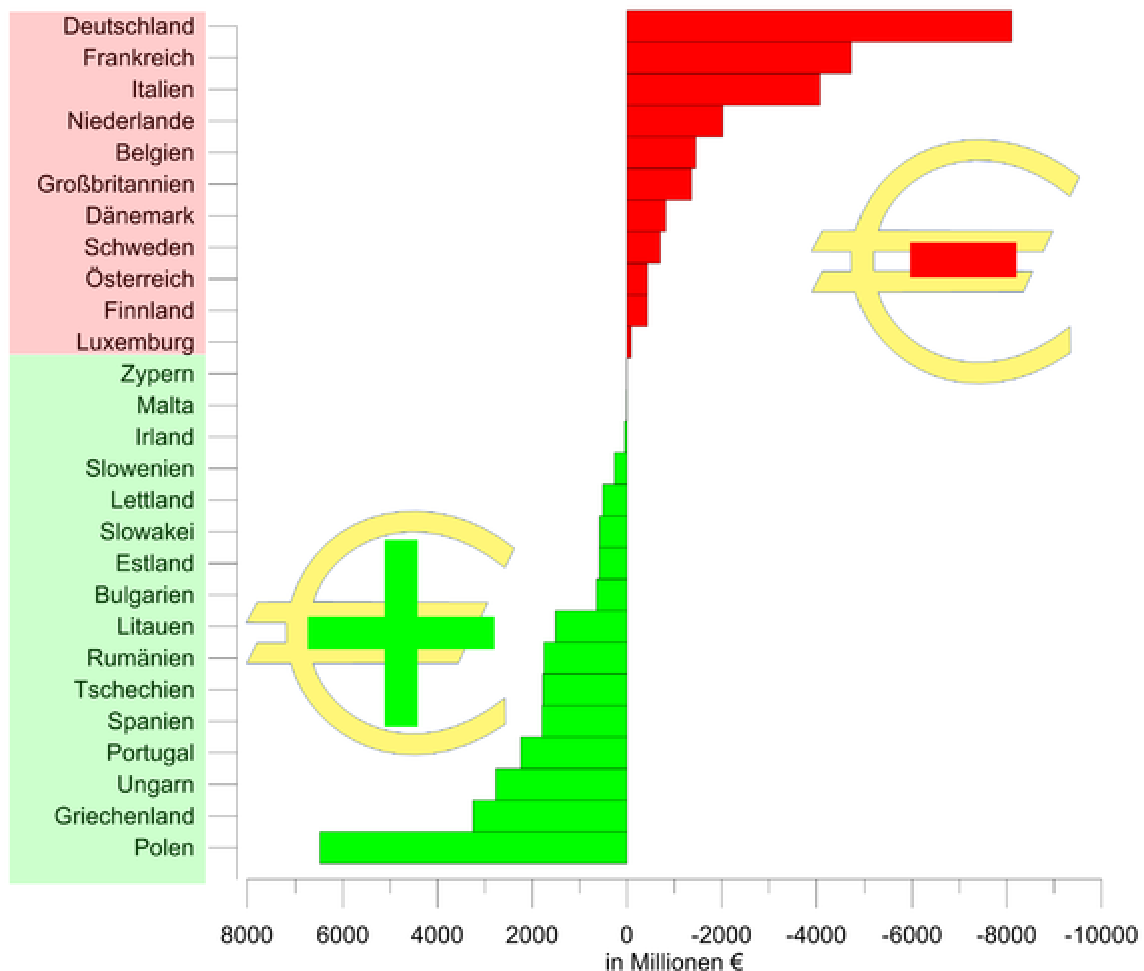


Die einzelnen Säulen der Eigenfinanzierung der EU sind durchaus zeitlichen Schwankungen unterlegen.

¹ Quelle: Gesamthaushalt der EU 2008 © Europäische Gemeinschaften, 2008, 2010

Im Jahr 2011 wird die Bundesrepublik etwa 21 Mrd. Euro nach Brüssel überweisen, was einem Anteil am Gesamthaushalt der EU von ca. 20 % entspricht (ohne Zölle). Nach Rückflüssen verblieben netto etwa 6 Mrd. €. Das entspricht in etwa dem, was Spanien von der EU erhält.

Nettozahler und Nettoempfänger in der EU 2009



Q: EU-Kommission, Finanzbericht 2009
(Ohne p.m. Anpassung aufgrund Aufwendung des EMB 2007)

2

1.4 Rechtsgrundlagen:

1.4.1 Nationales Gesetz

UStG, UStDV sowie bestimmte Nebengesetze (z.B. Offshore-Steuergesetz, NATO-Truppenstatut u.a.).

² Quelle: Wikipedia, Autor : Ktrinko

1.4.2 Umsatzsteuer-Anwendungserlaß

Aufgrund der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Aufhebung der UStR 2008 vom 6. Oktober 2010 werden die UStR 2008 mit Wirkung vom 1. November 2010 aufgehoben. An ihre Stelle tritt der - zeitlich nicht befristete - Umsatzsteuer-Anwendungserlaß (UStAE) aktuell aufrufbar unter:

http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_53848/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuer_n/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer_Anwendungserlass_aktuell.property=publicationFile.pdf

Beim UStAE handelt es sich wie bei den Umsatzsteuer-Richtlinien um eine interne Verwaltungsvorschrift. Der UStAE soll einmal jährlich im Rahmen einer Gesamtrevision überarbeitet und fortlaufend durch BMF-Schreiben ergänzt werden. Er bindet nur die Finanzverwaltung nicht jedoch die Gerichte in der Rechtsanwendung. Zur Zeit umfaßt er 672 Seiten (Stand 2.8.2011)

1.4.3 Richtlinie über gemeinsames Mehrwertsteuersystem

Der Rat der Europäischen Union hat am 28. 11. 2006 die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – sog. MwSt-Systemrichtlinie (**MwStSystRL**) – verabschiedet. Diese neue Richtlinie, die am 1. 1. 2007 in Kraft getreten ist, ersetzt die bisherige 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern (77/388/EWG v. 17. 5. 1977) einschließlich der später dazu ergangenen Änderungsrichtlinie. Darüber hinaus wurden auch die bisher noch geltenden Regelungen der 1. EG-Richtlinie (67/227/EWG v. 11. 4. 1967) in die neue MwStSystRL aufgenommen. Die neue MwStSystRL ist im Grunde lediglich eine Neufassung der 6. EG-Richtlinie.

Zum Vergleich der einzelnen sich entsprechenden Artikel zwischen „alter“ und neuer Richtlinie dient insbesondere der Anhang XII der neuen Richtlinie (ABl EU 2006 Nr. L 347 S. 81 ff.).

1.4.4 Durchführungsvorschriften zur MwStSystRL – Durchführungsverordnung (EU)

Die EU-Kommission hat dem Rat der Europäischen Union am 18. 12. 2009 den Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) vorgelegt. Mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU 2011 Nr. L 77, 1) (EU-Verordnung) werden bestimmte Vorschriften der MwStSystRL **mit Wirkung zum 1.7.2011** konkretisiert, insbesondere die Art. 43-59b MwStSystRL (Ort der sonstigen Leistungen). Im Gegensatz zu erlassenen EU-Richtlinien, ist die EU-Verordnung unmittelbar geltendes Recht in allen EU-Mitgliedstaaten und bedarf keiner weiteren Umsetzung in nationales Recht.

Überwiegend entspricht sie der bisherigen nationalen Rechtsauffassung. Um vereinzelte Widersprüche auszuräumen (insbesondere die Bestimmung des Dienstleistungsortes bei sonstigen Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig sind, war nach dem 1.12.2009 auf EU-Ebene nicht einheitlich geregelt), hat das **BMF mit Schreiben vom 10.6.2011** die entsprechenden Regelungen des UStAE angepaßt. Betroffen sind die Abschnitte 3a, 13b und 27a **UStAE**. Die dort genannten

Regelungen sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30.6.2011 ausgeführt werden. Übrigens hat Deutschland bei der Verabschiedung der Verordnung nur „unter Zurückstellung erheblicher Bedenken im Rahmen eines Gesamtkompromisses“ zugestimmt.

1.5 Beschreibung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist eine **Objektsteuer**. Denn die Höhe der Steuer bemißt sich nach bestimmten Merkmalen des Steuerobjekts (Steuergegenstandes), ohne daß grundsätzlich auf persönliche Verhältnisse Rücksicht genommen wird.

Sie ist eine **Verkehrsteuer**, weil sie einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang (den Umsatz) besteuert.

Sie ist eine **Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug** (Mehrwertsteuer), da sie auf jeder Wirtschaftsstufe (z. B. Produktion, Großhandel, Einzelhandel) erhoben wird und durch den Vorsteuerabzug im Ergebnis nur den Nettoumsatz erfaßt.

Lediglich für Unternehmer mit niedrigerem Gesamtumsatz - das sind Unternehmer, deren Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr (ab 01.01.2003) 17.500 Euro nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000,- Euro nicht überschreiten wird - ist die Umsatzsteuer nach Maßgabe des § 19 I UStG nicht zu erheben (**sog. Kleinunternehmer**).

Der einzelne Unternehmer überwälzt die Umsatzsteuer auf den (privaten) Leistungsempfänger. Dadurch wird die Umsatzsteuer zu einer **indirekten Steuer**. Denn gesetzlicher Steuerschuldner und wirtschaftlicher Träger der Umsatzsteuer sind nach dem Willen des Gesetzgebers verschiedene Personen.

Die Umsatzsteuer ist eine **Gemeinschaftsteuer**; ihr Aufkommen steht nämlich dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Art. 106 III GG).

Die Verwaltung der Umsatzsteuer obliegt den **Landesfinanzbehörden** (Art. 108 II GG). Hinsichtlich des Anteils der Umsatzsteuer, der dem Bund zufließt, wird die Landesfinanzverwaltung **im Auftrage des Bundes** tätig (Art. 108 III GG).

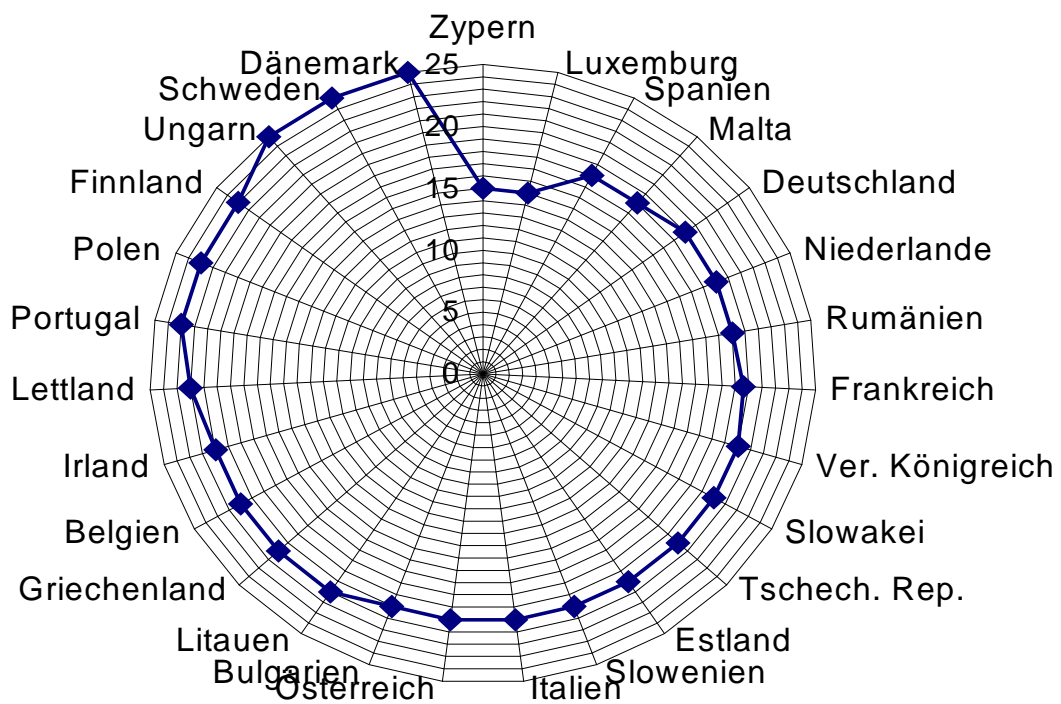
Vom **Gesamtaufkommen** (einschl. der Einfuhrumsatzsteuer) stehen dem Bund vorab 4,45 Prozent als Ausgleich für die Belastungen auf Grund der Senkung des Beitragsatzes zur Arbeitslosenversicherung ab 2009 zu. Vom verbleibenden Aufkommen stehen dem Bund 5,05 Prozent als Ausgleich für die Belastungen auf Grund eines zusätzlichen Bundeszuschusses an die Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten ab 2008 zu. Vom verbleibenden Aufkommen erhalten die Gemeinden vorab 2,2 Prozent. Vom danach verbleibenden Aufkommen beträgt der Anteil des Bundes 50,5 Prozent zuzüglich eines Betrages von 1.912.712.000 € (2011), der Anteil der Länder beträgt 49,5 Prozent abzüglich 1.912.712.000 €.

Die Anteile unterliegen noch weiterer Korrekturen. Diese relativ komplizierte Regelung steht im § 1 Finanzausgleichsgesetz – (FAG).

1.5.1 Steueraufkommen (Mio. €)

	2010
Umsatzsteuer	180.042
Einkommensteuer	31.179
Körperschaftsteuer	12.041
Gewerbsteuer	35.711
Lohnsteuer	127.904
Tabaksteuer	13.492
<i>Insgesamt</i>	ca. 530.587

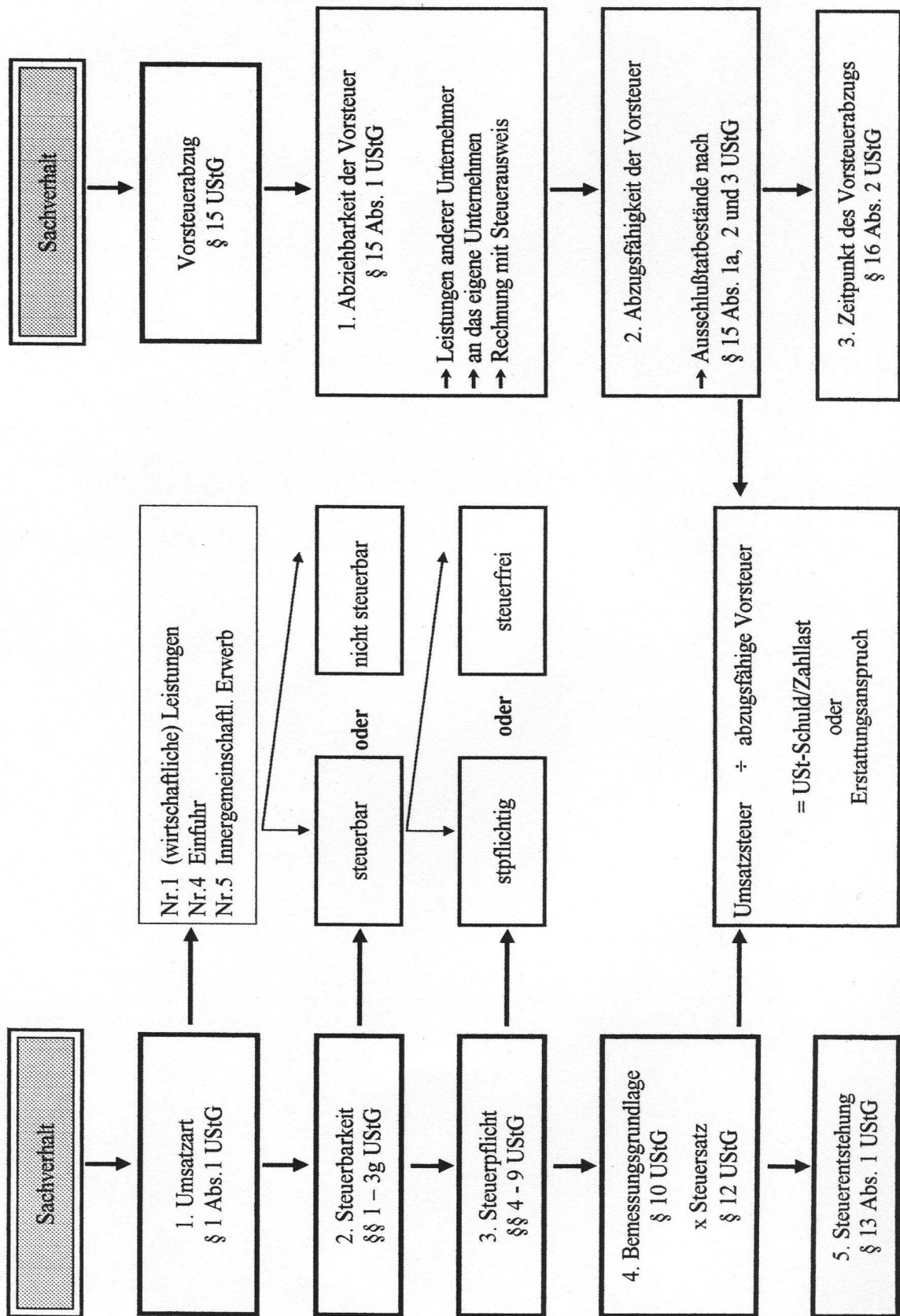
1.5.2 Regel-Umsatzsteuersätze (Stand 01/2011)



1.6 Gliederung des UStG

a) Steuergegenstand und Geltungsbereich	§§ 1 – 3g
b) Steuerbefreiungen und Steuervergütungen	§§ 4 - 9
c) Bemessungsgrundlagen	§§ 10 - 11
d) Steuer und Vorsteuer	§§ 12 - 15a
e) Besteuerung	§§ 16 – 22e
f) Sonderregelungen	§§ 23 – 25d
g) Durchführung, Bußgeld-, Übergangs- und Schlußvorschriften	§§ 26 - 29
h) Liste der Gegenstände, die der USt-Lagerregelung unterliegen können	Anlage 1 zu § 12
i) Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände	Anlage 2 zu § 12
j) Liste der Gegenstände im Sinne des § 13b Absatz 2 Nummer 7	Anlage 3 zu § 13b

1.7 Schema der Umsatzsteuerermittlung = Prüfungsreihenfolge Schaubild I



Ba Sch. 1.1

1.8 Schema der Umsatzsteuerermittlung = Prüfungsreihenfolge Schaubild II

Steuerbarkeit

- Lieferung

- Verschaffen der Verfügungsmacht

bürgerl. rechtl. Eigentum oder
wirtschaftliches Eigentum

- Sonderfall Werklieferung
- Sonderfall gleichgestellte Lieferungen

an einem Gegenstand

= Sachen i.S.d. § 90 BGB

+ sonst. Wg. die wie Sachen umgesetzt werden

- Sonstige Leistung

- Tun, Dulden, Unterlassen
- wenn nicht Lieferung
- Sonderfall Werkleistung
- Sonderfall gleichgestellte sonstige Leistung

- Unternehmer

- gewerbliche oder berufliche

Nachhaltigkeit
Einnahmeerzielungsabsicht

Tätigkeit

wirtschaftl. Tätigkeit
Tun, Dulden, Unterlassen

- Selbständigkeit
- Kleinunternehmerregelung beachten

- Rahmen des Unternehmens

- gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers

- Entgeltlichkeit

- Leistungsaustausch
- Kausalität

- Inland

Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne Zollausschlußgebiete, ohne Zollfreigegebiete

- innergemeinschaftlicher Erwerb

- gegen Entgelt
- im Inland

- Einfuhr

- von Gegenständen aus Drittländern

Steuerpflicht

- nur wenn (insbesondere) nicht nach § 4 UStG steuerbefreit
- Optionsmöglichkeiten beachten § 9 UStG

Bemessungsgrundlage

- § 10 UStG (§ 17 UStG beachten)
- Entgelt
- Einkaufspreis
- Ausgaben

Steuersatz

- § 12 UStG

Steuerentstehung

- § 13 UStG
- vereinbarte Entgelte
- vereinnahmte Entgelte
- Mindestbesteuerung etc.

Vorsteuerabzug

- Abziehbarkeit § 15 (1) UStG
- Abzugsfähigkeit § 15 (2) + (3) UStG
- Möglichkeit der Aufteilung abzugsfähiger/nichtabzugsfähiger Steuer § 15 (4) UStG
- § 15a UStG beachten

=> Steuer bzw. Vorsteuerüberhang

2 Unternehmer, Unternehmen

2.1 Unternehmerbegriff

2.1.1 Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Gewerblich/beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen;
§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG

Tätigkeit im ust. Sinne ist jedes Leistungsverhalten gegenüber Dritten (Tun, Dulden, Unterlassen)

Einnahme im ust. Sinne ist jede Art von kausaler Gegenleistung (Zahlung, Schuldübernahme, Sachleistung, Gewährung von Gesellschaftsrechten u.a.)

Nachhaltigkeit im ust. Sinne wird unterstellt, wenn eine typische gewerbliche/berufliche Tätigkeit ausgeübt werden soll [zB spezielle Ausbildung oder Berufserfahrung: Arzt, Anwalt, Architekt, Handel und Handwerk. Spezielle Geschäfts- oder Betriebsräume erworben, angemietet, errichtet. Spezielle Einrichtung erforderlich: Maschinen, Verkaufsvorrichtungen etc.]. Dauerschuldverhältnisse [z.B. Vermietung und Verpachtung] sind nachhaltig, wenn aus dem Dauerzustand fortgesetzte Duldungsleistungen hervorgehen.

In den übrigen Fällen liegt Nachhaltigkeit vor, wenn sich eine Person regelmäßig und planmäßig (im Sinne eines auf Dauer angelegten Geschäftsbetriebes) am Markt wie ein Händler beteiligt [→ **Händlerverhalten**]. Die Einrichtung eines Geschäftsbetriebes selbst ist nicht erforderlich.

Wiederholtes Tätigwerden begründet grds. keine Nachhaltigkeit, wenn es sich um private Vermögensverwendung handelt [Vgl. "Sammlerurteile", "Jahreswagenurteile"; Abschn. 2.3 Abs. 5 und 6 **UStAE.**]

✂ **Hinweis:** BFH, Urt. vom 27.01.2011 - V R 21/09

Eine zum Vorsteuerabzug berechtigte unternehmerische wirtschaftliche Tätigkeit setzt gegenüber einer privaten Sammlertätigkeit voraus, daß sich der Sammler bereits während des Aufbaus der Sammlung wie ein Händler verhält.

✂ **Hinweis:** FG Baden-Württemberg, Urteil v. 22.9.2010 - 1 K 3016/08; Revision zugelassen

Wird die Internet-Auktionsplattform "ebay" dazu genutzt, auf längere Dauer und mit erheblicher Intensität eine Vielzahl von Gegenständen mit Liebhaberwert zu veräußern, unterliegen die Verkaufsentgelte der Umsatzsteuer. Im Streitfall war die Tätigkeit der Kläger von Beginn an auf unbestimmte Zeit, auf eine hohe Zahl von einzelnen Verkaufsfällen und auf die Erzielung erheblich über die Grenze einer Betätigung als Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG) hinausgehender Erlöse angelegt (innerhalb von 3,5 Jahren über 1.200 Verkäufe). Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit läßt sich nicht deshalb verneinen, weil es an den für die Annahme einer Händlertätigkeit entscheidenden Einkäufen fehlt, wenn jeweils eigenständige und untereinander nicht in Beziehung stehende Sammlungen verkauft werden.

✂ **Hinweis:** FG Niedersachsen, Urteil v. 16.9.2010 – 16 K 315/09; rechtskräftig
Bietet eine Privatperson Gegenstände aus dem Bereich des Modellbaus in allgemein zugänglichen Internetauktionen in erheblichem Umfang jedermann zum Kauf an, so unterliegen die damit erzielten Umsätze der Umsatzsteuer. Nach den Aufzeichnungen des Internetauktionshauses eBay tätigte der Kläger im Jahr 2005 200 Verkäufe, im Jahr 2006 211 Verkäufe und in 2007 88 Verkäufe.

2.1.1.1 Halten von Beteiligungen – Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 26.1.2007 – s. A 2.3 Abs. 3 UStAE

2.1.1.1.1 Erwerben, Halten und Veräußern gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit

Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. EuGH-Urteile vom 14. November 2000, C-142/99, EuGHE I 2000 S. 9567, vom 27. September 2001, C-16/00, EuGHE I 2001 S. 6663, und vom 29. April 2004, C-77/01, EuGHE I S. 4295). Wer sich an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt, übt zwar eine "Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen" aus. Gleichwohl ist er im Regelfall nicht Unternehmer im Sinne des UStG, weil Dividenden und andere Gewinnbeteiligungen aus Gesellschaftsverhältnissen nicht als umsatzsteuerrechtliches Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs anzusehen sind (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Oktober 2004, C-8/03, EuGHE I S. 10157). Soweit daneben eine weitergehende Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, die für sich die Unternehmereigenschaft begründet, ist diese vom nichtunternehmerischen Bereich zu trennen.

Unternehmer, die neben ihrer unternehmerischen Betätigung auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften halten, können diese Beteiligungen grundsätzlich nicht dem Unternehmen zuordnen. Bei diesen Unternehmern ist deshalb eine Trennung des unternehmerischen Bereichs vom nichtunternehmerischen Bereich geboten.

Dieser Grundsatz gilt für alle Unternehmer gleich welcher Rechtsform (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 1984, V R 25/76, BStBl II 1985 S. 176). Auch Erwerbsgesellschaften können daher gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich halten. Dies bedeutet, daß eine Holding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt und die keine Leistungen gegen Entgelt erbringt (sog. Finanzholding), nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist. Demgegenüber ist eine Holding, die im Sinne einer einheitlichen Leitung aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift (sog. Führungs- oder Funktionsholding), unternehmerisch tätig. Wird eine Holding nur gegenüber einigen Tochtergesellschaften geschäftsleitend tätig, während sie Beteiligungen an anderen Tochtergesellschaften lediglich hält und verwaltet (sog. gemischte Holding), hat sie sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich.

Das Erwerben, Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Februar 1997, C-80/95, EuGHE I S. 745), soweit Beteiligungen im Sinne eines gewerblichen Wertpapierhandels gewerbsmäßig erworben und veräußert werden und dadurch eine nachhaltige, auf Einnahmeerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit entfaltet wird (EuGH-Urteil vom 29. April 2004, a.a.O.) oder wenn die Beteiligung nicht um ihrer selbst willen (bloßer Wille, Dividenden zu erhalten) gehalten wird, sondern der Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit (z.B. Sicherung günstiger Einkaufskonditionen, Verschaffung von Einfluß bei potentiellen Konkurrenten, Sicherung günstiger Absatzkonditionen) dient (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Juli 1996, C-306/94, EuGHE I S. 3695), oder soweit die Beteiligung, abgesehen von der Ausübung der Rechte als Gesellschafter oder Aktionär, zum Zweck des unmittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften, an denen die Beteiligung besteht, erfolgt (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Juni 1991, C-60/90, EuGHE I S. 3111). Die Eingriffe müssen dabei zwingend durch unternehmerische Leistungen im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 Abs. 1 UStG erfolgen, z.B. durch das entgeltliche Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen an die jeweilige Beteiligungsgesellschaft (vgl. EuGH-Urteile vom 27. September 2001, a.a.O., und vom 12. Juli 2001, C-102/00, EuGHE I S. 5679).

Das Innehaben einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt demnach, abgesehen von den Fällen des gewerblichen Wertpapierhandels, nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar, wenn die gesellschaftsrechtliche Beteiligung im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Grundgeschäft erworben, gehalten und veräußert wird, es sich hierbei also um Hilfgeschäfte handelt (vgl. Abschnitt 2.7 Abs. 2 **UStAE**). Dabei reicht nicht jeder beliebige Zusammenhang zwischen dem Erwerb und Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit aus. Vielmehr muß zwischen der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit ein erkennbarer und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 17 **UStAE**). Das ist der Fall, wenn die Aufwendungen für die gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu den Kostenelementen der Umsätze aus der Haupttätigkeit gehören (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Mai 2005, C-465/03. EuGHE I S. 4357, und BFH-Urteil vom 10. April 1997, V R 26/96, BStBl II S. 552). Nur unter diesen Voraussetzungen ist deshalb, das Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit anzusehen.

2.1.1.1.2 Zuordnung von Beteiligungen zum Unternehmen

Wird der Anteilseigner beim Erwerb der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung nach den o.g. Grundsätzen als Unternehmer tätig, muß er die Beteiligung seinem Unternehmen zuordnen (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 1 **UStAE**).

Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, sind unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar. Dabei ist darauf abzustellen, in welche Ausgangsumsätze die dem Erwerben und Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen zugrunde liegenden Aufwendungen als Kostenelemente eingehen. In den Fällen, in denen keine direkte wirtschaftliche Zuordnung möglich ist, ist die Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach der Gesamtschau des Unternehmens vorzunehmen.

Hält der Unternehmer (z.B. eine gemischte Holding) gesellschaftsrechtliche Beteiligungen sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich, sind Eingangsleistungen, die für beide Bereiche bezogen werden (z.B. allgemeine Verwaltungskosten der Holding, allgemeine Beratungskosten, Steuerberatungskosten, usw.), für Zwecke des Vorsteuerabzugs aufzuteilen (Abschnitt 15.2 Abs. 21 **UStAE**).

Ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den im nichtunternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, kommt nicht in Betracht.

2.1.1.1.3 Veräußerung von Beteiligungen aus dem unternehmerischen Bereich

Die Veräußerung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, die im unternehmerischen Bereich gehalten wird, erfolgt im Rahmen des Unternehmens. Die Veräußerung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ist grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. e oder f UStG. Ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die mit der Veräußerung in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

2.1.1.1.4 Organschaft

Die Annahme eines Organschaftsverhältnisses zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner setzt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG voraus, daß die Kapitalgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Anteilseigners eingliedert ist. Dabei reicht es für eine wirtschaftliche Eingliederung aus, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft aufgrund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen (Abschnitt 2.8 Abs. 6 Satz 2 **UStAE**). Eine Organschaft umfaßt nur den unternehmerischen Bereich einer Kapitalgesellschaft.

An der Voraussetzung einer wirtschaftlichen Eingliederung der Kapitalgesellschaft fehlt es regelmäßig, wenn die gesellschaftsrechtliche Beteiligung nach den Grundsätzen dieses Schreibens nicht im unternehmerischen Bereich des Anteilseigners gehalten wird. Ein Organschaftsverhältnis kann zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner nur dann angenommen werden, wenn der Anteilseigner die gesellschaftsrechtliche Beteiligung in seinem unternehmerischen Bereich hält und auch die finanzielle und die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers gegeben sind. Dabei ist es für die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers oder einer Organgesellschaft erfolgt. Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises.

✂ **Hinweis:** Der EuGH hat am 13.3.2008 (C 437/06) („**Securita**“) entschieden:

1. Für den Fall, daß ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie... fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien und atypischen stillen Beteiligungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zuzurechnen sind.
2. Die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388 steht im Ermessen der Mitgliedstaaten, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik dieser Richtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.

*Die MwStSystRL sieht also **keinen Aufteilungsmaßstab** vor, wenn die angefallenen Vorsteuern **in unternehmerische und nichtunternehmerische Bezüge** aufgeteilt werden müssen.*

Hiermit wird im Ergebnis auch die sog. Sphären-Theorie als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar beurteilt. Vorsteuern, die mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammenhängen, sind nicht abziehbar.

2.1.2 Unternehmerfähigkeit (Steuerfähigkeit)

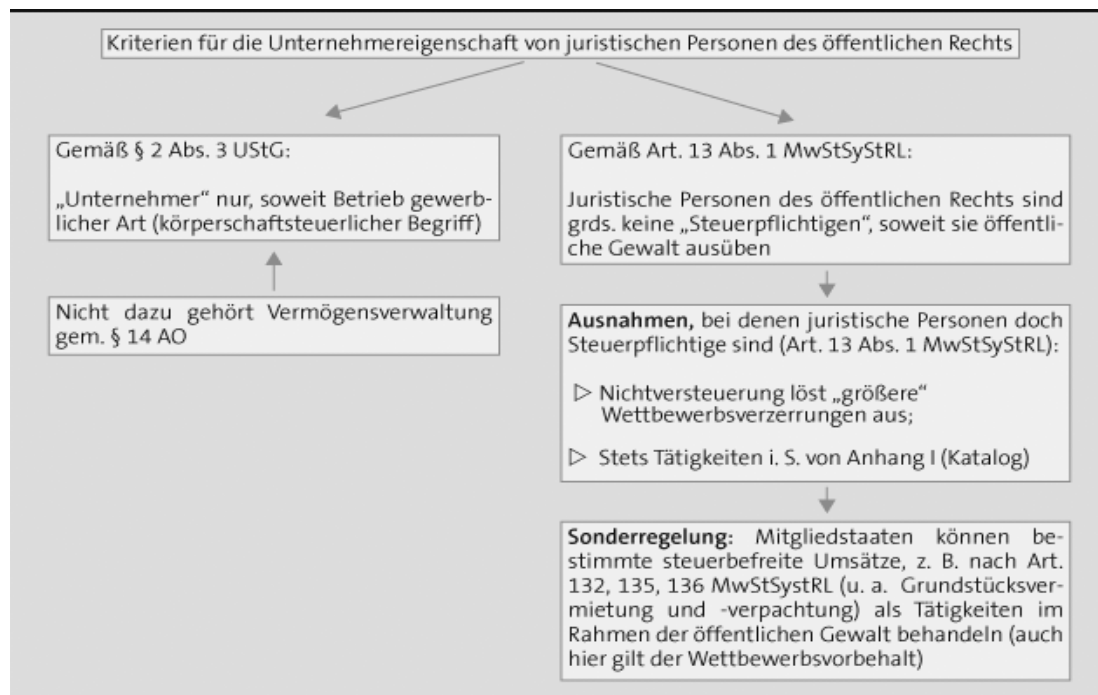
Jedes Gebilde mit einer gewissen Organisation und dem Willen zur wirtschaftlichen Betätigung kann Unternehmer sein:

- Natürliche Person (Unternehmerfähigkeit ab Geburt)
- Juristische Person des Privatrechts (Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, eingetragene Vereine, Stiftungen]
- Juristische Personen des öffentlichen Rechts³ mit Betrieben gewerblicher Art⁴ sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

³ Eine Gemeinde, die sich als Gegenleistung für die Übereignung eines mit Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs (Werbemobil) verpflichtet, dieses für die Dauer von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen, ist Unternehmerin. Dies gilt

Entsprechend den körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen werden juristische Personen des öffentlichen Rechtes, soweit sie Vermietungsumsätze ausführen, bislang umsatzsteuerrechtlich nicht unternehmerisch tätig, da insoweit eine bloße Vermögensverwaltung vorliegt. Mit seinem Urteil vom 20. Aug. 2009 (Gz V R 70 /2005) hat der BFH nunmehr entschieden, daß Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechtes, die nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG von der Steuer befreit sind, nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Artikel IV Abs. 5 Unterabsatz 4 der Richtlinie 77/388 EWG als Tätigkeiten zu behandeln sind, die diesen juristischen Personen des öffentlichen Rechtes im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Im Ergebnis bedeutet die Entscheidung des BFH, daß Vermietungsumsätze der öffentlichen Hand grundsätzlich eine der Umsatzsteuer unterliegende unternehmerische Tätigkeit darstellen^[F1].

5



Die höchstrichterliche Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung juristischer Personen des öffentlichen Rechtes hat sich zunehmend von den körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen entfernt; dies macht eine grundlegende gesetzliche Neuordnung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechtes notwendig.

- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen
zB Personengesellschaften (OHG, KG, GdB), Erbengemeinschaft, Ehegattengemeinschaft, Arbeitsgemeinschaft (ARGE)
zB typische/atypische stille Gesellschaft

auch dann, wenn die in Abschn. 23 Abs. 4 UStR 2005 genannte Umsatzgrenze von 30.678 € nicht erreicht wird. BFH, Urt. vom 17.03.2010 - XI R 17/08

⁴ **BFH v. 15.4.2010:** Dem Begriff der **Vermögensverwaltung** kommt umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer jur. Person des öff. Rechts durch einen **Betrieb gewerblicher Art** keine Bedeutung zu. Diese gemeinschaftskonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG löst sich vom deutschen Gesetzeswortlaut und geht eindeutig darüber hinaus.

⁵ NWB 2010 Seite 4068 - 4091

→ Die Gesellschaft als solche tritt nicht gegenüber Dritten auf; sie ist somit kein Unternehmer; Abschn. 2.1 Abs. 5 **UStAE**

zB Stiller Gesellschafter

→ Er wird grdsl. durch seine Beteiligung nicht zum Unternehmer; - § 4 Nr. 8j ist mit Wirkung zum 16.12.2004 aufgehoben worden (Anpassung an EU-Rechtsprechung)

zB ARGE im Baugewerbe

→ Mitglieder der ARGE → ARGE → Bauherr/Auftraggeber

→ ARGE ist Unternehmer, wenn sie in eigenem Namen Bauverträge mit dem Bauherrn abschließt. Die Mitglieder sind insoweit wie G'ter einer PersGes zu beurteilen: sie sind - bezüglich dieser Baumaßnahme - nur U'er, wenn sie gegen Sondervergütung tätig werden ► Abschn. 2.1 Abs. 4 und Abschn. 1.6 Abs. 8 **UStAE**

2.1.3 Selbständigkeit

- **Natürliche Personen**

Negative Abgrenzung in § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG:

Selbständigkeit ist nicht gegeben, soweit Personen weisungsgebunden in ein Unternehmen eingebunden sind (Arbeitnehmer). Arbeitnehmer-Eigenschaft im Sinne der Lohnsteuer schließt für diese Tätigkeit Selbständigkeit aus⁶. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei nicht das Außenverhältnis maßgebend ist (Auftreten gegenüber Dritten), sondern das Innenverhältnis zum Auftraggeber.

- **Schaubild**

	Selbstständigkeit	Unselbstständigkeit
1. Allgemeines		
a) eigenes Geschäftsrisiko (Gewinn, Kosten, Haftung)	x	
b) selbstentlohntes Personal	x	
c) eigenes Büro	x	
d) feste Bezahlung (Lohn, Gehalt)		x
e) Erfolgsbezahlung (Provision, Honorar)	x	
2. Art der Tätigkeit		

⁶ Ein Arbeitnehmer kann mit der Vermietung seines Pkw an den Arbeitgeber selbstständig (unternehmerisch) tätig werden. Ob die Mietzahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ertragsteuerrechtlich als Arbeitslohn qualifiziert werden können, spielt umsatzsteuerrechtlich keine Rolle. (BFH, Urteil v. 11.10.2007 - V R 77/05)

a) keine Weisungsbindung	x	
b) Arbeit wird zugewiesen		x
c) Leistungserfolg wird geschuldet	x	
d) Arbeitskraft wird geschuldet		x
3. Zeit der Tätigkeit		
a) keine Weisungsbindung	x	
b) Arbeitszeitvorschrift		x
c) Urlaubsanspruch		x
4. Ort der Tätigkeit		
a) keine Weisungsbindung	x	
b) Bindung an den Arbeitsplatz		x
5. Umfang der Tätigkeit		
a) keine Weisungsbindung	x	
b) Leistungsnormen bestehen		x
c) Auftraggeber bestimmt Umfang		x

- **Juristische Personen**

Negative Abgrenzung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG:

Bei finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung in ein anderes Unternehmen verlieren juristische Personen ihre Selbständigkeit [**Organschaft**]

☞ Voraussetzungen s. Tz. 2.1.3.1

- ☞ **Kurzinfo** Folgen der Organschaft:

- Umsätze des Organs an Dritte gelten als Umsätze des Organträgers;
- Umsätze Dritter an das Organ berechtigen den Organträger zum Vorsteuerabzug;
- Umsätze zwischen Organträger und Organ sind als Innenumsätze nicht steuerbar;
- innerbetriebliche Abrechnungen zwischen Organträger und Organ sind keine Rechnungen i.S.v. § 14 UStG.
- Organkreise erhalten (nur) auf schriftlichen Antrag **gesonderte USt-IdNrn.** für den Organträger und jede einzelne Organgesellschaft, die innergemeinschaftliche Lieferungen/Erwerbe und/oder Warenbewegungen ausführt.⁷
- Die Wirkungen der Organschaft sind auf das Inland beschränkt.

⁷ Abweichende Ansicht der EU-Kommission – s. NWB Heft 35/2009 S. 2712

- **Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen** sind grundsätzlich selbständig.

2.1.3.1 Voraussetzungen Organschaft

Organschaft liegt vor, wenn eine jur. Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse **finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch** in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist.

Das Organ wird im Ergebnis zu einer Betriebsabteilung des Organträgers.

Organschaft auch anzunehmen, wenn wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung nicht vollständig verwirklicht ist; Abschn. 2.8 Abs. 1 **UStAE**

- **Organträger**

Jedes Wirtschaftsgebilde, das ust. Unternehmer sein kann und auch tatsächlich Unternehmer ist:

= nat. Person - Personenvereinigung - jur. Person - Betriebe gewerbl. Art von KöR

Nicht erforderlich ist ein nach außen in Erscheinung tretender wirtschaftl. Geschäftsbetrieb; deshalb kann ust. auch eine "Verwaltende Holding" Organträger sein. [Wirtschaftl. Betätigung i.S.v. § 2 über das/die Organ/e]

- **Organ**

Ausschließlich jur. Personen des Zivil- und Handelsrechts.

Zu beachten:

Ein Ergebnisabführungsvertrag ist für ust. Organschaft nicht erforderlich, ebensowenig Beherrschungsverträge i.S.d. AktG.

- **Finanzielle Eingliederung**

Dem OT stehen *unmittelbar* oder *mittelbar*⁸ über seine Gesellschafter mehr als 50% der Anteile am Organ zu (falls die Anteile nicht den Stimmrechten entsprechen, sind die Stimmrechte maßgebend).

① OT — 50% — O = unmittelbare Beteiligung

② OT $\left[\begin{array}{l} A \\ B \\ C \end{array} \right] > 50\% \text{ — O} = \text{mittelbare Beteiligung}$

③ OT $\left[\begin{array}{l} 60\% \text{ — O 1} \\ 30\% \text{ — O 2} \end{array} \right] 50\%$

O 1 = unmittelbar
O 2 = unmittelbar 30%
mittelbar 30%

zB Einzelunternehmer hält Aktienmehrheit einer AG
Einzelunternehmer ist Allein-G'ter einer GmbH
AG besitzt Aktienmehrheit an anderer AG

⁸ gilt übergangs- und wahlweise bis zum 31.12.2011 – BMF-Schreiben vom 5.7.2011

✓ **Hinweis:** Der BFH hat am 19.5.2005 (V R 31/03) entschieden:

1. Eine GmbH, die zu 99,72 v.H. am Gesellschaftsvermögen einer KG beteiligt ist, ist auch dann nicht in das Unternehmen der KG (mittelbar) finanziell eingegliedert, wenn die übrigen Kommanditisten der KG sämtliche Gesellschaftsanteile an der GmbH halten.
2. Die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1993/1999 erforderliche Eingliederung in ein anderes Unternehmen setzt ein Verhältnis der **Über- und Unterordnung** der beteiligten Gesellschaften voraus; daß Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eröffnet, bereits dann mehrere im Inland ansässige Personen zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie „eng miteinander verbunden sind“, ist insoweit unerheblich

◆ **Änderung der Rechtsprechung – keine finanzielle Eingliederung bei mittelbarer Beteiligung**

Lt. **BMF-Schreiben vom 5.7.2011** gelten aufgrund folgender BFH-Urteile neue Grundsätze für alle offenen Fälle (Übergangsregelung bis 31.12.2011 – s.o.)

- BFH vom 22.4.2010 – V R 9/09
- BFH vom 6.5.2010 – V R 24/09
- BFH vom 10.6.2010 – V R 62/09
- BFH vom 1.12.2010 – XI R 43/08

Eine finanzielle Eingliederung setzt sowohl bei einer Kapital- als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kapital- oder Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraus.. Deshalb reicht es auch für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, daß letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. Das Fehlen einer eigenen mittelbaren oder unmittelbaren (über Tochtergesellschaften) Beteiligung der Gesellschaft kann nicht durch einen Beherrschungsvertrag und Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden. Ist eine Kapital- oder Personengesellschaft nicht selbst an der Organgesellschaft beteiligt, reicht es für die finanzielle Eingliederung nicht aus, daß nur ein oder mehrere Gesellschafter auch mit Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft beteiligt sind.

A 2.8 Abs. 5 des **UStAE** ist entsprechend geändert worden.⁹

● **Wirtschaftliche Eingliederung**

Wirtschaftl. eingegliedert ist ein Organ, wenn es nach dem Willen des OT im Rahmen des Gesamtunternehmens wirtschaftl. tätig wird und das Gesamtunternehmen wirtschaftlich fördert und ergänzt. Ein vernünftiger betriebswirtschaftl. Zusammenhang läßt wirtschaftl. Einheit zwischen OT und O erkennen (BFH). U. U. braucht die Organgesellschaft nicht vom Organträger wirtschaftlich abhängig zu sein – Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 2 **UStAE**.

Das Organ wird zu einer Abteilung im Geschäftsbetrieb des OT, ohne daß OT einen nach außen in Erscheinung tretenden Gewerbebetrieb unterhalten muß.

zB Vertriebs- oder Einkaufsabteilung in Form einer beherrschten GmbH/AG
oder

⁹ s. NWB Heft 27/2011 S. 2283 ff. und StbW Heft 16/2011 v. 5.8.2011, S. 755 ff.

Organ pachtet vom OT Anlagevermögen und bezieht überwiegend vom OT Waren
oder

GmbH wird als Fertigungsabteilung des OT gegründet

zB OHG mit G'tern A, B, C mit Metallwarenfabrik.

OHG stellt die Fabrikation ein und verpachtet das Anlagevermögen an eine von A, B, C neu gegründete GmbH

→ Betriebsaufspaltung, grdsl. wirtschaftl. Eingliederung; Abschn. 2.8 Abs. 6 S. 7
UStAE

zB GmbH & Co KG

→ Organschaft zwischen GmbH und KG grdsl. ausgeschlossen; Abschn. 2.8 Abs. 2
S. 3 UStAE¹⁰

- **Organisatorische Eingliederung**

OT muß die durch die finanzielle und wirtschaftl. Eingliederung zum Ausdruck kommende Beherrschungsmacht auch tatsächlich ausüben, indem er sie durch organisatorische Maßnahmen verwirklicht.

zB OT übernimmt selbst die Geschäftsführung des Organs

oder

Personalunion der Geschäftsführer

oder

OT und Organ haben gemeinsamen Aufsichtsrat und Vorstand

oder

Organ verfügt weder über eigene Büroräume noch über eigenes Büropersonal, "Verwaltung" durch OT.

✂ **Hinweis:** Der BFH hat am 29.10.2008 (XI R 74/07) entschieden:

1. Bei deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung kann eine wirtschaftliche Eingliederung und damit eine Organschaft schon bei mehr als nur unerheblichen Geschäftsbeziehungen vorliegen.

2. Weder das UStG noch das Gemeinschaftsrecht sehen ein Wahlrecht für den Eintritt der Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vor.

✂ **Hinweis:** Der BFH hat am 5.12.2007 (V R 26/06) (einschränkend) entschieden:

1. Die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft bestimmen sich allein nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung nach § 17 AktG hat insoweit keine Bedeutung.

2. Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, daß der Organträger eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindern kann.

¹⁰ zur Vertiefung s. NWB Fach 7 S. 6477 (Aufsatz vom 13.6.2005)

➤ **Hinweis:** Der BFH hat am 30.4.2009 (V R 3/08) entschieden:
 Eine Organgesellschaft kann nicht gleichzeitig in Unternehmen verschiedener Organträger eingegliedert sein.
 Im Umsatzsteuerrecht gibt es also keine sog. „Mehrmütterorganschaft“.

2.1.3.2 Folgen der Organschaft

- a) Organ = nichtselbständig, § 2 Abs. 2 Nr. 2, und somit kein Unternehmer
- b) OT = Unternehmer, zu seinem Unternehmen gehört auch das Organ.
 Es können jedoch nur im Inland gelegene Unternehmensteile zusammengefaßt werden (evtl. ohne den im Ausland ansässigen OT!); Abschn. 2.9 **UStAE**
- c) Umsätze zwischen OT und Organ sind nicht steuerbare Innenumsätze.
 Werden Abrechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt:
 - ➔ Aussteller: ≠ § 14 c Abs. 2: Abschn. 14.1 Abs. 4 **UStAE**¹¹
 - ➔ Empfänger: ≠ § 15 Abs. 1: Abschn. 15.2 Abs. 14 **UStAE**
 da sog. "Innerbetriebliche Abrechnung"
- d) Umsätze des Organs an Dritte sind dem OT zuzurechnen,
 Leistungen Dritter an das Organ sind ebenfalls dem OT zuzurechnen.
 (= Vorsteuerabzug des OT)
- e) Beginn und Ende einer Organschaft begründen bzw. beenden die Zusammenfassung von Unternehmensteilen; weitere ust. Folgen ergeben sich nicht.^{12 13}

2.1.3.3 Wirkung der Organschaft auf das Inland¹⁴

- Die Wirkungen der Organschaft sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Sie bestehen nicht im Verhältnis zu den im Ausland gelegenen Unternehmensteilen sowie zwischen diesen Unternehmensteilen. Die im Inland gelegenen Unternehmensteile sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG als ein Unternehmen zu behandeln.
- Der Begriff des Unternehmens in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG bleibt von der Beschränkung der Organschaft auf das Inland unberührt. Daher sind grenzüberschreitende Leistungen innerhalb des Unternehmens, insbesondere zwischen dem Unternehmer, z. B. Organträger oder Organgesellschaft, und seinen Betriebsstätten (§ 12 AO) oder umgekehrt - mit Ausnahme von Warenbewegungen aufgrund eines innergemeinschaftlichen Verbringens - nicht steuerbare Innenumsätze – A 2.9 **UStAE**.

Ist der Organträger im Inland ansässig, umfaßt sein Unternehmen neben ihm selbst seine inländischen Organgesellschaften und Betriebsstätten sowie die inländischen Betriebsstätten seiner inländischen und ausländischen Organgesellschaften. Ist der Organ-

¹¹ bestätigend: BFH vom 28.10.2010 – V R 7/10

¹² Zur Organschaft nach Anordnung der Zwangsversteigerung bzw. Zwangsverwaltung vgl. BMF-Schreiben vom 1.12.2009

¹³ Zur Frage der Auswirkung der Insolvenz auf umsatzsteuerliche Organschaftsverhältnisse vgl. Aufsatz NWB Heft 36/2010 S. 2870 ff.

¹⁴ Abweichende Ansicht der EU-Kommission – s. NWB Heft 35/2009 S. 2712

träger im Ausland ansässig, ist die Gesamtheit seiner inländischen Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln. Der wirtschaftlich bedeutendste inländische Unternehmensteil gilt als der Unternehmer und damit als der Steuerschuldner.

2.2 Unternehmensbegriff

- Grundsatz der Unternehmenseinheit (Einheitstheorie)
Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche/berufliche Tätigkeit eines Unternehmers. Es spielt ust. keine Rolle, wieviele Betriebe, Firmen, Betriebstätten etc. ein Unternehmer unterhält. Ebenso ist unerheblich, wo sich die einzelnen Betriebe des Unternehmers befinden. Die Einheitstheorie hat zur Folge, daß der Unternehmer, auch wenn er zahlreiche Betriebe unterhält, alle in diesen Betrieben erzielten Umsätze und angefallenen Vorsteuern in einer einzigen Steueranmeldung (Voranmeldung, Jahreserklärung) erklären muß - soweit sie in den Geltungsbereich des (deutschen) UStG fallen.
- Aus dieser Einheitstheorie heraus hatte die Rechtsprechung das Institut der sog. „Unternehmereinheit“ entwickelt. Mehrere unternehmerisch tätige Personen- oder Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter identisch und auch im gleichen Verhältnis beteiligt sind, wurden von der älteren Rechtsprechung im Wege wirtschaftlicher Betrachtungsweise als ein Unternehmen angesehen, weil nicht auf die einzelnen Gesellschaften, sondern die dahinter stehende Gesellschaftergruppe der Unternehmer sei. Diese Rechtsprechung ist 1978 aufgegeben worden.
Es gibt daher nur die Unternehmenseinheit, aber keine Unternehmereinheit in o.g. Sinne mehr.
- Tätigwerden im Rahmen des Unternehmens

Grundgeschäfte:

die eigentliche gewerbliche/berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Sie kann auch aus mehreren Grundgeschäften bestehen; zB Metzgerei und Gastwirtschaft, Anwaltskanzlei und Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Hilfsgeschäfte:

Leistungen, die sich aus der Haupttätigkeit ergeben; zB Verkauf von Anlagevermögen, Abfallprodukten etc. Derartige Tätigkeiten erfolgen immer im Rahmen des Unternehmens.

Nebengeschäfte:

Leistungen, die noch Ausfluß der Haupttätigkeit sind und mit ihr in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zB Steuerberater hält Vorträge im Rahmen von Fortbildungsveranstaltungen. Derartige Tätigkeiten erfolgen immer im Rahmen des Unternehmens.

2.3 Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit

a) Beginn

Die untern. Tätigkeit beginnt bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, die im Zusammenhang mit der späteren Ausführung von Umsätzen steht;
vgl. Abschn. 2.6 Abs. 1 - 5 **UStAE**.

- ☛ Die U'er-Eigenschaft entfällt i.d.R. nicht rückwirkend, wenn tatsächlich keine Umsätze ausgeführt werden (sog. "erfolgloser U'er") - Abschn. 2.6 Abs. 1 S. 2 **UStAE**.

- ☛ ein "U'er" hat somit bereits in der Gründungsphase¹⁵ einen Anspruch auf Vorsteuererstattung, wenn die Finanzverwaltung die U'er-Eigenschaft anerkennt (von der Ernsthaftigkeit der beabsichtigten Tätigkeit abhängig). Er kann die Berechtigung rückwirkend auch dann nicht verlieren, wenn er tatsächlich keine steuerbaren Umsätze ausführt (EuGH).

2.3.1 Vorbereitungshandlungen

1. Alternative

Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, die ihrer **Art nach offensichtlich unternehmensbezogen** sind, insbesondere der Erwerb umfangreichen Inventars (z. B. Maschinen- oder Fuhrpark), der Wareneinkauf vor Betriebseröffnung, die Anmietung oder die Errichtung von Geschäfts-, Büro- oder Lagerräumen, der Erwerb eines Grundstücks, die Anforderung einer Rentabilitätsstudie, die Beauftragung eines Architekten und die Durchführung einer größeren Anzeigenaktion. Maßgebend ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall

2. Alternative

Insbesondere bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer **Art nach sowohl zur unternehmerischen als auch zur nichtunternehmerischen Verwendung** bestimmt sein können (z.B. Erwerb eines Computers oder Kraftfahrzeugs), ist vor der ersten Steuerfestsetzung zu prüfen, ob die Verwendungsabsicht durch objektive Anhaltspunkte nachgewiesen ist. Den Stpfl. trifft eine erhöhte Beweislast. Kann dies nicht abschließend beurteilt werden, ist der Vorsteuerabzug ggf. gem. § 165 AO vorläufig zu gewähren

3. Alternative

Soweit Vorbereitungshandlungen ihrer Art nach **typischerweise zur nichtunternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt** sind (z.B. der Erwerb eines Wohnmobils, Segelschiffes oder sonstigen Freizeitgegenstands), ist bei dieser Prüfung ein besonders hoher Maßstab anzulegen. Lassen sich diese objektiven Anhaltspunkte nicht an Amtsstelle ermitteln, ist zunächst grundsätzlich nicht von der Unternehmereigenschaft auszugehen.

Eine zunächst angenommene Unternehmereigenschaft ist nur dann nach § 164 Absatz 2 , § 165 Absatz 2 oder § 173 Absatz 1 AO durch Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung rückgängig zu machen, wenn später festgestellt wird, daß objektive Anhaltspunkte für die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht vorlagen, die Verwendungsabsicht nicht in gutem Glauben erklärt wurde oder ein Fall von Betrug oder Mißbrauch vorliegt. Zur Vermeidung der Inanspruchnahme erheblicher ungerechtfertigter Steuervorteile oder zur Beschleunigung des Verfahrens kann die Einnahme des Augenscheins (§ 98 AO) oder die Durchführung einer Umsatzsteuer-Nachschauf (§ 27b UStG) angebracht sein - vgl. A 2.6 Abs. 3 **UStAE**.

¹⁵ Als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer gilt bereits, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben und erste Investitionsausgaben für diesen Zweck tätigt. Der Betrieb einer Photovoltaikanlage erfüllt die Voraussetzungen einer unternehmerischen Tätigkeit, wenn er als Nutzung eines Gegenstandes der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient - **FG Nürnberg, Urteil v. 13.4.2010 - 2 K 952/2008 („Scheunenurteil“)**. Das Gericht hat die Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. Ein Aktenzeichen des BFH liegt noch nicht vor.

b) Ende; Abschn. 2.6 Abs. 6 **UStAE**

- mit Tod (d.h. U'er-Eigenschaft ist nicht vererbbar)¹⁶
- mit dem letzten Tätigwerden
= Geschäftsveräußerung,
Liquidation (Veräußerung an verschiedene Abnehmer),
Entnahme (Überführung von Gegenständen in das Privatvermögen).

Die Unternehmereigenschaft endet mit dem letzten Tätigwerden. Der Zeitpunkt der Einstellung oder Abmeldung eines Gewerbebetriebs ist unbeachtlich. Unternehmen und Unternehmereigenschaft erlöschen erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem (aufgegebenen) Betrieb in Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 21. 4. 1993 - BStBl II S. 696). Die spätere Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens oder die nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten gehören noch zur Unternehmertätigkeit. Eine Gesellschaft besteht als Unternehmer so lange fort, bis alle Rechtsbeziehungen, zu denen auch das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Finanzamt gehört, beseitigt sind (vgl. BFH-Urteil vom 21. 5. 1971 - BStBl II S. 540). Die Unternehmereigenschaft einer GmbH ist weder von ihrem Vermögensstand noch von ihrer Eintragung im Handelsregister abhängig. Eine aufgelöste GmbH kann auch noch nach ihrer Löschung im Handelsregister Umsätze im Rahmen ihres Unternehmens ausführen (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 1993 - BStBl 1994 II S. 483)

2.3.2 Die Vorgründungsgesellschaft s. A 15.2 Abs. 17 Satz 9 UStAE

Die Vorgründungsgesellschaft (oder auch Vorgründergesellschaft) entsteht durch die Vereinbarung der künftigen Gesellschafter über die Gründung einer Kapitalgesellschaft (Vorvertrag). Der Zweck der Vorgründungsgesellschaft ist in der Regel ausschließlich die Gründung einer anderen Gesellschaft (hier: Kapitalgesellschaft). Bei der Vorgründungsgesellschaft handelt es sich entweder um eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR, §§ 705 ff. BGB) oder - falls die Gesellschaft bereits ein Grundhandelsgewerbe aufnimmt - um eine offene Handelsgesellschaft (oHG, §§ 105 ff. HGB); bei nur einem Gründungsgesellschafter ggf. um ein Einzelunternehmen. Diese Vorgründungsgesellschaft ist in keinem Fall identisch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft – im Gegensatz zu der sog. **Vorgesellschaft (= Gründungsgesellschaft)**, die zwischen dem Zeitpunkt des Abschlusses des Gründungsvertrages und der Eintragung der GmbH im Handelsregister besteht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist diese Vorgesellschaft nach den gleichen steuerlichen Grundsätzen zu behandeln, wie die nachfolgend eingetragene Kapitalgesellschaft (Übernahme der im Zivilrecht entwickelten Identitätstheorie in das Steuerrecht). Somit kann auch die Unternehmereigenschaft der Vorgesellschaft mit Abschluß des notariellen Gesellschaftsvertrages i.d.R. unterstellt werden.

Die an diese Gesellschaft erbrachten Leistungen werden so behandelt, als seien sie an die eingetragene Kapitalgesellschaft bewirkt worden, mit der Folge, daß ihr auch der Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen – soweit auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind – zusteht.

Die Vorgründungsgesellschaft wird entsprechend ihrer zivilrechtlichen Gestalt steuerlich als Personengesellschaft behandelt und ist somit nicht körperschaftsteuerpflichtig.

¹⁶ Der BFH hat entschieden, daß der Verkauf von Wirtschaftsgütern durch den Erben, die der Erblasser für sein Unternehmen erworben hat, der Umsatzsteuer unterliegt (BFH, Urteil vom 13.1.2010 - V R 24/07)

Der EuGH hat entschieden, daß eine Vorgründungsgesellschaft, deren einziger Ausgangsumsatz – entsprechend dem Gesellschaftszweck – die Übertragung der bezogenen Leistungen im Rahmen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen an die neu gegründete Kapitalgesellschaft ist, zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen berechtigt ist (EuGH, Urteil v. 29. 4. 2004 - Rs. C-137/02 , **Faxworld** Vorgründungsgesellschaft, DB 2004 S. 1080, und BFH, Urteil v. 15. 7. 2004 - V R 84/99, BStBl 2005 II S. 155). Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer stellt der EuGH im vorliegenden Fall – mangels steuerbarer Ausgangsumsätze der Vorgründungsgesellschaft – auf die Umsätze beim Begünstigten der Übertragung – also der später gegründeten Kapitalgesellschaft – ab. Sofern die Kapitalgesellschaft sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze erbringt, ist der Vorsteuerabzug bei der Vorgründungsgesellschaft entsprechend aufzuteilen. (Vgl. Urteil v. 22. 2. 2001 - Rs. C-408/98, **Abbey National** {s. Tz. 18.4.2}: Abzugsfähigkeit der durch die Übertragung verursachten Vorsteuerbeträge ist abhängig von den laufenden Umsätzen des übertragenden Unternehmers) - s. auch Oberfinanzdirektion Koblenz Verfügung vom 13.05.2005 - S 7104 A - St 44 3.

✓ **Hinweis:** EuGH vom 29.4.2004 – C 137/02 („**Faxworld**“) **Tenor:**

Eine allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft ist zum Abzug der Vorsteuer für den Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen berechtigt, wenn entsprechend ihrem Gesellschaftszweck ihr einziger Ausgangsumsatz die Übertragung der bezogenen Leistungen mittels eines Aktes gegen Entgelt an die Kapitalgesellschaft nach deren Gründung war und wenn, weil der betreffende Mitgliedstaat von der in den Artikeln 5 Absatz 8 und 6 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Übertragung des Gesamtvermögens so behandelt wird, als ob keine Lieferung oder Dienstleistung vorliegt.

2.4 Schaubild

Unternehmer	Unternehmen
<p>wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt</p> <p>Tätigkeit -Tun, Dulden, Unterlassen</p> <p>gewerblich oder beruflich</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nachhaltigkeit - Einnahmeerzielungsabsicht <p>Selbständigkeit</p> <ul style="list-style-type: none"> - Innenverhältnis maßgebend - Gesamtbild 	<p>umfaßt gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers</p> <p>-> Grundsatz der Unternehmenseinheit</p>

1. Beispielfall

Die Unternehmer A und B sowie die Privatleute C und D sind Eigentümer je einer Eigentumswohnung in einem Vier-Familienhaus. Das Haus hat eine Ölzentralheizung.

F r a g e : Ist ein Unternehmergebilde erkennbar?

L ö s u n g :

Die Eigentümergemeinschaft, bestehend aus A, B, C und D, stellt ein **Unternehmergebilde** dar, vgl. § 4 Nr. 13 UStG. Die Eigentümergemeinschaft besteht bezüglich des Grundstücks und hinsichtlich der Teile, Anlagen und Einrichtungen des Gebäudes, die nicht Sondereigentum sind, z. B. Zentralheizung und sonstiges gemeinschaftliches Eigentum.

Die Tätigkeit der Eigentümergemeinschaft besteht z. B. in der **Lieferung von Wärme an die einzelnen Wohnungseigentümer**. Dies geschieht **nachhaltig**, nämlich durch die planmäßig wiederholte Lieferung.

Da die Eigentümergemeinschaft das unternehmerische Risiko für ihre Tätigkeit trägt (z. B. bei Instandsetzungskosten usw.) und keine Weisungsbindung besteht (die Eigentümerversammlung entscheidet eigenverantwortlich durch Beschluß), ist sie auch **selbstständig** tätig; vgl. A 2.2. **UStAE**.

Die **Einnahmeerzielungsabsicht** ergibt sich aus der Tatsache, daß eine Kostenumlage (vgl. § 16 Abs. 2 WEG) zu Lasten der einzelnen Wohnungseigentümer erfolgt. Vgl. hierzu auch § 2 Abs. 1 Satz 3 a. E. UStG und zu der Gesamtproblematik A 4.13.1. **UStAE**.

Die Wärmelieferungen der Wohnungseigentümergeinschaft sind daher gem. § 1 I Nr. 1 UStG **stb** Lieferungen eines Ur's i. R. seines UN's gegen Entgelt im Inland (Ort gem. § 3 VII ¹ UStG dort, wo der Zähler installiert ist).

Diese Lieferungen sind gem. § 4 Nr. 13 UStG **steuerfrei**, jedoch gem. § 9 I UStG **optionsfähig**, wenn die Lieferungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erfolgen.

Soweit also einzelne Wohnungseigentümer ihre Wohnung weitervermieten, besteht für die Wohnungseigentümergeinschaft die rechtliche Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 13 UStG nach § 9 I UStG zu verzichten und damit die Wärmelieferungen **steuerpflichtig** zu gestalten. (Die Gemeinschaft leistet dann nämlich an den Vermietungs-Ur für dessen Vermietungs-UN.)

Dadurch vermeidet die Gemeinschaft das sonst bestehende Vorsteuerabzugsverbot gem. § 15 II Nr. 1 UStG: Sie kann jetzt z. B. die Umsatzsteuer aus Lieferungen (Heizöl u. a.) oder sonstigen Leistungen (Reparaturen u. a.) dritter Unternehmer, die an sie erbracht worden sind, als **Vorsteuer** abziehen. Dies gilt natürlich nur, soweit die Option reicht (Prinzip der Teiloption); vgl. A 9.1.(6) **UStAE**.

Wirtschaftlich vernünftig ist die Option der Wohnungseigentümergeinschaft jedoch nur, wenn ihr Leistungsempfänger - also der einzelne Wohnungseigentümer - mit der Wohnungsüberlassung **steuerpflichtige Umsätze** ausführt, da er nur in diesem Fall die ihm von der Wohnungseigentümergeinschaft in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann (vgl. auch hier § 15 II Nr. 1 UStG). Sinnvoll ist also die Option der Wohnungseigentümergeinschaft nur, wenn der die Leistung empfangende Wohnungseigentümer per Option auf die grundsätzlich bestehende Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG verzichten kann. Dies kann er gem. § 9 I UStG nur, wenn er die Vermietungsleistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbringt und die weiteren Voraussetzungen des Abs. II dieser Vorschrift vorliegen (nämlich eine ausschließliche Verwendung des Grundstücks [-teils] durch seinen Leistungsempfänger für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze (Abzugsumsätze), was z. B. bei der Vermietung der Räume an einen dort seine Kanzlei betreibenden Rechtsanwalt der Fall ist [nicht z. B. bei der Vermietung an einen Arzt für Praxiszwecke!]).

Vgl. zur Gesamtproblematik der Optionseinschränkung gem. § 9 II UStG A 9.2. **UStAE!**

Zur Lieferung von Gas und Elektrizität vgl. § 3 g UStG und A 3g.1. **UStAE!**

2.5 Besteuerungsformen

Das UStG kennt folgende **Besteuerungsformen**:

- Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften (§§ 16, 18 UStG) - **Regelbesteuerung** → s. Tz. 2.5.1
- Besteuerung der **Kleinunternehmer** (§ 19 Abs. 1 UStG) → s. Tz. 2.5.2
- Besteuerung nach Durchschnittssätzen
 - Durchschnittssätze (nur für den Vorsteuerabzug) nach den §§ 23 und 23a UStG → s. Tz. 2.5.3
 - Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG) → s. Tz. 2.5.4
- Differenzbesteuerung
 - Margenbesteuerung für Reiseleistungen (§ 25 UStG) → s. Tz. 25.2
 - Differenzbesteuerung bei Umsätzen mit (gebrauchten) beweglichen körperlichen Gegenständen (§ 25a UStG) → s. Tz. 25.1
- Einzelbesteuerung:
 - Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG)
 - Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5a UStG)

Es gibt folgende Besteuerungsarten :

- Sollbesteuerung; das ist die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten
- Istbesteuerung; das ist die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten unter den Voraussetzungen des § 20 UStG
- Anzahlungsversteuerung in den Fällen des § 13 Abs. 1Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG

2.5.1 Regelbesteuerung

Die Umsatzsteuer wird nach den allgemeinen Vorschriften des UStG ermittelt.
Insbesondere sind uneingeschränkt anwendbar:

① § 4 UStG = Steuerpflicht
② § 10 UStG = Bemessungsgrundlagen
③ § 12 UStG = Steuersätze
④ § 14 UStG = Rechnungsausstellung
⑤ § 15 UStG = Vorsteuerabzug

2.5.2 Sonderregelungen gelten für Kleinunternehmer (§ 19 UStG):¹⁷

① die geschuldete Umsatzsteuer wird nicht erhoben
Ausnahmen:
a) EUSt § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG
b) ErwerbSt § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG (bei Überschreitung der Erwerbsschwelle)
c) USt nach § 14 c Abs. 2 UStG
d) USt nach § 25b Abs. 2 UStG
e) Steuerschuld nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG
f) Steuerschuld nach § 13b Abs. 5 UStG
② ein Vorsteuerabzug ist unzulässig
③ die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG entfällt (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG)
④ Rechnungen mit Steuerausweis dürfen nicht erteilt werden
⑤ die Angabe der eigenen USt-IdNr. in Rechnungen ist unzulässig (vgl. § 14a Abs. 1 , 3 und 7 UStG)
⑥ Optionen nach § 9 UStG sind ausgeschlossen
→ auf die Anwendung des § 19 kann verzichtet werden, § 19 Abs. 2 UStG
→ zu beachten:
a) Klein-U'er sind Schwellen-Erwerber; § 1a Abs. 3 Nr. 1b UStG
b) Klein-U'er können steuerfreie innergem. Lieferungen neuer Fahrzeuge ausführen; insoweit steht ihnen auch ein Vorsteuerabzug zu → § 19 Abs. 4 UStG

Kleinunternehmer:

Gesamtumsatz des Vorjahres ≤ 17.500 €
 voraussichtlicher Gesamtumsatz des lfd. Jahres ≤ 50.000 €

- ☛ bei Überschreiten vgl. Abschn. 19.1 Abs. 3 **UStAE**
- ☛ bei Beginn der unternehmerischen Tätigkeit im lfd. Jahr vgl. Abschn. 19.1 Abs. 4 **UStAE**
- ☛ Ermittlung des Gesamtumsatzes = § 19 Abs. 3 UStG, Abschn. 19.1 Abs. 2 **UStAE**

¹⁷ Vertiefung: BBK 10/2009 S. 479

- Die Kleinunternehmerregelung ist **verfassungsrechtlich unbedenklich** (BFH, Beschluß v. 31. 3. 2000 - V B 8, 9/00, BFH/NV 2000 S. 1369).
- Wegen der umsatzsteuerlichen Auswirkungen beim **Übergang** von der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Regelbesteuerung oder zur Besteuerung nach § 24 UStG bzw. von der Regelbesteuerung oder der Besteuerung nach § 24 UStG zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG (Wechsel der Besteuerungsform) vgl. Abschn. 19.5 **UStAE**. Der Wechsel von der Besteuerung als Kleinunternehmer nach § 19 UStG zur Regelbesteuerung ist eine Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG - **§ 15a Abs. 7 UStG** (BFH, Urteil v. 17. 6. 2004 - V R 31/02, BStBl 2004 II S. 858).
- Für Kleinunternehmer gelten vereinfachte **Aufzeichnungspflichten** (vgl. A 22.5 **UStAE** und § 65 UStDV). Mit dem EURLUmsG vom 09.12.2004 treffen den Kleinunternehmer auch die Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 2 Nr. 8 und 9 UStG (vgl. § 65 S. 2 UStDV).
- Der EuGH hat entschieden, daß eine **Beschränkung der Kleinunternehmerregelung auf im Inland ansässige Unternehmer** nicht gegen Europarecht verstößt. Diese Regelung führt zwar zu einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs. Diese Beschränkung ist jedoch durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten. Desweiteren hat der EuGH klargestellt, daß der Begriff „Jahresumsatz“ den Jahresumsatz meint, den ein Unternehmen in einem Jahr in dem Mitgliedstaat erzielt, in dem es ansässig ist (EuGH, Urteil v. 26.10.2010 - C-97/09, Schmelz)

2.5.2.1 Prüfungsreihenfolge – Kleinunternehmerregelung

1. § 19 (3) UStG

- Ermittlung des Gesamtumsatzes (netto) – s. nächste Seite

2. § 19 (1) 2 UStG ¹⁸

- vereinnahmte Entgelte
- minus Umsätze bzgl. Wirtschaftsgüter des AV

3. § 19 (1) 1 UStG

- zzgl. Steuer =>
- 17.500,- €
- 50.000,- €

¹⁸ Die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Pkw ist bei der Berechnung des Umsatzes nach § 19 Abs. 1 S. 2 UStG nicht zu berücksichtigen. Dies folgt aus der Nichtsteuerbarkeit der nichtunternehmerischen Verwendung in Folge fehlenden Vorsteuerabzugsrechts (FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 15.2.2011 - 5 K 5162/10; Revision zugelassen).

2.5.2.2 Ermittlung des Gesamtumsatzes^{19 20} gem. § 19 (3) UStG

Summe der steuerbaren Umsätze i.S. des § 1 (1) Nr. 1 UStG

abzüglich:
Steuerfreie Umsätze nach § 4
Nr. 8 Buchst. i
Nr. 9 Buchst. b
Nr. 11 - 28

abzüglich (aber nur soweit sie Hilfsumsätze sind):
Steuerfreie Umsätze nach § 4
Nr. 8 Buchst. a - h
Nr. 9 Buchst. a
Nr. 10

¹⁹ ermittelt nach vereinbarten bzw. vereinnahmten Entgelten

²⁰ In Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG und der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG gilt Folgendes:

Bei Anwendung dieser Sonderregelungen ist für die Ermittlung des Gesamtumsatzes i. S. d. § 19 Abs. 3 UStG auf die vereinnahmten Entgelte und nicht auf den Differenzbetrag gemäß § 25 Abs. 3 UStG bzw. § 25a Abs. 3 UStG abzustellen.

Abschnitt 251 Abs. 1 Satz 4 UStR (Verweis auf Abschnitte 274 und 276a Abs. 8 bis 14 UStR) ist, soweit er diesem Schreiben entgegensteht, ab dem 1. Januar 2010 nicht mehr anzuwenden. → BMF-Schreiben vom 16.6.2009

2.5.2.3 Vereinfachtes **Schaubild** - Kleinunternehmerregelung**A. Tatbestandsmerkmale**

- **Unternehmer im Inland (bzw. in ZFG gem. § 1 III UStG)**
- **Vorjahresumsatz + USt \leq **17.500,-- Euro****
- **Umsatz im lfd. Kj. + USt
voraussichtlich \leq **50.000,-- Euro****
- **keine Option nach § 19 II UStG**

B. Rechtsfolgen

- **keine Umsatzsteuer für die gem. § 1 I Nr. 1 UStG verwirklichten Umsätze im lfd. Kj. (zwar Steuerschuld, aber Nichterhebung)**
- **keine Steuerbefreiung i.g. Lieferungen
(§ 4 Nr. 1 b i.V. mit § 6 a UStG)**
- **kein Verzicht auf Steuerbefreiung (§ 9 UStG)**
- **kein gesonderter Ausweis der Steuer in einer Rechnung (§ 14 IV UStG)**
- **kein Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)**

C. Ausnahmen

- **für die nach § 13a I Nr. 6, § 13 b V, § 14c II und § 25 b II UStG geschuldete Steuer (§ 19 I 3 UStG)**
- **für die i.g. Lieferungen neuer Fahrzeuge (§ 19 IV UStG)**
- **ErwerbSt § 1 I 5 UStG**
- **EUSt § 1 I 4 UStG**

2. Beispielfall

Der Zahnarzt Dr. Z hatte in 02 folgende Betriebseinnahmen (BE)

a) Zahnbehandlungen	220.000,- €
b) Lieferung von Zahnersatz aus eigenem Labor	16.000,- €
c) Veräußerung von Inventar (Behandlungsstuhl aus der Praxis)	<u>11.000,- €</u>
	<u>247.000,- €</u>

Im Jahre 01 hatte Z neben seinen BE aus Zahnbehandlung in Höhe von 200.000,- € weitere BE aus der Veräußerung von Zahnersatz (hergestellt von einem angestellten Zahntechniker) in Höhe von 15.000,- € gehabt.

Z hat den maßgeblichen Umsatz für 02 am Jahresanfang ohne sein Verschulden 2.000,- € zu hoch geschätzt. Z hat nicht nach § 19 II UStG optiert.

Frage: Wird für 02 und 03 Umsatzsteuer erhoben?

Lösung:

Kleinunternehmereigenschaft des Z in 02

Gesamtumsatz in 01 gem. § 19 III UStG:

Steuerbare Umsätze gem. § 1 I¹ Nr. 1 UStG:

aus der Tätigkeit als Zahnarzt (da stfr: keine USt enthalten)

200.000,- €

"Prothetik"-Umsätze (da nicht stfr: USt i. H. v. 7 %

[§ 12 II Nr. 6 UStG] enthalten); also: 15.000,- € x 100/107 =

14.018,69 €

§ 19 III¹ Nr. 1 (abzgl. der gem.

§ 4 Nr. 14¹ UStG steuerfreien Umsätze)

./ 200.000,- €

(Beachte § 4 Nr. 14^{4b} UStG: keine Steuerfreiheit für vom Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellten oder wiederhergestellten Zahnersatz)

Gesamtumsatz in 01

14.018,69 €

Umsatz i. S. des § 19 I² UStG:

abzgl. der Umsätze des Anlagevermögens

(keine)

Bemessung nach vereinnahmten Entgelten

(§ 11 EStG analog!)

(hier bereits gegeben, da lt. SV
keine Honorarforderungen enthalten!)

14.018,69 €

Umsatz i. S. des § 19 I¹ UStG:

zzgl. Umsatzsteuer (i. H. v. 7 %)

981,31 €

15.000,- €

Also ergibt sich ein maßgeblicher Umsatz in Höhe von 15.000 € für das Kj. 01; dieser Betrag ist **nicht höher als 17.500 €**

Gesamtumsatz in 02 gem. § 19 III UStG:

Steuerbare Umsätze i.S. des § 1 I¹ Nr. 1 UStG:

a) Zahnärztliche Umsätze	220.000,00 €
b) "Prothetik-"Umsätze (16.000,-- € x 100/107 [s.o] =)	14.953,27 €
c) Inventarveräußerung (Hilfsgeschäft); (da stfr [s.u.]: keine USt enthalten)	
	<u>11.000,00 €</u>
Summe	245.953,27 €

§ 19 III¹ Nr. 1 UStG (abzgl. der gem. § 4 Nr. 14 Satz 1 befreiten Umsätze) vgl. a) ./ 220.000,-- €

Die Veräußerung des Behandlungsstuhls aus der Praxis ist gem. § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei, da der gelieferte Gegenstand ausschließlich (vgl. auch Bagatellgrenze von 5 % nach A 4.28.1.(2) UStAE) für eine gem. § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfreie Tätigkeit genutzt wurde: vgl. c) ./ 11.000,-- €

Gesamtumsatz in 02: **14.953,27 €**

Umsatz i. S. des § 19 I² UStG:

Abzgl. Umsätze des Anlagevermögens (bereits vorgenommen [s. o.]

Ggf. Ansatz nur der vereinnahmten Entgelte
(laut Sachverhalt "Betriebseinnahmen") (hier bereits gegeben [s. o.]

Umsatz i. S. des § 19 I¹ UStG:

zzgl. Umsatzsteuer (nur für Zahnersatz: 7 % gem.
§ 12 II Nr. 6 UStG)

Also ergibt sich ein maßgeblicher Umsatz von

1.046,73 €
16.000,00 €.

Der maßgebliche "voraussichtliche" Umsatz von 18.000,00 € (16.000 € zzgl. 2.000 € „Höberschätzung“) ist nicht höher als 50.000 €.

Ergebnis: Z ist in 02 Kleinunternehmer.

Kleinunternehmereigenschaft des Z in 03

Umsatz i. S. des § 19 I¹ UStG für 02: (s. o.) 16.000 €

Umsatz i. S. des § 19 I¹ UStG für 03:

Wenn der voraussichtliche maßgebliche Umsatz in 03 nicht höher als 50.000 € ist, wofür die im SV gegebenen Umsatzverhältnisse sprechen, ist Z in **03 ebenfalls Kleinunternehmer.**

2.5.3 Besteuerung nach allgemeinen Durchschnittssätzen; § 23 UStG

Die Umsatzsteuer wird nach den allgemeinen Vorschriften des UStG ermittelt.

Durch Rechtsverordnung (§§ 69, 70 UStDV) sind Durchschnittssätze für den **Vorsteuerabzug** festgesetzt worden. Unternehmer können - unter den persönlichen und sachlichen Voraussetzungen der §§ 23 Abs. 2 UStG, 69 UStDV - ihre Vorsteuern ganz (§ 70 Abs. 1 UStDV) oder teilweise (§ 70 Abs. 2 UStDV) anhand dieser Durchschnittssätze ermitteln.

2.5.4 Gesetzliche Besteuerung der Land- und Forstwirte; § 24 UStG

Die Umsatzsteuer wird nach den Vorschriften des § 24 UStG ermittelt:

① Steuerbefreiungen nach § 4 Nrn. 1 - 7 UStG sind ausgeschlossen
② Optionen nach § 9 UStG sind ausgeschlossen
③ die Steuersätze nach § 12 UStG sind nicht anzuwenden
④ die Vorsteuer wird pauschaliert
→ der Unternehmer kann zur Regelbesteuerung optieren (§ 24 Abs. 4 UStG)
→ zu beachten: Pauschalierende Land- und Forstwirte sind Schwellen-Erwerber; § 1a Abs.3 Nr.1c UStG

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb kann als ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb zu behandeln sein (§ 24 Abs. 3 UStG).

zB A ist Landwirt und betreibt zusätzlich eine Gastwirtschaft

→ landwirtschaftlicher Betrieb und Gastwirtschaft bilden zusammen das Unternehmen des A. Die Umsätze aus der Landwirtschaft unterliegen der Besteuerung nach § 24 UStG, die Gaststättenumsätze der Regelbesteuerung. Umsätze zwischen landwirtschaftlichem Betrieb und Gaststätte sind Innenumsätze.

3 Steuerbare Umsätze, §§ 1 – 3g UStG

3.1 Überblick über die steuerbaren Umsätze

3.1.1 Lieferungen und sonstige Leistungen

- eines Unternehmers
- im Rahmen seines Unternehmens
- gegen Entgelt
- im Inland

= § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG

Hierunter fallen auch **Sachzuwendungen** des Unternehmers **an** seine **Arbeitnehmer** als Vergütung für geleistete Dienste; Abschn. 1.8 Abs. 1 Satz 1 **UStAE**.

Eine Vergütung für geleistete Dienste ist gegeben, wenn der Arbeitnehmer Sachzuwendungen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen erhält (Arbeitsvertrag, Tarifvertrag). Bei Pkw-Überlassung: wenn die Überlassung nicht nur gelegentlich erfolgt (BMF).

Erhält ein Arbeitnehmer Sachzuwendungen ohne vertragliche Vereinbarung und ohne gesondert berechnetes Entgelt, sind die Leistungen des Unternehmers steuerbar, wenn sie für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers ausgeführt werden; vgl. § 3 Abs. 1b Nr. 2, Abs. 9a UStG.

3.1.2 Einfuhr

- von Gegenständen
 - aus dem Drittlandsgebiet
 - im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg (EUSt)
- = § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Die Formulierung der Vorschrift ab 1.1.2004 trägt dem Umstand Rechnung, daß eine Einfuhr nur dann vorliegen soll, wenn der Besteuerungstatbestand auch erfüllt ist. Davor lag eine Einfuhr bereits vor, wenn die Ware körperlich in das Inland gelangte.

3.1.3 Innergemeinschaftlicher Erwerb

- im Inland
- gegen Entgelt

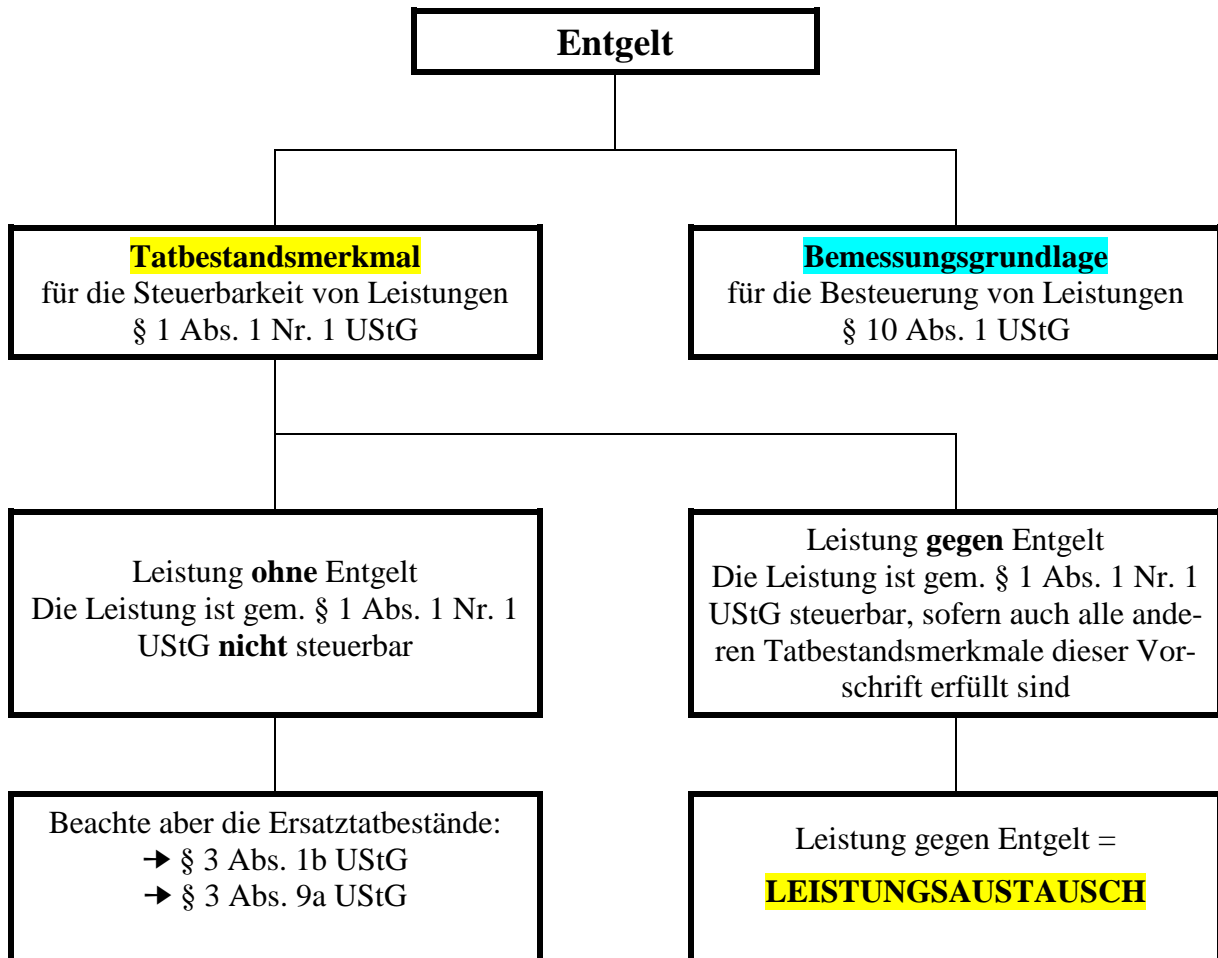
= § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG

3.1.4 Schaubild

Steuerbare Umsätze		
Lieferungen und sonstige Leistungen	Einfuhr von Gegenständen	Innergemeinschaftlicher Erwerb
im Inland	im Inland	im Inland
eines Unternehmers	oder in den Gebieten Jungholz und Mittelberg	
gegen Entgelt		gegen Entgelt
im Rahmen seines Unternehmens		
= § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG	= § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG	= § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG

4 Leistung, Leistungsaustausch

4.1 Schaubild



Leistungsaustausch liegt vor, wenn

1. mindestens zwei (verschiedene) Beteiligte sich gegenüberstehen und
2. mindestens zwei Leistungen vorhanden sind (Leistung und Gegenleistung) und
3. zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung besteht.

Fehlt eine der drei Voraussetzungen, liegt kein Leistungsaustausch vor.

<p>Beteiligte können sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> • natürliche Personen • juristische Personen • nicht rechtsfähige Personen-vereinigungen zB OHG, KG, GdB, nicht-rechtsfähiger Verein 	<p>Gegenleistung kann zB sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bargeld, Scheck, Wechsel, Banküberweisung • Lieferung, sonstige Leistung (Tausch bzw. tauschähnlicher Umsatz, § 3 Abs. 12 S. 1 u. 2 UStG) 	<p>Innere Verknüpfung liegt vor, wenn</p> <ul style="list-style-type: none"> • die Leistung des Unternehmers um der Gegenleistung willen erbracht wird (final = zweckgerichtet)
--	--	--

4.2 Leistungsbegriff

Leistung als Oberbegriff für Lieferungen und sonstige Leistungen; § 1 Abs. 1 Nr. 1.

Leistung im weiteren Sinne ist alles, was Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann; vgl. § 241 BGB "Leistung aufgrund eines Schuldverhältnisses".

▷ Leistungsgeber: Zuwendung eines Rechtsguts

▷ Leistungsempfänger: Nutzen aufgrund der Leistung

Leistung im Sinne des UStG sind ausschließlich wirtschaftliche Leistungen, nicht dagegen rein "rechtliche Leistungen" wie die Geldzahlung zur Begleichung einer Verpflichtung oder die Hin- und Rückgabe eines Darlehns. Auch das Unterhalten von Sparkonten sieht die RSpr. nicht als wirtschaftliche Leistung des Sparers an (fehlender Leistungswille). Eine wirtschaftliche Leistung ist erst mit ihrer Ausführung gegeben (nicht bereits mit Abschluß eines Vertrages).

▷ Leistungsgeber: EuGH: Zuwendung einer (wirtschaftlichen) Leistung an einen identifizierbaren Verbraucher

▷ Leistungsempfänger: EuGH: Vorteil, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte

4.3 Leistungsaustausch

Lieferungen und sonstige Leistungen sind grundsätzlich nur steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erfolgen. Es muß also ein Leistungsaustausch²¹ vorliegen.

- Mindestens zwei Beteiligte (Leistender und Leistungsempfänger)
Deshalb scheidet Leistungsaustausch aus, wenn nur ein Beteiligter gegeben ist;
→ Innenumsätze, Erbfolge, Erbauseinandersetzung (zeitnah).
- Mindestens zwei Leistungen (Leistung und Gegenleistung)
Leistungsaustausch scheidet somit aus, wenn eine wirtschaftliche Leistung ohne Gegenleistung erbracht wird;
→ Schenkung, Schadenersatz durch Naturalrestitution
- Wirtschaftliche Kausalität zwischen Leistung und Gegenleistung²²
(spezielle Entgeltlichkeit)
Jeder Leistung muß die zugehörige Gegenleistung individuell zugeordnet werden können.
Entscheidend ist die wirtschaftliche Kausalität aus Sicht des wirtschaftlich Leistenden:
 - a) Hat er für seine Leistung eine Gegenleistung verlangt?
Ja: wirtschaftliche Kausalität ist unstreitig gegeben.
Nein: ↓
 - b) Ist eine Vergütung der Leistung üblich (aber zB nicht einklagbar)?
Ja: wirtschaftliche Kausalität ist unstreitig gegeben.
Nein: ↓
 - c) Ist nach den Umständen des Einzelfalles eine Vergütung erwartbar?
Ja: wirtschaftliche Kausalität ist gegeben (BFH).

²¹ Zur Abgrenzung Leistungsaustausch/Schadenersatz bei Stornokosten im Beherbergungsgewerbe vgl. OFD Frankfurt vom 5.8.2008 – S 7100 A – 199 – St 110

²² vgl. zur EU-Sichtweise: BFH v. 27.11.2008 – V R 8/07

zB Hersteller möchte mit Versandhaus ins Geschäft kommen. Er verspricht der Einkäuferin des Versandhauses einen Pelzmantel, wenn ein entsprechender Vertrag zustande kommt - was auch geschieht.

→ H gibt den Mantel hin, weil er eine wirtschaftliche Leistung (Vermittlung) erhalten hat = Kausalität aus Sicht des Leistungsempfängers; für die Frage, **ob** Leistungsaustausch vorliegt, ohne Bedeutung! Einkäuferin hat für ihre Leistung keine Gegenleistung verlangt, i.d.R. ist eine Vergütung auch nicht üblich. Nach den Umständen des Falles (Zusage) konnte sie jedoch eine Gegenleistung erwarten, somit liegt Leistungsaustausch vor.

Problemfälle: Zuschüsse, Zuwendungen, Beihilfen, Prämien, Ausgleichsbeträge u.a.; vgl. Abschn. 10.2 **UStAE**:

derartige Zahlungen können sein

- ① Entgelt für eine Leistung an den Zuschußgeber
- ② Zusätzliches Entgelt eines Dritten
- ③ "Echter", d.h. nicht steuerbarer, Zuschuß

zu ① Zuschuß, den eine Mineralölfirma einem Tankstellen-U'er zur Erweiterung der Tankstellenanlage zahlt

→ T ermöglicht M durch die Baumaßnahme eine Absatzsteigerung = wirtschaftliche Leistung T an M; Gegenleistung = Zuschuß

zu ② AN der Firma F nehmen das Mittagessen in einer Gaststätte ein und zahlen pro Essen 3 €. F zahlt an G einen Zuschuß von 2 € pro Essen

→ LA zwischen G und AN, Gegenleistung = Zahlung AN 3 €/Essen + Zahlung F = Entgelt von dritter Seite = 2 €/Essen

zu ③ Zuschüsse der Bundesagentur für Arbeit zu Löhnen und Ausbildungsvergütungen; vgl. Abschn. 10.2 Abs. 7 **UStAE**

i.d.R. auch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen, zB im Bereich der Landwirtschaft (EuGH)

4.4 Mangelnder Leistungsaustausch

