

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Umsatzsteuer

Johannes Rümelin

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2010

Inhaltsverzeichnis:

| | |
|--|-----------|
| Inhaltsverzeichnis: | I |
| 1 Allgemeines | 1 |
| 1.1 Verfassungsrechtliche Grundlagen | 1 |
| 1.2 Umsatzsteuer im Rahmen der EU | 1 |
| 1.3 Wesen der Umsatzsteuer | 1 |
| 1.4 Prinzip der Allphasen – Netto - Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug | 2 |
| 1.4.1 Allgemeines | 2 |
| 1.4.2 Übung – Allphasen – Nettosystem mit Vorsteuerabzug | 3 |
| 2 Prüfungsaufbau | 4 |
| 2.1 Liegt ein steuerbarer Umsatz vor? (Steuerbarkeit) | 4 |
| 2.2 Ist dieser steuerbare Umsatz auch steuerpflichtig? (Steuerbefreiungen) | 7 |
| 2.3 Welcher Steuersatz ist anzuwenden? | 7 |
| 2.4 Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage? | 7 |
| 2.5 Wie hoch ist die Steuer? | 7 |
| 2.6 Wann ist die Steuer entstanden? | 7 |
| 2.7 Wer hat die Umsatzsteuer abzuführen bzw. wer ist Steuerschuldner? | 8 |
| 2.8 Darf Vorsteuer gezogen werden? | 8 |
| 2.9 Wie hoch ist die Zahllast? | 8 |
| 2.10 In welchem Voranmeldungszeitraum ist die Zahllast abzuführen? | 8 |
| 2.11 Was geschieht, wenn sich nachträglich etwas ändert? | 8 |
| 2.12 Welches Verfahren ist anzuwenden und welches Finanzamt ist zuständig? | 9 |
| 3 Allgemeine umsatzsteuerliche Begrifflichkeiten | 10 |
| 3.1 Unternehmer | 10 |
| 3.1.1 Unternehmerfähigkeit | 11 |
| 3.1.2 Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit | 12 |
| 3.1.3 Selbständigkeit | 15 |
| 3.1.4 Beginn der Unternehmenstätigkeit | 28 |
| 3.1.5 Ende der Unternehmenstätigkeit | 29 |
| 3.1.6 Sonderproblem: Kleinunternehmer (§ 19 UStG) | 29 |
| 3.1.7 Sonderproblem: Fahrzeuglieferer (§ 2a UStG) | 31 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 3.2 | Im Rahmen des Unternehmens (Umfang des Unternehmens, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) | 35 |
| 3.3 | Gebietsabgrenzungen | 36 |
| 3.3.1 | <i>Übersicht der unterschiedlichen Gebiete</i> | 36 |
| 3.3.2 | <i>Inland</i> | 36 |
| 3.3.3 | <i>Ausland</i> | 37 |
| 3.3.4 | <i>Gemeinschaftsgebiet</i> | 37 |
| 3.3.5 | <i>Drittlandsgebiet</i> | 38 |
| 3.4 | Begriff des Leistungsaustausches (Lieferung oder sonstige Leistung) | 41 |
| 3.4.1 | <i>echter und unechter Schadenersatz</i> | 42 |
| 3.4.2 | <i>echte und unechte Mitgliedsbeiträge</i> | 44 |
| 3.4.3 | <i>Echte und unechte Zuschüsse</i> | 44 |
| 3.4.4 | <i>Erlaubte und unerlaubte Handlungen</i> | 46 |
| 3.4.5 | <i>Leistungsaustausch auf Grund des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG</i> | 46 |
| 3.4.6 | <i>Formen des Leistungsaustausches</i> | 47 |
| 3.5 | Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung | 48 |
| 4 | Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG | 49 |
| 4.1 | Leistungsaustausch in Form einer Lieferung, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG | 49 |
| 4.1.1 | <i>Grundtatbestand des § 3 Abs. 1 UStG</i> | 49 |
| 4.1.2 | <i>Liefergegenstand</i> | 49 |
| 4.1.3 | <i>Verschaffung der Verfügungsmacht</i> | 51 |
| 4.1.4 | <i>Lieferungsfiktion gem. § 3 Abs. 1a UStG (innergemeinschaftliches Verbringen)</i> | 63 |
| 4.1.5 | <i>Lieferung nach § 3 Abs. 3 UStG (Kommissionsgeschäfte)</i> | 65 |
| 4.1.6 | <i>Lieferungen nach § 3 Abs. 5 UStG (Gehaltslieferung)</i> | 72 |
| 4.2 | Leistungsaustausch in Form einer sonstige Leistungen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG | 72 |
| 4.2.1 | <i>Grundtatbestand des 3 Abs. 9 UStG</i> | 72 |
| 4.2.2 | <i>Umtauschmüllerei (§ 3 Abs. 10 UStG)</i> | 73 |
| 4.2.3 | <i>Leistungskommission gem. § 3 Abs. 11 UStG</i> | 73 |
| 4.3 | Abgrenzung Werklieferung / Werkleistung (§ 3 Abs. 4 UStG) | 75 |
| 4.3.1 | <i>Allgemeines</i> | 75 |
| 4.3.2 | <i>Hauptstoffe, Nebenstoffe</i> | 77 |
| 4.3.3 | <i>Reparaturleistungen</i> | 78 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 4.3.4 | <i>Material- und sonstige Beistellungen</i> | 79 |
| 4.4 | Ort des Leistungsaustausches | 81 |
| 4.4.1 | <i>Ort der Lieferung</i> | 81 |
| 4.4.2 | <i>Ort der sonstigen Leistung</i> | 96 |
| 5 | Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG | 113 |
| 6 | Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) | 114 |
| 6.1 | Grundtatbestand des § 1a Abs. 1 UStG | 114 |
| 6.2 | Innergemeinschaftliches Verbringen gem. § 1a Abs. 2 UStG | 116 |
| 6.3 | Exotenregelung/Schwellenerwerber gem. § 1a Abs. 3 bis 5 UStG | 116 |
| 6.4 | Ort beim innergemeinschaftlichen Erwerb | 119 |
| 6.5 | Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge § 1 Abs. 1 Nr. 5, 1b UStG | 119 |
| 7 | Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) | 123 |
| 8 | Steuerbefreiungen | 125 |
| 8.1 | Steuerfreie Umsätze, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 steuerbar sind (§§ 4 und §§ 6 bis 9 UStG) | 127 |
| 8.1.1 | § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 UStG (Ausfuhrlieferung) | 127 |
| 8.1.2 | § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 7 UStG (Lohnveredelung) | 131 |
| 8.1.3 | § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG (innergemeinschaftliche Lieferung) | 135 |
| 8.1.4 | § 4 Nr. 3 UStG (Leistungen im Zusammenhang mit Import und Exportgeschäften) | 136 |
| 8.1.5 | § 4 Nr. 4a UStG (Umsätze im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuerlager) | 137 |
| 8.1.6 | § 4 Nr. 5 UStG (Vermittlungsleistungen) | 138 |
| 8.1.7 | § 4 Nr. 8 Gewährung und die Vermittlung von Geldgeschäften | 138 |
| 8.1.8 | § 4 Nr. 9, 11 (Gründerwerbssteuer, Versicherungsteuer) | 139 |
| 8.1.9 | § 4 Nr. 12a (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) | 139 |
| 8.1.10 | § 4 Nr. 14 (Ärzte und Tierärzte) | 140 |
| 8.1.11 | §§ 4 Nr. 15 bis 19 UStG | 141 |
| 8.1.12 | § 4 Nr. 20 (Theater, Orchester, Museen usw.) | 142 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 8.1.13 | § 4 Nr. 21 UStG (Privatschulen) | 142 |
| 8.1.14 | § 4 Nr. 28 (Lieferung bestimmter Gegenstände) | 142 |
| 8.2 | Steuerbefreiung nach § 4b UStG | 144 |
| 8.3 | Steuerbefreiung nach § 5 UStG | 144 |
| 8.4 | Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) | 144 |
| 8.4.2 | Einschränkung des § 9 Abs. 2 UStG gem. § 27 Abs. 2 UStG | 150 |
| 8.4.3 | Besonderheiten im Hinblick auf § 9 Abs. 3 und § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG | 150 |
| 9 | Steuersatz und Steuer, § 12 UStG | 151 |
| 10 | Bemessungsgrundlage | 153 |
| 10.1 | Grundtatbestand des § 10 Abs. 1 UStG | 153 |
| 10.2 | Bemessungsgrundlage beim Tausch/tauschähnlichen Umsatz gem. § 10 Abs. 2 UStG | 155 |
| 10.3 | Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG | 162 |
| 10.4 | Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) | 168 |
| 10.5 | Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 11 UStG) | 172 |
| 11 | Entstehung der Steuer und Steuerschuldner (Begriff des Voranmeldungszeitraumes) | 173 |
| 11.1 | Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 und Abs. 2a UStG) | 173 |
| 11.2 | Steuerentstehung gem. § 13 UStG | 173 |
| 11.2.1 | Soll-Besteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG i.V.m. § 16 UStG) | 173 |
| 11.2.2 | Ist-Besteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 20 UStG) | 174 |
| 11.2.3 | Weitere Steuerentstehungszeitpunkte: | 174 |
| 11.3 | Steuerschuldnerschaft gem. § 13a UStG | 175 |
| 11.4 | Besonderheiten bei Steuerentstehung und Verlagerung des Steuerschuldners gem. § 13b UStG bzw. § 30a UStDV | 176 |
| 12 | Anforderungen an eine Rechnungserteilung, §§ 14 bis 14b UStG | 183 |
| 12.1 | Ausstellen von Rechnungen (§ 14 UStG) | 183 |
| 12.1.1 | Begriff der Rechnung gem. § 14 Abs. 1 UStG, 31 UStDV | 183 |
| 12.1.2 | Pflichtangaben in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 UStG) | 183 |
| 12.1.3 | Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) | 185 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 12.1.4 | Rechnungen über Fahrausweise (§ 34 UStDV) | 185 |
| 12.2 | Zusätzliche Pflichtangaben nach § 14a UStG | 185 |
| 12.3 | Aufbewahrungspflichten gem. § 14b UStG | 186 |
| 13 | Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis (§ 14c UStG) | 186 |
| 13.1 | Unrichtiger (zu hoher) Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 UStG | 187 |
| 13.2 | Unberechtigter Steuerausweis gem. § 14c Abs. 2 UStG | 188 |
| 14 | Vorsteuerabzug § 15 UStG | 189 |
| 14.1 | Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG | 190 |
| 14.1.1 | Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG | 190 |
| 14.1.2 | Besonderheiten im Hinblick auf UStDV | 192 |
| 14.2 | Weitere Vorsteuerabzugsmöglichkeiten gem. § 15 Abs. 1 UStG | 192 |
| 14.3 | Vorsteuerausschluss gem. § 15 Abs. 1a UStG | 193 |
| 14.4 | Ausschluss der Vorsteuern gem. §§ 15 Abs. 2 und 3 UStG | 194 |
| 14.5 | Aufteilung gem. § 15 Abs. 4 UStG | 194 |
| 14.6 | Besonderheiten bei Fahrzeuglieferer gem. § 15 Abs. 4a UStG | 196 |
| 15 | Berichtigungen gem. §§ 15a, 17 UStG | 197 |
| 15.1 | Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG | 197 |
| 15.1.1 | Berichtigungsobjekte i.S.d. § 15a UStG | 197 |
| 15.1.2 | Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzuges zum Vorsteuervolumen insgesamt / Änderung der Verhältnisse | 198 |
| 15.1.3 | Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden | 200 |
| 15.1.4 | Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG | 202 |
| 15.1.5 | Berichtigungsverfahren nach § 15a Abs. 1 UStG | 204 |
| 15.1.6 | Berichtigungsverfahren nach § 15a Abs. 2 UStG | 205 |
| 15.1.7 | Weitere Berichtigungsverfahren nach § 15a UStG | 207 |
| 15.1.8 | Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV | 212 |
| 15.2 | Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG | 226 |
| 16 | Besteuerungsverfahren gem. §§ 16, 18 UStG | 232 |
| 16.1 | Allgemeines | 232 |
| 16.2 | Aufzeichnungspflichten und Meldepflichten (§§ 18a bis 18c UStG) | 232 |
| 16.3 | Dauerfristverlängerung gem. § 46, 47 UStDV | 233 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 16.4 | Vergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 59 ff. UStDV | 233 |
| 16.4.1 | <i>für Anträge bis 31.12.2009</i> | 233 |
| 16.4.2 | <i>Für Anträge nach dem 31.12.2009</i> | 234 |
| 17 | Margenbesteuerung (§§ 25, 25a UStG) | 236 |
| 17.1 | Reiseleistungen (§ 25 UStG) | 236 |
| 17.2 | Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) | 238 |
| 17.2.1 | <i>Voraussetzungen gem. § 25a Abs. 1 UStG</i> | 239 |
| 17.2.2 | <i>Auswirkungen auf die Steuerbarkeit eines Umsatzes (§ 25a Abs. 1 UStG, Anwendbarkeit des § 3c UStG und § 1a UStG)</i> | 240 |
| 17.2.3 | <i>Auswirkungen auf Steuerbefreiungen und Steuersatz (§ 25a Abs. 5 und 7 UStG)</i> | 243 |
| 17.2.4 | <i>Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage</i> | 244 |
| 17.2.5 | <i>Vereinfachung der Aufzeichnungspflichten gem. § 25a Abs. 2 UStG</i> | 246 |
| 17.2.6 | <i>Neue Fahrzeuge und Differenzbesteuerung / Option gem. § 25a Abs. 8 UStG</i> | 247 |
| 18 | Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG) | 250 |
| 19 | Aufzeichnungs- und Meldepflichten, Haftung | 261 |
| 19.1 | Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG) | 261 |
| 19.2 | Zusammenfassende Meldungen (§ 18a UStG), Meldungen nach § 18b UStG | 261 |
| 19.3 | Haftung | 261 |
| 19.3.1 | <i>Haftung nach § 13c UStG</i> | 261 |
| 19.3.2 | <i>Haftung nach § 13d UStG</i> | 263 |

Vorbemerkung:

In dem Skript sind über 100 Beispiele bzw. Fälle (teilweise Originalklausurteile) inkl. Lösung eingearbeitet, die im Wesentlichen denen entsprechen, die der Verfasser in seinen Unterricht „einbaut“. Der Aufbau richtet sich daher nach dem klassischen „Klausuraufbau“ im Rahmen einer Fachanwalts-, Steuerberaterklausur oder WP-Klausur. Die vorliegende Arbeitsunterlage unterliegt einer ständigen Überprüfung und Verbesserung. Ohne Fehler und ohne Makel ist jedoch sicherlich fast keine Arbeitsunterlage –wohl auch diese nicht. Leider! ☹. Aus diesem Grund machen Sie mich bitte auf Fehler aufmerksam. Gerne auch per e-mail (JohRuemelin@Yahoo.de). Nachfolgende Kurse werden Ihnen dankbar sein.

Johannes Rümelin
Waiblingen, im Oktober 2009

Beispielverzeichnis:

| | |
|---|----|
| Beispiel 1 (Parkuhren vs. Parkhäuser) | 12 |
| Beispiel 2 (Vermieter = Unternehmer i.S.d. § 2 UStG)..... | 15 |
| Beispiel 3 (einmalige Vermietung begründet keine Unternehmereigenschaft) | 15 |
| Beispiel 4 (Warenverkauf an Genossenschaftsmitglieder)..... | 15 |
| Beispiel 5 (Abschn. 17 Abs. 2 UStR, Komplementär einer KG)..... | 15 |
| Beispiel 6 (Abschn. 17 Abs. 2 UStR, Aktionär einer AG)..... | 15 |
| Beispiel 7 (Abschn. 17 Abs. 6 UStR, GmbH & Co. KG)..... | 16 |
| Beispiel 8 (Organschaftsverhältnis mit ausländischem Organträger) | 20 |
| Beispiel 9 (Organschaft; Auszug aus der StB-Klausur aus dem Jahr 2001) | 20 |
| Beispiel 10 (innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeuges) | 31 |
| Beispiel 11 (Umfang des Unternehmens, Metzgerei-Gastwirtschaft)..... | 35 |
| Beispiel 12 Begutachtung einer Geige im Vatikan (StB-Prüfung 2008, Tz. 4) | 39 |
| Beispiel 13 (unechter Schadensersatz) | 43 |
| Beispiel 14 (Tiefgaragen für die Allgemeinheit)..... | 45 |
| Beispiel 15 (Entgelt von Dritter Seite – Ausbildungszuschuss)..... | 45 |
| Beispiel 16 (Entgelt von Dritter Seite – Studentenwohnheim)..... | 45 |
| Beispiel 17 (Entgelt von Dritter Seite – Fahrgeldausfälle bei Schwerbehinderten) | 45 |
| Beispiel 18 (Polizeirecht): | 46 |
| Beispiel 19 (Grundstücksenteignung): | 46 |
| Beispiel 20 (Zwangsversteigerung eines beweglichen Gegenstandes): | 47 |
| Beispiel 21 (Verwertung von Sicherungsgut –, StB-Prüfung 2006)..... | 53 |
| Beispiel 22 (Dreifachumsatz bei Verwertung eines Sicherungsgutes)..... | 56 |
| Beispiel 23 (Einkaufskommission, StB-Prüfung 2008, Tz. 1)..... | 65 |
| Beispiel 24 (Verkaufskommission)..... | 70 |
| Beispiel 25 (Gehaltslieferung- Zuckerrüben) | 72 |
| Beispiel 26 (Umtauschmüllerei – Getreide)..... | 73 |
| Beispiel 27 (Umtauschmüllerei – Weintrauben) | 73 |
| Beispiel 28 zur sog. Leistungseinkaufskommission (Spediteur als Leistungseinkäufer) | 74 |
| Beispiel 29 zur sog. Leistungsverkaufskommission Kurzfristige Vermietung von Ferienhäusern..... | 74 |
| Beispiel 30 (Werklieferung im Bauhandwerk)..... | 77 |
| Beispiel 31 (Abgrenzung Hauptstoff – Nebenstoff bei einer Werklieferung)..... | 77 |
| Beispiel 32 Abgrenzung: Werklieferung / Werkleistungen bei Reparaturleistungen) | 78 |
| Beispiel 33: Materialbeistellungen | 79 |
| Beispiel 34 sonstige Beistellungen | 80 |
| Beispiel 35 (Buchhändler A aus Alzey)..... | 82 |
| Beispiel 36 (Reihengeschäft: Ausgangsbeispiel)..... | 85 |
| Beispiel 37 (Reihengeschäft: Abwandlung 1)..... | 85 |
| Beispiel 38 (Reihengeschäft: Abwandlung 2):..... | 86 |
| Beispiel 39 (Reihengeschäft: Abwandlung 3) | 87 |
| Beispiel 40 (Reihengeschäft: StB 2008, Tz. 3) | 88 |
| Beispiel 41 (verzollt und versteuert) | 89 |

| | |
|--|-----|
| Beispiel 42 (Versandhandel - Grundfall) | 91 |
| Beispiel 43 (Versandhandel - Weinversand) | 93 |
| Beispiel 44 (vgl. FinMin NRW, DB 2004, 2660/2664 – Stromlieferung I): | 94 |
| Beispiel 45 (vgl. FinMin NRW, a. a. O., Stromlieferung II): | 95 |
| Beispiel 46 (vgl. Nieskens, UR 2005, 57/60, Gaslieferung): | 95 |
| Beispiel 47 (Ort der sonstigen Leistungen) | 98 |
| Beispiel 48 (Ortsbestimmung bei Katalogleistungen, 1) | 100 |
| Beispiel 49 (Ortsbestimmung bei Katalogleistungen, 2) | 102 |
| Beispiel 50 (Ortsbestimmung bei Katalogleistungen, 3) | 102 |
| Beispiel 51 (Ortsbestimmung bei Katalogleistungen, 4) | 102 |
| Beispiel 52 (Ortsbestimmung bei Katalogleistungen, 5) | 103 |
| Beispiel 53 (Ortsbestimmung bei Katalogleistungen, 6) | 103 |
| Beispiel 54 (Ortsbestimmung bei Katalogleistungen, 7) | 103 |
| Beispiel 55 (Ortsbestimmung bei Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 4 Nr. 14 UStG) | 104 |
| Beispiel 56 (kurzfristige Vermietung von Beförderungsmittel ab 01.01.2010) | 107 |
| Beispiel 57 (Buchversand – übliche Nebenleistung) | 110 |
| Beispiel 58 (Beispiele für die Anwendung des § 3b UStG und § 2 ff. UStDV) | 111 |
| Beispiel 59 (innergemeinschaftlicher Erwerb, Grundfall) | 115 |
| Beispiel 60 (innergemeinschaftlichen Erwerb durch einen Exoten) | 118 |
| Beispiel 61 (innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeuges) | 120 |
| Beispiel 62 (Steuerfreie Ausfuhrlieferung) | 128 |
| Beispiel 63 (Ausfuhrlieferung und unentgeltliche Wertabgabe) | 129 |
| Beispiel 64 (Ausfuhrlieferung und Werklieferung, Auszug aus StB-Prüfung 2003) | 130 |
| Beispiel 65 (zur Lohnveredelung) | 132 |
| Beispiel 66 (Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 3 UStG) | 136 |
| Beispiel 67 (PKW-Stellplatz 1, Abschn. 77 Abs. 3 Beispiel 1 UStR) | 139 |
| Beispiel 68 (PKW-Stellplatz 2, Abschn. 77 Abs. 3 Beispiel 3 UStR) | 140 |
| Beispiel 69 (Steuerbefreiung bei § 4 Nr. 28 UStG) | 142 |
| Beispiel 70 (Option bei blinden Unternehmern) | 144 |
| Beispiel 71 (vgl. Beispiel 1 zu Abschn. 148a Abs. 3 UStR) | 146 |
| Beispiel 72 Ausführliches Beispiel zu Vermietungsumsätzen und Option gem. § 9 UStG | 147 |
| Beispiel 73 (Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG) | 154 |
| Beispiel 74 (Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG und § 14c UStG) | 154 |
| Beispiel 75 (Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 UStG - Tausch) | 155 |
| Beispiel 76 (Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 2 UStG; PKW-Überlassung an Arbeitnehmer) | 156 |
| Beispiel 77 (Bemessungsgrundlage beim versteckten Preisnachlass) | 159 |
| Beispiel 78 (unentgeltliche Wertabgabe im Rahmen einer Gebäudenutzung) | 163 |
| Beispiel 79 (PKW-Nutzung durch den Unternehmer) | 165 |
| Beispiel 80: (Mindestbemessungsgrundlage – Grundbeispiel) | 168 |
| Beispiel 81: (Mindestbemessungsgrundlage – umsatzsteuerliche Auswirkungen einer vGA) | 169 |
| Beispiel 82 (§ 13b UStG bei im Ausland ansässigen Unternehmer) | 178 |
| Beispiel 83 (§ 13b UStG bei Grundstückserwerben) | 179 |
| Beispiel 84 (§ 13b UStG im Bauhandwerk) | 181 |

| | |
|---|-----|
| Beispiel 85 (unfreie Versendung) | 181 |
| Beispiel 86 (Unrichtiger Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 UStG, Abschn. 190c Abs. 5 UStR) | 187 |
| Beispiel 87 (Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG, Abschn. 208 UStR) | 195 |
| Beispiel 88 (Prozentuales Verhältnis zu § 15a UStG, Gebäudenutzung) | 198 |
| Beispiel 89 (Prozentuales Verhältnis zu § 15a UStG, PKW-Kauf) | 199 |
| Beispiel 90: (Verwendungsabsicht und § 15a UStG, Maschinenkauf) | 201 |
| Beispiel 91 (Ende des Berichtigungszeitraumes; § 45 UStDV) | 203 |
| Beispiel 92 (Verspäteter Rechnungszugang, §§ 15 und 15a UStG) | 204 |
| Beispiel 93 (§ 15a Abs. 2 UStG, Umlaufvermögen) | 205 |
| Beispiel 94 (§ 15a Abs. 3 UStG, eingehender Gegenstand) | 207 |
| Beispiel 95 (§ 15a Abs. 4 UStG, sonstige Leistungen, die nicht an einem WG ausgeführt werden) | 210 |
| Beispiel 96 (Auszug StB-Klausur 2007, Berichtigung gem. § 15a UStG) | 213 |
| Beispiel 97 (§ 17 UStG und buchhalterische Behandlung) | 226 |
| Beispiel 98 (§ 17 UStG, Auszug StB-Prüfung 2004) | 229 |
| Beispiel 99 (§ 17 UStG in der Insolvenz, Erfüllungswahl nach § 103 InsO) | 230 |
| Beispiel 100 (§ 17 UStG und Geschenke über 35 €) | 231 |
| Beispiel 101 (§ 25 UStG, Reiseleistungen) | 237 |
| Beispiel 102 (§ 25a UStG, Steueroptimierung in Europa) | 240 |
| Beispiel 103 (Bemessungsgrundlage bei Einfuhr und § 25a Abs. 2 UStG) | 245 |
| Beispiel 104 (Gesamtdifferenz gem. § 25a Abs. 4 UStG) | 246 |
| Beispiel 105 (§ 25a UStG, StB-Prüfung 2004) | 247 |
| Beispiel 106 (Einführungsfall zu § 25b UStG) | 252 |
| Beispiel 107 („IKEA - Klausel“ oder § 13b Abs. 2 UStG vs. § 25b Abs. 2 UStG, Auszug aus StB-Prüfung 2005) | 256 |
| Beispiel 108 (Beispiel 1 und 2 zu Abschn. 182a UStR, Haftung nach §13c UStG) | 262 |
| Beispiel 109 (Haftung nach § 13d UStG, vgl. <i>Damaschke</i> , Neue Haftungstatbestände im UStG ab 2004, steuerjournal.de, js 040410 0011 vom 12.05.2004) | 264 |

Voraussichtlicher Unterrichtsverlauf:

| | |
|--------|--|
| 1. Tag | <p>Aufbauschema für typische Klausursachverhalte.</p> <p>Allgemeiner Überblick insbesondere bezüglich der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips in der Umsatzsteuer</p> <p>Vorsicht: Stressig</p> |
| 2. Tag | <p>Unternehmereigenschaft (§ 2 UStG; inkl. Organshaft und Kleinunternehmereigenschaft) Ortsbestimmung bei Lieferungen; gem. § 3 Abs. 5a i. V. m. § 3 Abs. 6 bis 8 UStG, § 3c, e, f und g Fälle: Probleme des Orts und des Zeitpunkts der Lieferung, Reihengeschäfte und innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfts</p> |
| 3. Tag | <p>Ortsbestimmungen bei der sonstigen Leistung auch unter Beachtung von § 13b UStG.</p> <p>gem. §§ 3a, 3b UStG und §§ 1 ff. UStDV auch unter Berücksichtigung des MWSt-Pakets 2010 (§ 3a UStG nF)</p> |
| 4. Tag | <p>Fälle zu § 3a Abs. 2 bis 4 UStG Werklieferungen / Werkleistungen (inkl. Ortsbestimmung) Umtauschmüllerei / Gehaltslieferungen Umtausch / Rückgabe / Rücklieferung - BG beim Tausch</p> |
| 5. Tag | <p>Unentgeltliche Wertabgaben Verbleibende Steuerbefreiungen Vermietungsumsätze / Grundstücksumsätze (Option) Steuersatz Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG Vorsteuerabzugsverbote Insbesondere: Vorsteuerberichtigung gem. § 15a und Berichtigungen nach § 17 UStG</p> |
| 6. Tag | <p>Wiederholung Umsatzsteuer</p> <p>Analyse der StB-Klausuren der letzten Jahre im Bereich: Umsatzsteuer</p> |

Änderungen vorbehalten

1 Allgemeines

1.1 Verfassungsrechtliche Grundlagen

Die Umsatzsteuer ist vor der Einkommensteuer/Lohnsteuer die fiskalisch wichtigste Steuer (siehe auch SteuerStud 2005, 436, Walkenhorst Beilage 3/2005 von SteuerStud). Nach Art. 106 Abs. 3 GG steht das Aufkommen der Umsatzsteuer dem Bund und den Ländern zu (**Gemeinschaftsteuer**), soweit es nicht gem. Art. 106 Abs. 5a GG den Gemeinden zugewiesen ist. Die **Verwaltung** der Umsatzsteuer obliegt gem. Art. 108 Abs. 2 GG den **Landesfinanzbehörden**. Die **Verwaltung der Einfuhrumsatzsteuer** (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) obliegt demgegenüber gem. Art. 108 Abs. 1 GG dem Bund. Hinsichtlich des Anteils der Umsatzsteuer, der dem Bund zufließt, wird die Landesfinanzverwaltung im Auftrag des Bundes tätig (Art. 108 Abs. 3 GG). Die **Bundesregierung** kann gem. **Art. 108 Abs. 7 GG allgemeine Verwaltungsvorschriften** (UStR und Erlasse) erlassen, und zwar mit **Zustimmung des Bundesrates**, soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt.

1.2 Umsatzsteuer im Rahmen der EU

Das derzeitige UStG geht in wesentlichen Teilen auf die vom 17.05.1977 vom Rat erlassene Richtlinie 77/388 (sog. **6. EG-Richtlinie**; Beck'sche Steuergesetze Nr. 551) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer zurück. Diese Richtlinie wurde zum 28.11.2006 als MWStSystRL neu gefasst. Bei der Auslegung des Umsatzsteuerrechtes ist zu berücksichtigen, dass nach **Möglichkeit und Zumutbarkeit das Bestimmungslandprinzip** verwirklicht werden soll.

Dies bedeutet, dass ein Umsatz nach Möglichkeit dort zu besteuern ist, wo der private Letztverbrauch stattfindet.

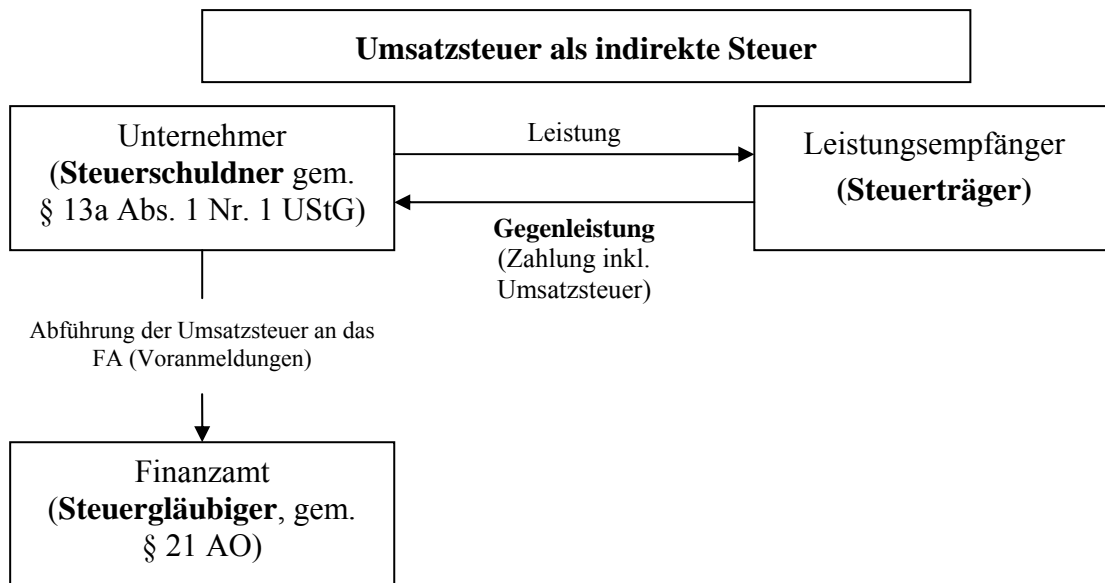
Auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern (<http://www.bzst.de/>) kann ein Merkblatt über die Umsatzsteuersätze in den übrigen Mitgliedsstaaten her untergeladen werden (http://www.bzst.bund.de/003_menuue_links/004_umsatzsteuer/043_ust_in_und_ausland/eVat_taxrate.pdf)

1.3 Wesen der Umsatzsteuer

Strittig ist (vgl. statt aller Crecelius, Steuerrecht II § 7 Rn. 2), ob die Umsatzsteuer eine Verkehrssteuer oder Verbrauchssteuer ist. Für die Qualifizierung als Verkehrssteuer spricht, dass der Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang anknüpft und im Rahmen der Festsetzungsfrist unter § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zu subsumieren ist. Für die Einordnung als Verbrauchssteuer spricht hingegen, dass die endgültige Steuereinnahme erst durch den endgültigen Verbrauch durch einen Nichtunternehmer erfolgt (vgl. z.B. EuGH vom 03.03.1988 UR 1989, S. 354). Eine vermittelnde Meinung besagt, dass die Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer mit der Zugriffstechnik einer Verkehrssteuer ist. Letztlich hat dieser Streit keine praktische Auswirkung und wird daher vorliegend nicht vertieft.

Bei der Umsatzsteuer bleiben persönliche Verhältnisse wie Staatsangehörigkeit, Wohnsitz, Familienstand, Einkommensverhältnisse bei der Bemessung der Umsatzsteuer außer Ansatz (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 3 UStG). Alleiniger Anknüpfungspunkt für die Umsatzsteuer ist die Ausführung eines Umsatzes. Die Umsatzsteuer ist daher im Gegensatz zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer keine Personensteuer, sondern eine **Sach- oder Objektsteuer**.

Der Gesetzgeber bedient sich bei der Erhebung der Umsatzsteuer der „Buchhaltung“ des jeweiligen leistenden Unternehmers. Dieser ist in der Regel Schuldner der Umsatzsteuer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Wirtschaftlich Belasteter ist jedoch der (private) Endverbraucher, da der Unternehmer die Umsatzsteuer mit Rechnungserteilung an diesen weiter gibt. Die Umsatzsteuer ist deshalb, im Gegensatz z.B. zur direkten Einkommen- oder Körperschaftsteuer **eine indirekte Steuer**.



Verfahrenstechnisch wird die Umsatzsteuer durch Veranlagung erhoben (**Veranlagungssteuer**). Der Unternehmer hat nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes eine Jahreserklärung abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer bzw. den Erstattungsbetrag selbst zu ermitteln und zu berechnen hat (**Prinzip der Selbstberechnung**). Innerhalb des Besteuerungszeitraumes hat der Unternehmer monatlich oder vierteljährlich wieder nach dem Prinzip der Selbstberechnung eine **Umsatzsteuervoranmeldung** auf elektronischem Weg zu erstellen. Diese **Steueranmeldung** hat die **Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung** (vgl. § 168 AO iVm § 18 Abs. 1 und § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG).

1.4 Prinzip der Allphasen – Netto - Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug

1.4.1 Allgemeines

Die Umsatzsteuer wird in der Öffentlichkeit häufig auch als Mehrwertsteuer bezeichnet. Die Bezeichnung als Mehrwertsteuer ist kein gesetzlicher Terminus. Das Prinzip der Besteuerung eines Mehrwertes ist jedoch zutreffend und verdeutlicht das System der Umsatzsteuer am Besten.

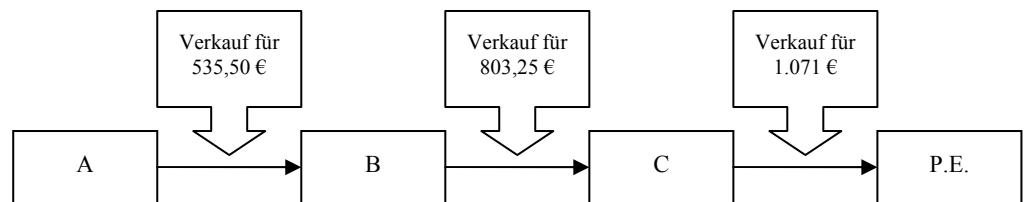
Die Umsatzsteuer wird auf allen wirtschaftlichen Leistungsstufen erhoben (Allphasensystem). Der Unternehmer ist verpflichtet bei steuerpflichtigen Umsätzen die auf den Nettobetrag ermittelte Umsatzsteuer an den Fiskus abzuführen (**Traglast**). Es ist ihm jedoch – von Ausnahmen einmal abgesehen – gestattet, die Umsatzsteuer, die andere Unternehmer ihm in Rechnung gestellt haben, als so genannte Vorsteuer abzuziehen (**Vorsteuerabzug**). Nur diese Differenz hat der Unternehmer dann tatsächlich an das Finanzamt abzuführen (sog. **Zahllast**). Durch dieses Zusammenspiel der Umsatzsteuer und des Vorsteuerabzuges wird wirtschaftlich nur der durch den jeweiligen Unternehmer geschaffene Mehrwert besteuert.

1.4.2 Übung – Allphasen – Nettosystem mit Vorsteuerabzug

A betreibt einen Gipsabbau und verkauft für 535,50 € an den Großhändler B Gips. B verkauft seinerseits die Ware an den Baustoffhändler C für 803,25 €. C verkauft an den privaten Endverbraucher diese für 1.071 €.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die jeweilige USt – Traglast anhand der nachstehenden Übersicht.



Rechnung

| | | | |
|---------|--|--|--|
| Netto | | | |
| 19% USt | | | |
| Brutto | | | |

USt - Voranmeldung

| | | | | |
|----------------|--|---|--|---|
| USt-Traglast | | | | |
| ./ Vorsteuer | | | | |
| = USt-Zahllast | | + | | + |
| | | | | = |

Wertschöpfung

| | | | | | |
|--|---|--|---|--|---|
| | + | | + | | = |
|--|---|--|---|--|---|

Die Übersicht zeigt, dass auf sämtlichen Produktions- bzw. Handelsstufen ein Wert von 900 € geschaffen wurde und somit der Fiskus 171 € Umsatzsteuer vereinnahmt hat. Verdirbt die Ware (hier z.B. Nässe) beispielsweise bei C, hat dieser zwar keinen Ausgangsumsatz und nimmt daher keine Umsatzsteuer ein, er kann aber trotzdem die Vorsteuer in Höhe von 128,25 € abziehen. Er erhält daher vom Finanzamt eine Steuerrückerstattung in Höhe von 128,25 €. Eine endgültige Steuereinnahme entfällt daher. Es ist letztlich auch kein Mehrwert geschaffen worden.

2 Prüfungsaufbau

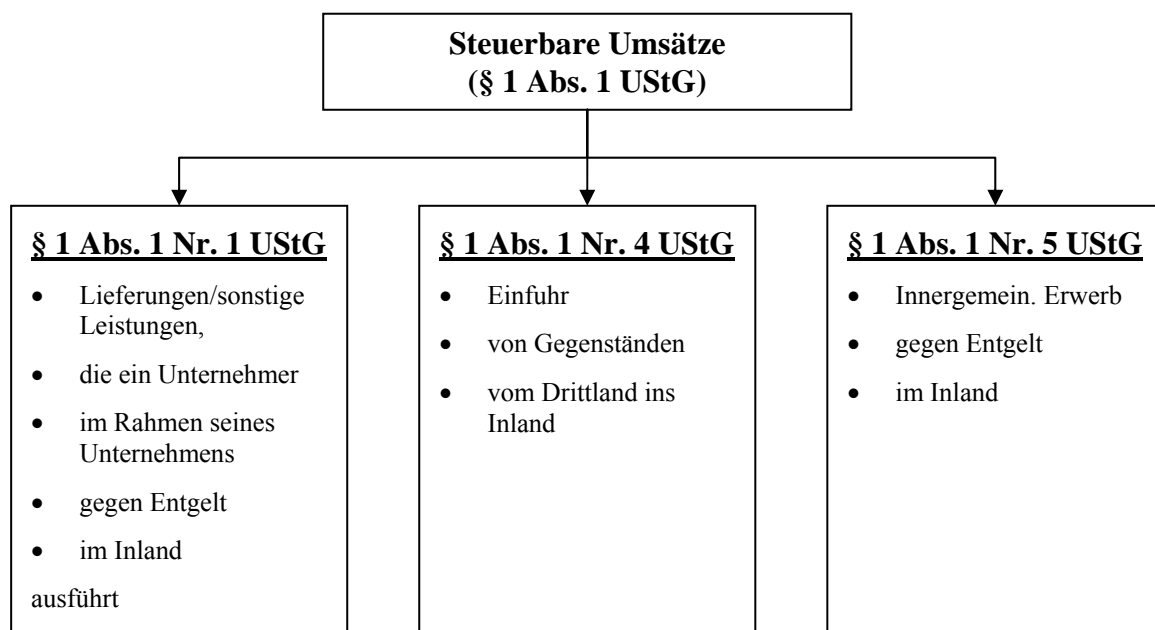
Bei umsatzsteuerrechtlichen Fragestellungen ist folgende Prüfungsreihenfolge zweckmäßig:

- **Steuerbarkeit** (§ 1 UStG i. V. m. §§ 2 bis 3g UStG, ggf. hier bereits Abschöpfungstatbestände der §§ 14c Abs. 1 und 2 UStG)
- **Steuerbefreiung** (§ 4 bis 9 UStG)
- **Steuersatz** (§ 12 UStG, ggf. i.V. m. § 25a Abs. 5 Satz 1 UStG)
- **Bemessungsgrundlage** (§§ 10, 11 UStG, ggf. §§ 25 Abs. 3, 25a Abs. 3 und 4 UStG)
- **Steuerhöhe** (Bemessungsgrundlage x Steuersatz)
- **Steuerentstehung, Steuerschuldner** (§§ 13, 13a, 13b, ggf. § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG)
- **Vorsteuerabzug**, inkl. Rechnungserteilung (§§ 14 bis 15 UStG)
- **Vorsteuerberichtigung** (§ 15a UStG)
- **Berichtigung der Bemessungsgrundlage** (§ 17 UStG)
- **Verfahrens- und Zuständigkeitsfragen** (§§ 18 ff. UStG, 21 AO)

2.1 Liegt ein steuerbarer Umsatz vor? (Steuerbarkeit)

Zunächst ist ein steuerbarer Umsatz zu prüfen. Nach § 1 Abs. 1 UStG unterliegen folgende Umsätze (steuerbare Umsätze) der Umsatzsteuer:

Übersicht 1 (Steuerbare Umsätze gem. § 1 Abs. 1 UStG)



a) Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Lieferungen / Sonstige Leistungen)

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Umsätze, die Lieferungen oder sonstigen Leistungen darstellen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG werden durch sog. Hilfs- und Definitionsnormen näher ausgefüllt.

| | |
|--|--|
| <p>1. <u>eine Lieferung oder sonstige Leistung (Leistungsaustausch)</u></p> <p>Leistungsaustausch in Form einer Lieferung</p> <p>Grundtatbestand: § 3 Abs. 1 UStG</p> <p>Fiktionen: § 3 Abs. 1a, § 3 Abs. 1b UStG</p> <p>Kommissionsgeschäfte: § 3 Abs. 3 UStG</p> <p>Werklieferung: § 3 Abs. 4 UStG</p> <p>Gehaltslieferung: § 3 Abs. 5 UStG</p> <p>Tausch: § 3 Abs. 12 UStG</p> <p>Leistungsaustausch in Form einer sonstigen Leistung</p> <p>Grundtatbestand: § 3 Abs. 9 UStG</p> <p>Fiktionen: § 3 Abs. 9a UStG</p> <p>Werkleistung: Umkehrschluss zu § 3 Abs. 4 UStG</p> <p>Umtauschmüllerei: § 3 Abs. 10 UStG</p> <p>Dienstleistungskommission: § 3 Abs. 11 UStG</p> <p>Tauschähnliche Vorgänge: § 3 Abs. 12 UStG</p> | |
| <p>2. <u>die ein Unternehmer</u> (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG, sowie § 2 Abs. 2 UStG)</p> | |
| <p>3. <u>im Inland (Ort und Zeitpunkt des Leistungsaustausches)</u></p> <p>Allgemein: § 1 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 5 und 6 MwStSyStRL</p> <p>Ort der Lieferung (<u>Ausgangsnorm: § 3 Abs. 5a UStG</u>)</p> <p>Bewegte Lieferungen: § 3 Abs. 6 UStG</p> <p>Ruhende Lieferungen: § 3 Abs. 7 UStG</p> <p>„Verzollt und Versteuert“: § 3 Abs. 8 UStG</p> <p>Versandhandel: § 3c UStG</p> <p>Lieferung an Bord einer Eisenbahn bzw. eines Schiffes/Flugzeug: § 3e UStG</p> <p>Unentgeltliche Wertabgabe: § 3f UStG</p> <p>Lieferung von Gas/Elektrizität: § 3g UStG</p> <p>Ort der sonst. Leistung</p> <p>Grundtatbestand: § 3a UStG</p> <p>Beförderungsleistungen: § 3b UStG</p> <p>Restorationsumsätze in bes. Fällen: § 3e UStG (ab 01.01.2010)</p> <p>Unentgeltliche Wertabgabe: § 3f UStG</p> <p>Reiseleistungen: § 25 UStG</p> | |
| <p>4. <u>gegen Entgelt</u></p> <p>Hinweis: im Rahmen der Steuerbarkeit kommt es nur darauf an, dass überhaupt ein Entgelt bezahlt wird. Ein Rückruff auf § 10 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 UStG bzw. § 10 Abs. 2 UStG ist nicht erforderlich.</p> | |
| <p>5. <u>im Rahmen seines Unternehmens</u></p> <p>§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG (gesamte berufliche und gewerbliche Tätigkeit), Grund-, Neben- und Hilfsgeschäfte</p> | |

b) Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG (Einfuhr)

Die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet (vgl. § 1 Abs. 2a Satz 2 UStG) in das Inland oder die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg (Einfuhrumsatzsteuer) unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG der Umsatzsteuer. Dies gilt auch für Nichtunternehmer.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG sind

- **Verbringung von Gegenständen**
- **aus dem Drittlandsgebiet**
- **in das Inland oder in die Gebiete Jungholz und Mittelberg**

c) Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG (Innergemeinschaftlicher Erwerb)

Der innergemeinschaftliche Erwerb gegen Entgelt im Inland unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG seit dem 01.01.1993 der Umsatzsteuer. Dabei definiert **§ 1a UStG** unter welchen Voraussetzungen **ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt** vorliegt.

Zwei Spezialfälle des innergemeinschaftlichen Erwerbes sind in § 1b UStG (innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge) und § 1c UStG (Diplomaten, Streitkräfte der NATO usw.) näher geregelt.

Der **Ort des Erwerbs** richtet sich nach **§ 3d UStG** und ist gem. § 3d Satz 1 UStG dort, wo sich der Liefergegenstand am **Ende** der Beförderung oder Versendung befindet.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG sind:

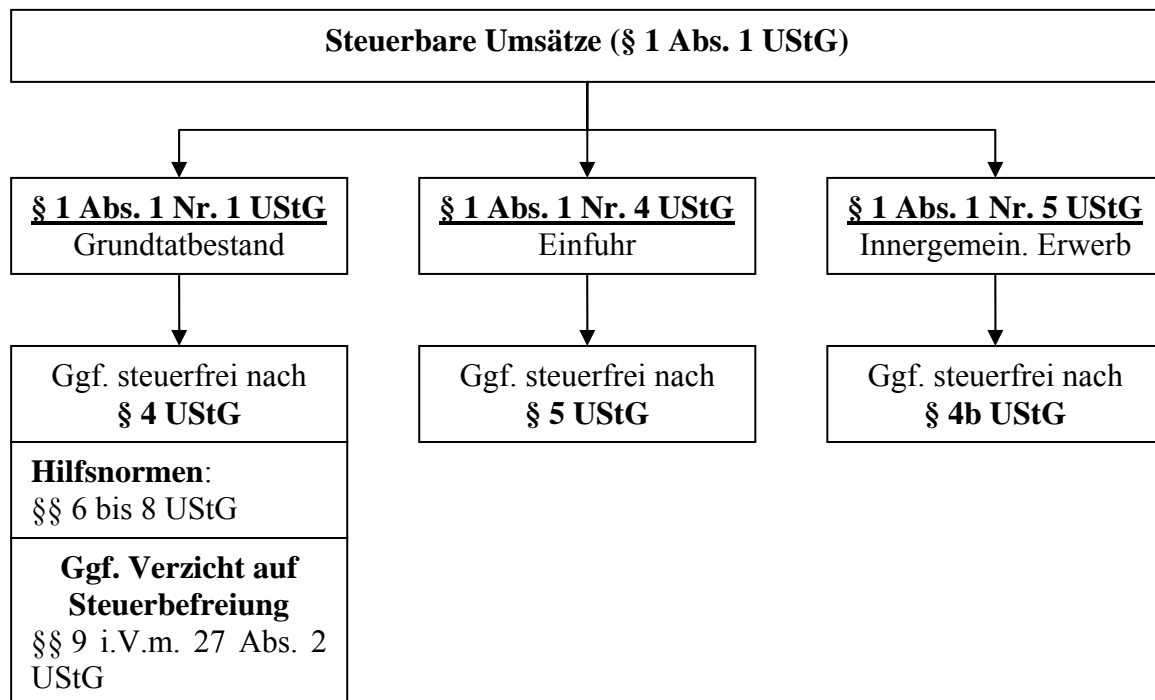
- **Innergemeinschaftlicher Erwerb**
- **gegen Entgelt**
- **im Inland**

d) Abschöpfungstatbestände

Die Vorschriften der **§§ 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG** enthalten noch Abschöpfungstatbestände wegen zu hohem oder unbefugtem Umsatzsteuerausweises in einer Rechnung.

2.2 Ist dieser steuerbare Umsatz auch steuerpflichtig? (Steuerbefreiungen)

Übersicht 2 (Steuerbefreiungen I)



2.3 Welcher Steuersatz ist anzuwenden?

Regelsteuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG (ab 01.01.2007 19%)

ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 UStG (7%)

Durchschnittssteuersätze für Land- und Forstwirtschaft gem. § 24 UStG

Problem: Differenzbesteuerung immer voller Satz (§ 25a Abs. 5 Satz 1 UStG)

2.4 Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage?

| | |
|------------------------------------|--|
| Grundtatbestand | § 10 Abs. 1 UStG |
| Beim Tausch/tauschähnliche Umsätze | § 10 Abs. 2 UStG |
| Unentgeltlich | § 10 Abs. 4 UStG |
| Mindestbemessungsgrundlage | § 10 Abs. 5 UStG |
| Einfuhr | § 11 UStG |
| ggf. Margenbesteuerung nach | § 25a Abs. 3 oder 4 UStG oder nach § 25 UStG |

2.5 Wie hoch ist die Steuer?

= Bemessungsgrundlage x Steuersatz

2.6 Wann ist die Steuer entstanden?

Grundsatz: mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a/b UStG (i. V. m. § 18 Abs. 1 bis 2a UStG oder § 20 UStG)

Ausnahme: § 13b Abs. 1 UStG

2.7 Wer hat die Umsatzsteuer abzuführen bzw. wer ist Steuerschuldner?

- Grundsatz: der leistende Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) bzw. beim innergemeinschaftlichen Erwerb der Erwerber (vgl. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG)
- Ausnahme: der Leistungsempfänger (§ 13b Abs. 2 UStG bzw. § 25b Abs. 2 UStG)

2.8 Darf Vorsteuer gezogen werden?

- Grundsatz: der Unternehmer hat, sofern er eine ordnungsgemäße Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a 14b UStG vorlegen kann, einen Vorsteueranspruch (§ 15 Abs. 1 UStG)
- Ausnahme 1: keine Vorsteuer auf bestimmte nicht abziehbare Aufwendungen (vgl. § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 EStG)
- Ausnahme 2: keine Vorsteuer, wenn steuerfreie Ausgangsumsätze ausgeführt werden (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG)
- Rückausnahme zu Ausnahme 2: ein Vorsteuerausschluss besteht nicht, wenn **bestimmte steuerfreie** Ausgangsumsätze getätigt werden (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG)
- Aufteilung § 15 Abs. 4 UStG

2.9 Wie hoch ist die Zahllast?

Zahllast = Umsatzsteuer – Vorsteuer (§ 16 Abs. 2 UStG)

2.10 In welchem Voranmeldungszeitraum ist die Zahllast abzuführen?

Frage des § 18 Abs. 1 bis 2a UStG und ggf. i.V.m. § 18 Abs. 6 i. V. m. §§ 46f. UStDV (Dauerfristverlängerung).

Bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung sollte noch ein Hinweis auf die Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG bzw. die gesonderte Aufzeichnungspflicht des § 18b UStG erfolgen.

2.11 Was geschieht, wenn sich nachträglich etwas ändert?

- bei der Bemessungsgrundlage § 17 UStG (für USt/ Vorsteuer)
- bei der Verwendung eines Gegenstandes § 15a UStG (i.V.m. § 44, 45 UStDV)

2.12 Welches Verfahren ist anzuwenden und welches Finanzamt ist zuständig?

| | | |
|--|------------|---|
| Allgemeines Besteuerungsverfahren | § 18 UStG | |
| Zusammenfassende Meldung | § 18a UStG | (ab 01.01.2010 auch für bestimmte im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte sonstige Leistungen) |
| Gesonderte Aufzeichnungspflichten | § 18b UStG | (für innergemeinschaftliche Lieferungen, § 25b UStG – Fälle und ab 01.01.2010 bestimmte im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen) |
| Meldepflicht bei neuen Fahrzeugen | § 18c UStG | Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung vom (FzgLiefgMeldV) ab 01.07.2010, § 5 der VO |
| Zuständigkeit : | | |
| § 21 Abs. 1 AO bei der Umsatzsteuer | | (Belegenheitsfinanzamt) |
| <u>Besonderheiten</u> | | |
| Einfuhrumsatzsteuer: | | |
| § 23 AO i. V. m. § 21 Abs. 1 UStG | | (Hauptzollämter) |
| Fahrzeugeinzelbesteuerung: | | |
| § 21 Abs. 2 AO i. V. m. §§ 19, 20 AO | | (idR Wohnsitzfinanzamt) |

3 Allgemeine umsatzsteuerliche Begrifflichkeiten

Die Tatbestandsmerkmale

- Unternehmer /
- im Rahmen des Unternehmens /
- Inland / Gemeinschaftsgebiet / Drittland und Ausland

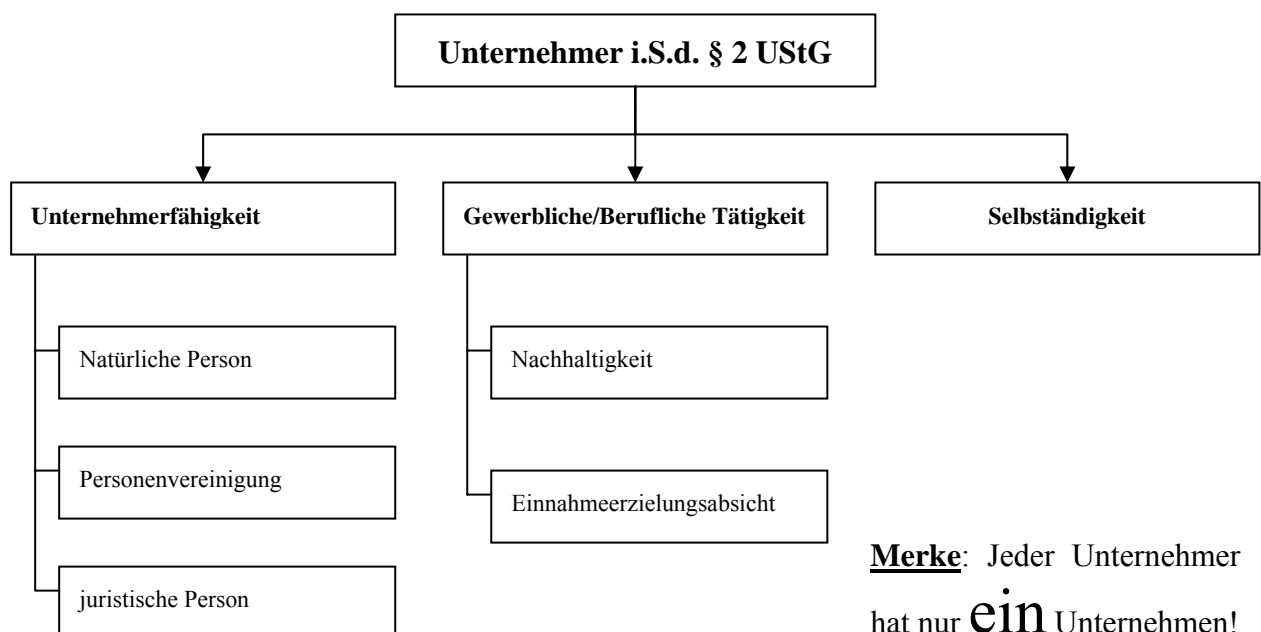
sollen zunächst vor den übrigen Tatbestandsmerkmalen des § 1 Abs. 1 UStG definiert und erläutert werden.

Ebenfalls „vor die Klammer gezogen“ wird der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung und der Begriff des Leistungsaustausches.

3.1 Unternehmer

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

Übersicht 3 (Unternehmer)



Merke: Jeder Unternehmer hat nur **ein** Unternehmen!

Drei Merkmale

- Unternehmerfähigkeit
- eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit
- Selbständigkeit

3.1.1 Unternehmerfähigkeit

3.1.1.1 Allgemeines

Die Fähigkeit Unternehmer zu sein geht weit über den allgemeinen Sprachgebrauch hinaus. Unternehmer ist jedes selbständig tätige Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt (vgl. BFH-Urteil vom 4.7.1956 - BStBl III S. 275) oder die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine unternehmerische Tätigkeit gegen Entgelt und selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben für diesen Zweck tätigt (vgl. BFH-Urteile vom 22.2.2001 - BStBl 2003 II S. 426 und vom 8.3.2001 - BStBl 2003 II S. 430). Dabei kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die Rechtsfähigkeit des Leistenden an (vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1994 - BStBl II S. 671, vgl. hierzu auch Abschn. 16 Abs. 1 UStR).

Steuersubjekt bzw. Unternehmer kann daher nicht nur jede natürliche Person, sondern auch eine Personengruppe (z.B. GbR, OHG, KG), jede juristische Person sowohl des öffentlichen Rechts (z.B. Bund, Länder und Gemeinden) als auch des privaten Rechts (z.B. e.V., AG, GmbH, KGaA) und auch eine Bruchteilsgemeinschaft (vgl. Abschn. 16 Abs. 2 Satz 2 UStR), eine Erbengemeinschaft oder eine Gütergemeinschaft sein.

Innengesellschaften, die ohne eigenes Vermögen, ohne Betrieb, ohne Rechtsfähigkeit und ohne Firma bestehen, sind umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, weil ihnen mangels Auftreten nach außen die Unternehmereigenschaft fehlt (vgl. Abschn. 16 Abs. 5 UStR). Eine Bürogemeinschaft tritt nach außen nicht in Erscheinung und ist somit im Regelfall nicht selber Unternehmer (BFH v. 17.12.1964, V 228/62 U, BStBl III 1965, 155). Soweit aber Leistungen individuell an die Mitglieder gegen Sonderentgelt erbracht werden, liegt eine eigene Unternehmereigenschaft der Bürogemeinschaft vor (BFH v. 27.9.2001, V R 37/01, BFH/NV 2002, 378; vgl. auch Radeisen in Schwarz, Rz. 45).

Wem eine Leistung als Unternehmer zuzurechnen ist, richtet sich danach, wer dem Leistungsempfänger gegenüber als Schuldner der Leistung auftritt. Dies ergibt sich regelmäßig aus den **abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen (Abschn. 16 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UStR)**.

3.1.1.2 Unternehmerfähigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts (§ 2 Abs. 3 UStG)

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind gem. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG **nur** im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind gem. § 4 Abs. 1 KStG grundsätzlich alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person **wirtschaftlich herausheben**. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG **nicht Betriebe**, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (**Hoheitsbetriebe**). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus (§ 4 Abs. 5 Satz 2 KStG).

Hierdurch wird erreicht, dass Leistungsangebote dieser juristischen Personen ebenfalls mit Umsatzsteuer belastet angeboten werden, damit die Umsatzsteuer zu keinem Wettbewerbsnachteil führen kann.

Die zu §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG von Rechtsprechung und Verwaltung für das Gebiet der Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätze sind auch im Umsatzsteuerrecht anzuwenden (vgl. R 6 KStR und Abschn. 23 Abs. 4 UStR).

Beispiel 1 (Parkuhren vs. Parkhäuser)

Der Betrieb von **Parkuhren oder von Parkscheinautomaten** ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird. Insoweit wird eine Gemeinde nicht als Unternehmerin tätig, mit der Folge, dass die **Parkgebühr nicht der Umsatzsteuer** unterliegt.

Die Bereitstellung von öffentlichen **Parkflächen in Parkhäusern, Tiefgaragen** oder zusammenhängenden Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen ist dagegen als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen; dies gilt auch dann, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts aufgrund einer Benutzungssatzung oder einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient mit der Folge, dass die Gemeinde insoweit als Unternehmerin tätig wird und **Umsatzsteuer zu erheben hat** (vgl. hierzu auch R 10 Abs. 4 KStR).

Gemeindeeigene Schlachtviehmärkte sind Hoheitsbetriebe und daher weder körperschaftsteuer- noch umsatzsteuerpflichtig. Gemeindeeigene Nutz-, Zucht- oder Viehmärkte sind dagegen Betriebe gewerblicher Art und folglich körperschaftsteuer- und umsatzsteuerpflichtig (vgl. H 10 „Viehmärkte“ KStH)

Nach § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG gelten folgende Tätigkeiten immer als unternehmerische Tätigkeiten:

1. die Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind;
2. die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
3. die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe;
4. die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden.

3.1.2 Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Gewerblich oder beruflich ist jede **nachhaltige** Tätigkeit zur Erzielung von **Einnahmen**, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes **geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem Einkommensteuergesetz** (vgl. § 15 Abs. 2 EStG) und dem Gewerbesteuergesetz (vgl. § 2 GewStG) **hinaus** (vgl. BFH-Urteil vom 5.9.1963, BStBl III S. 520 und Abschn. 18 Abs. 1 UStR).

Die **Tätigkeit** kann daher in jedem **Tun, Dulden oder Unterlassen** liegen, sie kann **positiv** (Verkauf von Gegenständen) oder auch **negativ** (Duldung einer Nutzung, einer Vermietung) sein. Folglich können nicht nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 13 ff. EStG), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. §§ 15-17 EStG) oder Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 18 EStG) die Unternehmereigenschaft begründen, sondern insbesondere auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 i. V.m. § 21 EStG).

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird **nachhaltig** ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten/Einnahmen angelegt ist (vgl. BFH-Urteile vom 30.7.1986, BStBl II S. 874 und vom 18.7.1991, BStBl II S. 776). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Als **Kriterien** für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit, die im Einzelfall gegeneinander abzuwägen sind kommen nach dem BFH-Urteil vom 18.7.1991 (BStBl II S. 776) insbesondere in Betracht:

- mehrjährige Tätigkeit,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses,
- langfristige Duldung eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis,
- Intensität des Tätigwerdens,
- Beteiligung am Markt,
- Auftreten wie ein Händler,
- Unterhalten eines Geschäftslokals,
- Auftreten nach außen, z. B. gegenüber Behörden.

Demnach sind z.B. folgende Fallgestaltungen als **nachhaltig** qualifiziert worden (vgl. auch Abschn. 18 Abs. 4 UStR):

- die **einmalige Bestellung eines Nießbrauchs** an seinem Grundstück - Duldungsleistung - (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1971 - BStBl 1972 II S. 238),
- die **Vermietung allein eines Gegenstandes** durch den Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts an die Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 269),
- der **An- und Verkauf mehrerer neuer Kfz**, auch wenn es sich um „private Gefälligkeiten“ gehandelt habe (vgl. BFH-Urteil vom 7.9.1995 - BStBl 1996 II S. 109)

Nicht nachhaltig wird dagegen tätig:

- ein Angehöriger einer Automobilfabrik, der von dieser unter Inanspruchnahme des Werksangehörigenrabatts fabrikneue Automobile erwirbt und diese nach einer Behaltefrist von mehr als einem Jahr wieder verkauft (vgl. BFH-Urteil vom 18.7.1991, BStBl II S. 776),
- ein Briefmarken- oder Münzsammler, der aus privaten Neigungen sammelt, soweit er Einzelstücke veräußert (wegtauscht), die Sammlung teilweise umschichtet oder die Sammlung ganz oder teilweise veräußert (vgl. BFH-Urteile vom 29.6.1987 - BStBl II S. 744 - und vom 16.7.1987 - BStBl II S. 752) und
- wer ein Einzelunternehmen zu dem Zweck erwirbt, es unmittelbar in eine Personengesellschaft einzubringen, begründet keine unternehmerische Betätigung, weil damit regelmäßig keine auf gewisse Dauer angelegte geschäftliche Tätigkeit entfaltet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15.1.1987 - BStBl II S. 512).
- Der Erbe, der zum Verkauf der Erbmasse mehrere Anzeigen aufgibt.

Unternehmer ist auch derjenige der eine nachhaltige Tätigkeit ausübt, obwohl ihm die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt. Dies bedeutet, dass es **nur** auf eine **Einnahmeerzielungsabsicht** und nicht – wie im Einkommensteuerrecht – auf eine Gewinnerzielungsabsicht ankommt. Dies hat zur Folge, dass eine Tätigkeit, die einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist, umsatzsteuerrechtlich als steuerbare Leistung beurteilt werden kann, sofern Nachhaltigkeit gegeben ist.

Bei der Vermietung von Gegenständen, die ihrer Art nach sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden können (z. B. sog. **Freizeitgegenstände**), sind alle Umstände ihrer Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob sie tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werden (vgl. EuGH-Urteil vom 26.9.1996 - UR 1996 S. 418).

Die nur gelegentliche Vermietung eines derartigen, im Übrigen privat genutzten Gegenstandes (z. B. Wohnmobil, Segelboot) durch den Eigentümer ist nach einer Entscheidung des BFH (Urteil vom 12.12.1996, BStBl. II 1997, 368 – für Wohnmobile) keine unternehmerische Tätigkeit. Bei der Beurteilung, ob zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vermietet wird, kann ins Gewicht fallen, dass

- nur ein einziger, seiner Art nach für die Freizeitgestaltung geeigneter Gegenstand angeschafft wurde,
- dieser überwiegend für private eigene Zwecke oder für nichtunternehmerische Zwecke des Ehegatten genutzt worden ist,
- der Gegenstand nur mit Verlusten eingesetzt und weitestgehend von dem Ehegatten finanziert und unterhalten wurde,
- er nur für die Zeit der tatsächlichen Vermietung versichert worden war und
- dass weder ein Büro noch besondere Einrichtungen (z. B. zur Unterbringung und Pflege des Gegenstandes) vorhanden waren

Beispiel 2 (Vermieter = Unternehmer i.S.d. § 2 UStG)

Die 84 – jährige Vermieterin V vermietet ein 6 – Familienhaus. Sie ist Unternehmerin iSd § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, da die selbständige (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG) Vermietungsleistung auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist. Demnach führt eine Grundstücksvermietung, als sonstige Leistung (vgl. § 3 Abs. 9 Sätze 1 und 2 UStG) sofern sie im Inland (vgl. hierzu § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a UStG) ausgeführt wird immer zu einer steuerbaren Leistung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die Vermietungsleistung ist daher steuerbar.

Beispiel 3 (einmalige Vermietung begründet keine Unternehmereigenschaft)

S vermietet seine incl. USt. 119.000,- € teure Segelyacht ausnahmsweise an einen guten Freund für 2.000,- €. S hatte die Yacht nur aus privaten Gründen erworben und nicht die Absicht, hiermit nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Allein aufgrund der Vermietungsleistung ist S daher nicht Unternehmer.

Beispiel 4 (Warenverkauf an Genossenschaftsmitglieder)

Der Verkauf von Waren nur an Genossenschaftsmitglieder bei einer Genossenschaft ist eine steuerbare Lieferung und zwar auch dann, wenn die Genossenschaft nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Gleiches gilt für einen Lohnsteuerhilfeverein gegenüber seinen Mitgliedern.

3.1.3 Selbständigkeit

3.1.3.1 Allgemeines

Des Weiteren muss die Tätigkeit selbständig ausgeführt werden. Dies wird sie dann, wenn auf **eigene Rechnung und eigener Verantwortung** gehandelt wird und bei **natürlichen Personen, wenn diese nicht weisungsgebunden** sind (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG und **Abschn. 17 Abs. 1 UStR**). Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen ist für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1972, BStBl II S. 810 und Abschn. 17 Abs. 2 UStR). Aus diesem Grund ist eine natürliche Person, die gewerbliche Einkünfte aufgrund einer Mitunternehmerschaft (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 i.V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) bezieht selbständig tätig. Eine natürliche Person, die lediglich als Geschäftsführer einer GmbH oder als Vorstand einer AG Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 EStG erzielt, ist demgegenüber i.d.R. nicht selbständig tätig.

Beispiel 5 (Abschn. 17 Abs. 2 UStR, Komplementär einer KG)

Der Komplementär einer aus natürlichen Personen bestehenden KG erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der KG. Der Komplementär ist selbständig tätig.

Beispiel 6 (Abschn. 17 Abs. 2 UStR, Aktionär einer AG)

Der Aktionär einer Aktiengesellschaft (AG) erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der AG. Zwischen den Parteien ist ein Arbeitsvertrag geschlossen. Der Aktionär ist nicht selbständig tätig.

Weitere Beispiele vgl. Abschn. 17 Abs. 3 und 4 UStR

Eine **Personengesellschaft** des Handelsrechts ist **stets selbständig** (Abschn. 17 Abs. 5 UStR). Sofern kein Organschaftsverhältnis nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegt, gilt dies auch für **Kapitalgesellschaften**. Bei Kapitalgesellschaften gilt dies insbesondere hinsichtlich ihrer gegen Entgelt ausgeübten Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber einer Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 06.06.2002, BStBl 2003 II S. 36). Auch das Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung gegenüber dem Geschäftsführer führt nicht zur Unselbständigkeit.

Beispiel 7 (Abschn. 17 Abs. 6 UStR, GmbH & Co. KG)

Die Komplementär-GmbH erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegen Sonderentgelt an die KG. Der Kommanditist dieser KG ist gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

Die Komplementär-GmbH ist mit ihren Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen selbständig tätig. Diese werden von der Komplementär-GmbH an die KG im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches erbracht, auch wenn z. B. die Vergütung unmittelbar an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gezahlt wird.

3.1.3.2 Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)

Selbständig wird eine Tätigkeit dann **nicht** ausgeübt, wenn eine umsatzsteuerrechtliche **Organschaft** vorliegt (vgl. hierzu § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Abschn. 21 UStR).

Diese liegt gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dann vor,

wenn eine **juristische Person** nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse

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

in das Unternehmen des **Organträgers** eingegliedert ist (Organschaft).

Übersicht 4 (Organschaft):

Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG

Organträger (Muttergesellschaft)

kann **jedes** Unternehmen sein, also Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften

Finanzielle Eingliederung Abschn. 21 Abs. 4 UStR

Wirtschaftliche Eingliederung Abschn. 21 Abs. 5 UStR

Organisatorische Eingliederung Abschn. 21 Abs. 6 UStR

Organgesellschaft

(kann nur eine juristische Person sein (GmbH, AG, KGaA))

Es ist nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung) gleichermaßen ausgeprägt sind. Eine Organschaft kann deshalb auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den anderen Gebieten umso eindeutiger ist, sodass sich die Eingliederung **aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt** (vgl. BFH-Urteil vom 23.4.1964 - BStBl III S. 346 und vom 22.6.1967 - BStBl III S. 715). Liegt eine Organschaft vor, sind die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) ähnlich wie Angestellte des übergeordneten Unternehmens (Organträger, Muttergesellschaft) als unselbständig anzusehen; **Unternehmer ist der Organträger** (vgl. hierzu auch Abschn. 21. Abs. 1 UStG). Die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft sind nicht identisch mit den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft. So ist z.B. ein Gewinnabführungsvertrag nach § 291 AktG im Gegensatz zu § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG oder zu § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG iVm § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht erforderlich.

Die Eigenschaft als **Organträger kann jeder Unternehmer** ausfüllen. Demnach kommen insbesondere juristische Personen des Zivil- und Handelsrechtes in Betracht (z.B. GmbH, AG, eingetragener Verein). Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist (BFH vom 09.10.2002, BStBl. 2003 II, 375). Eine GmbH, die an einer Kommanditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, kann nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser Kommanditgesellschaft eingegliedert sein (BFH-Urteil vom 14.12.1978, BStBl 1979 II S. 288).

Finanzielle Eingliederung (Abschn. 21 Abs. 4 UStR)

Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, **Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen**. Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt. Eine Darlehenshingabe begründet für sich keine finanzielle Eingliederung.

Wirtschaftliche Eingliederung (Abschn. 21 Abs. 5 UStR)

Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Organträgers in ein **wirtschaftliches Gesamtkonzept** eingegliedert ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1967 - BStBl III S. 715). Der BFH hat mit Urteil vom 25.06.1998 (V R 76/97, BFH/NV 1998, S. 1534) festgestellt, dass zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verpflichtung bestehen muss. Die Tätigkeiten des Organträgers und der Organgesellschaft müssen aufeinander abgestimmt sein, sich fördern und ergänzen.

Die wirtschaftliche Eingliederung **kann** daher bei entsprechend deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung **bereits dann vorliegen**, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft auf Grund **gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen**, insbesondere braucht dann die Organgesellschaft nicht vom Organträger abhängig zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 3.4.2003 - BStBl 2004 II S. 434).

Die wirtschaftliche Eingliederung fehlt jedoch, wenn der Organträger nur Verwaltungsaufgaben, wie z. B. die Buchführung und laufende Personalverwaltung übernimmt (strittig). Hieraus ergeben sich m.E. keine besonderen Einwirkungsmöglichkeiten.

Eine wirtschaftliche Eingliederung wird immer dann anzunehmen sein, wenn die Organgesellschaft ausschließlich für die Muttergesellschaft tätig wird, oder der Fremdanteil ihres Absatzes im Durchschnitt der Jahre nicht überwiegt. Wirtschaftlich eingegliedert kann die Tochtergesellschaft auch dann sein, wenn sie als Produktionsgesellschaft für die Abdeckung eines bestimmten Marktsegmentes extra gegründet worden ist.

Organisatorische Eingliederung (Abschn. 21 Abs. 6 UStR)

Die Organgesellschaft ist **organisatorisch** dann eingliedert, wenn gewährleistet ist, dass der **Wille** des Organträgers bei der Organgesellschaft auch **tatsächlich** durchgesetzt wird. Die bloße finanzielle Eingliederung reicht dafür nicht aus (vgl. BFH Urteil vom 14.02.2008 (V R 12/06, BFH/NV 2008, S. 1365). Eine organisatorische Eingliederung liegt z.B. dann vor, wenn **Personalunion** der Geschäftsführer, Vorstände, Aufsichtsräte oder eines Großteils der Direktoren vorhanden ist. Als ausreichendes Merkmal ist auch die Führung der Bücher der beiden „Firmen“ innerhalb derselben Räume und durch dasselbe Personal anerkannt worden. Die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung nach **§ 17 AktG hat insoweit keine Bedeutung** habe, vgl. hierzu BFH-Urteil vom 05.12.2007 (V R 26/06, BStBl II 2008, S. 451) und vom 03.04.2008 (V R 76/05, BFH/NV 2008, S. 1410).

Der BFH lehnte in der Entscheidung vom 05.12.2007 lehnte die organisatorische Eingliederung deshalb ab, da keine Personenidentität in den Vertretungsorganen des Organträgers und der Organgesellschaft vorlag, da die Klägerin über **zwei Geschäftsführer**

verfügte. Beide Geschäftsführer hatten **Einzelvertretungsbefugnis**. Dem Mehrheitsgesellschafter war es deshalb nicht möglich, eine von seinem Wunsch abweichende Willensbildung in der Tochtergesellschaft zu verhindern. Der BFH ließ die Organschaft trotz des Vorliegens der finanziellen Eingliederung an der organisatorischen Eingliederung scheitern, denn diese setze voraus, dass der Organträger eine von seinem Wunsch abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindern kann. Dies sei aber gerade nicht möglich, wenn ein Geschäftsführer eine Einzelvertretungsbefugnis habe und der Mehrheitsgesellschafter daher seinen Willen nicht durchsetzen kann.

Der BFH hat in diesem Zusammenhang eine wichtige Anmerkung gemacht: Er hat festgestellt, dass durch eine Geschäftsführungsordnung die Möglichkeit geschaffen werden kann, dass der Wille in der Organgesellschaft durchgesetzt wird. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass eine solche Geschäftsführungsordnung nur im Innenverhältnis gelte.

Für die Praxis bedeutet dies: Besteht keine Personenidentität zwischen den Vertretungsorganen des Organträgers und der Organgesellschaft, ist es für Zwecke der organisatorischen Eingliederung erforderlich, eine Geschäftsführungsordnung zu erlassen.

Der BFH hat dieses Judikat mit Urteil vom 14.02.2008 (V R 12/06, BFH/NV 2008, S. 1365) bestätigt. Er hat festgestellt, dass von der finanziellen Eingliederung nicht automatisch auf die organisatorische Eingliederung geschlossen werden kann. Er hat damit den Aspekt der organisatorischen Eingliederung nochmals in den Vordergrund gestellt. Diese setzt voraus, dass der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass sein Wille in der Organgesellschaft tatsächlich durchgeführt wird und eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft nicht stattfindet.

Auch in diesem Zusammenhang hätte z. B. durch eine Geschäftsführerordnung eine abweichende Willensbildung verhindert werden können. Bei einer solchen Geschäftsführerordnung handelt es sich um eine "andere" organisatorische Maßnahme, mit der eine abweichende Willensbildung abgewendet werden kann. Reine Berichtspflichten - ohne dass die Organträgerin tatsächlich Einfluss nehmen kann - sind allerdings nach dem BFH nicht ausreichend.

Aus der Zusammenschau der beiden BFH-Urteile wird deutlich, dass die teilweise in der Literatur und auch in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung vertretene Ansicht, eine organisatorische Eingliederung sei stets bei einem in Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen zu vermuten, überholt ist. Der Dokumentation der organisatorischen Eingliederung sollte daher erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt werden.

Auch das weitere Urteil des BFH vom 03.04.2008 (V R 76/05, BFH/NV 2008, S. 1410) ist von Interesse. In diesem Verfahren hat der BFH nochmals klar zum Ausdruck gebracht, dass von der finanziellen Eingliederung weder auf die organisatorische noch auf die wirtschaftliche Eingliederung geschlossen werden kann. Er hat sein Urteil vom 05.12.2007 (a. a. O.) bestätigt, dass § 17 AktG insoweit keine Bedeutung für die organisatorische Eingliederung zukomme. Die organisatorische Eingliederung setze in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführung eines Organträgers und der Organgesellschaft voraus.

Wirkungen der Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 2 bis 4 UStG)

Die Wirkungen der Organschaft sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt.

Dies bedeutet, dass bei der Prüfung ob überhaupt ein Organschaftsverhältnis vorliegt sämtliche – auch ausländische – Unternehmen einzubeziehen sind. Lediglich die Wirkung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ist dann auf die inländischen Unternehmensteile beschränkt und gem. **§ 2 Absatz 2 Nr. 2 Satz 3 UStG** sind diese als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als das Unternehmen.

Beispiel 8 (Organschaftsverhältnis mit ausländischem Organträger)

Die Gesellschaft A im Ausland ist Organträger der im Inland ansässigen KapGes. B (Umsatz 100 Mio. €) und C (Umsatz 20 Mio. €).

Bei der Beurteilung ob überhaupt ein Organschaftsverhältnis vorliegt ist die ausländische Gesellschaft einzubeziehen.

Da hier lt. SV ein Organschaftsverhältnis vorliegt (Organgesellschaften sind jur. Personen, finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung sind gegeben), ist fraglich welche Unternehmensteile hier einbezogen werden. Die ausländische Muttergesellschaft bleibt hier außen vor. B als der wirtschaftlich bedeutendste inländische Unternehmensteil gilt als Unternehmer. Das Unternehmen umfasst nur B und C, da nur diese im Inland belegen sind, obwohl A das Organschaftsverhältnis erst begründet hat.

Da die Organgesellschaft und der Organträger nicht ohne weiteres für die gegenseitigen Verbindlichkeiten haften, begründet § 73 AO für diesen Fall eine eigenständige vom Zivilrecht unabhängige abgabenrechtliche Haftung.

Beispiel 9 (Organschaft; Auszug aus der StB-Klausur aus dem Jahr 2001)

Allgemeines zu den Sachverhalten:

Die Baumann OHG München (B-OHG) hat sich auf die Ausführung von besonderen Baumaßnahmen und den Vertrieb von hochwertigen Baustoffen spezialisiert. Gesellschafter sind Fred Baumann, zugleich alleiniger Geschäftsführer (§ 114 Abs. 2 HGB), und sein Bruder Alois Baumann mit Einlagen von 150.000 € bzw. 50.000 €. Die B-OHG erzielte in 2008 Umsätze i. H. v. 5.000.000 €. Die Umsatzsteuer des Vorjahres betrug 80.000 €.

Sachverhalt 1

Mit Wirkung vom 1. Juli 2008 erwarb die B-OHG von Rainer Trampe, dem alleinigen Anteilseigner, 80 % der Anteile an der BFT-GmbH, München für 400.000 €. Die restlichen Anteile werden weiterhin von Rainer Trampe im Privatvermögen gehalten. Fred Baumann wurde zum alleinigen Geschäftsführer bestellt. Im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile entstanden der B-OHG Kosten i. H. v. 20.000 €, darin 15.000 € zzgl. offen ausgewiesener USt.

Die BFT-GmbH stellt passgenau, hochfeste Betonfertigteile her und behauptet mit diesen Produkten eine führende Marktstellung. Ihre Jahressteuer 2007 betrug 50.000 €. Ein zwischen der BFT-GmbH und der B-OHG nach Anteilswerb geschlossener Vertrag verpflichtet beide Parteien zur Lieferung bzw. Abnahme von 50 % der laufenden Produktion.

Die BTF-GmbH verkaufte ihre Produktion des zweiten Halbjahres (Herstellungskosten i. H. v. 1.200.000 €) vertragsgemäß zur Hälfte an die B-OHG. Hierfür stellte sie der B-OHG in den Monaten Juli bis Dezember jeweils 100.000 € zzgl. offen ausgewiesener USt in Rechnung. In den USt-Voranmeldungen der B-OHG sind hierfür jeweils Vorsteuern i. H. v. 19.000 € ausgewiesen.

Die B-OHG verkaufte diese Posten an die Piezzo SPA, Rom, für 800.000 € ab Lager BFT-GmbH. Kaufvertrag und Abholung durch den Abnehmer erfolgten im Dezember 2008. Die hierfür ausgestellte ordnungsgemäße Rechnung weist u. a. die USt-IdNrn. der B-OHG (D...) und des italienischen (IT...) Abnehmers aus; erforderliche Nachweise liegen vor.

Der Rest der Fertigteile wurde durch die BFT-GmbH im Dezember 2008 an gewerbliche Abnehmer in der Schweiz für 800.000 € – Abholungen – verkauft. Ausfuhrnachweise liegen vor.

Die BFT-GmbH wies die Verkäufe an die B-OHG in ihren monatlichen Voranmeldungen als steuerpflichtige Lieferungen aus; die Verkäufe an die schweizerischen Abnehmer als steuerfreie Ausfuhrlieferungen aus. Entsprechend ihrem Leistungseinkauf und Rechnungseingang wies sie monatlich 15 200 € Vorsteuern aus.

Im Juni 2008 bestellte die BFT-GmbH bei Jan Dansk, Kopenhagen, eine Betonhärtungsmaschine. Dansk gab diese Bestellung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Svensk AB in Stockholm weiter. Im September 2008 transportierte die Svensk AB die Maschine von Stockholm zum Betrieb der BFT-GmbH. Diese überwies vertrags- und rechnungsgemäß 100.000 € an Dansk. Dansk zahlte von diesem Betrag vereinbarungsgemäß 80.000 € an die Svensk AB. Alle drei Beteiligten verwendeten ihre nationalen USt-IdNrn. Es muss davon ausgegangen werden, dass Dansk in Dänemark seinen Erklärungspflichten nachkommt, dagegen wurde der Erwerb der Maschine bei der BFT-GmbH umsatzsteuerlich nicht erfasst.

Aufgabe:

Bitte beurteilen Sie den vorstehenden Sachverhalt hinsichtlich Steuerbarkeit, Steuerpflicht bzw. Steuerbefreiung, Bemessungsgrundlage, Steuer, Zeitpunkt der Steuerentstehung und etwaiger Vorsteuerabzüge bzw. deren Änderungen.

Lösung:

Unternehmensumfang/Besteuerungsverfahren/Vorsteuerberechtigung

Die Baumann OHG (B-OHG) ist Unternehmerin gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, da sie eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen der B-OHG umfasst gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG bis 30. 6. 2008 die Erbringung von besonderen Baumaßnahmen und die Lieferung hochwertiger Baustoffe (Grundgeschäfte). Mit der Vermietung des Bürogebäudes in München (vgl. Sachverhalt 2 auf die Darstellung wurde vorliegend verzichtet) erweiterte die OHG ihr Unternehmen um diese Vermietungstätigkeit ab dem 1. 7. 2008. Da sie

durch die Erbringung der jeweiligen Leistungen nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird, ist sie Unternehmerin (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Die B-OHG hat gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG die Steuer nach vereinbarten Entgelten zu berechnen, da die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 UStG nicht vorliegen. Insbesondere ist die Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG von 250.000 € deutlich überschritten. Da die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 6 136 € betrug, ist gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 UStG Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat.

Die Steuer entsteht daher gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 UStG mit Ablauf des Monats (Voranmeldungszeitraums) in dem sie die jeweilig Leistung ausführt. Sofern sie vor Ausführung der jeweiligen Leistungen bereits Anzahlungen erhält, entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG die Steuer bereits in dem Voranmeldungszeitraum (Monat) in dem die B-OHG die jeweiligen Zahlungen erhält.

Die B-OHG ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG auch grundsätzlich Steuer-schulderin für die von ihr erbrachten Leistungen.

Darüber hinaus ist sie als Unternehmerin gem. § 15 Abs. 1 UStG berechtigt, die ihr in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen, sofern sie eine ordnungsgemäße Rechnung i. S. d. § 14 UStG vorlegen kann und kein Abzugsverbot (§ 15 Abs. 1a UStG) und keine Abzugsbeschränkung (§ 15 Abs. 2 UStG) dem entgegensteht.

GmbH-Anteile

a) Verkauf durch Rainer Trampe

Die Veräußerung der GmbH-Anteile durch Rainer Trampe stellt eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG dar, da GmbH-Anteilen gem. § 398 BGB mittels Abtretung übertragen werden und somit – auch der GmbH-Anteilsschein – kein Wertpapier darstellt, welches wie ein Gegenstand übereignet wird. Da jedoch die GmbH-Anteile von Rainer Trampe lt. Sachverhalt im Privatvermögen gehalten werden, also unterstelltermaßen außerhalb eines möglichen Unternehmensvermögens, tritt Rainer Trampe nicht als Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG auf. Das bloße Halten der GmbH-Beteiligungen ist für sich betrachtet keine nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG (Abschn. 18 Abs. 1 Satz 6 UStR).

Auch der Verkauf begründet die Unternehmereigenschaft nicht, da eine einmalige Handlung (Verkauf) nicht als nachhaltig angesehen werden kann (Abschn. 18 Abs. 2 UStR).

Mangels Unternehmereigenschaft des Rainer Trampe ist der Verkauf daher nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

b) Auswirkungen für die OHG

Die B-OHG hat die Anteile aufgrund der beabsichtigten Förderung ihrer unternehmerischen Tätigkeit ihrem Unternehmen zuzuordnen (BMF-Schreiben vom 26.01.2007, BStBl I, 2007, 211, Beck'sche Steuererlasse § 15/26 zu 500, Rz. 7). Die aus der Anschaffung der Anteile resultierende Vorsteuer ist bei der B-OHG nach Maßgabe von § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig, da sie im Zusammenhang mit den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Ausgangsumsätzen stehen. Ausschlussgründe i.S.v. § 15 Abs. 2 UStG liegen nicht vor

(BMF-Schreiben vom 26.01.2007, a.a.O., Beck'sche Steuererlasse § 15/26 zu 500 Rz. 10). Insoweit keine Änderung der Voranmeldung.

c) Begründung einer Organschaft

Mit dem Erwerb der 80 v. H. GmbH-Beteiligung an der BFT-GmbH in München wurde ein Organschaftsverhältnis zwischen der B-OHG als Organträger und der BFT-GmbH als Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG begründet, da die BFT-GmbH als juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse **finanziell, wirtschaftlich** und **organisatorisch** in das Unternehmen der B-OHG (Organträger) **eingegliedert** wurde.

Unter der **finanziellen Eingliederung** ist im Hinblick auf Abschn. 21 Abs. 4 UStR der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft (BFT-GmbH) zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen. Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse – wie hier – den Stimmrechtsverhältnissen (vgl. § 45 Abs. 2 i. V. m. § 47 Abs. 2 GmbHG), so ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 v. H. beträgt. Da die B-OHG seit dem 1. 7. 2008 an der BFT-GmbH mit 80 v. H. beteiligt ist, liegt eine finanzielle Eingliederung ab diesem Zeitpunkt vor.

Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die BFT-GmbH gemäß dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem, es fördernd und ergänzend, wirtschaftlich tätig ist (Abschn. 21 Abs. 5 Satz 1 UStR). Aufgrund des unmittelbar nach dem Anteilerwerbs abgeschlossene Vertrag zwischen der BFT-GmbH und der B-OHG, in dem sich die beide Vertragsparteien zur Lieferung bzw. Abnahme von 50 v. H. der laufenden Produktion verpflichten, dient die BFT-GmbH fördernd und ergänzend für die B-OHG. Des Weiteren stellt die BFT-GmbH passgenaue, hochfeste Betonteile her und behauptet mit diesen Produkten eine führende Marktstellung. Insofern wird das Angebots- und Leistungsspektrum der B-OHG ergänzt und abgerundet. Aus diesem Grund ist auch eine wirtschaftliche Eingliederung gegeben.

Da Fred Baumann alleiniger Geschäftsführer der B-OHG ist und zugleich auch zum alleinigen Geschäftsführer der GmbH bestellt wurde (Personalunion) liegt auch eine **organisatorische Eingliederung** vor, da die B-OHG als Organträger durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt hat, dass in der BFT-GmbH als Organgesellschaft ihr Wille auch tatsächlich ausgeführt wird (Abschn. 21 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStR).

Aus diesem Grund lässt sich festhalten, dass die BFT-GmbH der B-OHG untergeordnet ist und im Hinblick auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG lediglich als ein Unternehmensteil der B-OHG angesehen wird.

d) Vorsteuerabzug für B-OHG

Die aus der Anschaffung der Anteile resultierende Vorsteuer ist bei der B-OHG nach Maßgabe von § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig, da sie im Zusammenhang mit den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Ausgangsumsätzen stehen. Ausschlussgründe i.S.v. § 15 Abs. 2 UStG liegen nicht vor (BMF-Schreiben vom 26.01.2007, a.a.O., Beck'sche Steuererlasse § 15/26 Rz. 10). Insoweit keine Änderung der Voranmeldung.

Veräußerung der Halbjahresproduktion

a) Verkauf von der BFT-GmbH an die B-OHG / interner Buchungsbeleg

Der vertragsgemäße Verkauf der Hälfte der Produktion des zweiten Halbjahres von der BFT-GmbH an die B-OHG ist nicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Voraussetzung der Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist unter anderem, dass ein **Leistungsaustauschverhältnis** vorliegt (vgl. Abschn. 1 UStR). Dies setzt zwingend einen Leistenden und einen Leistungsempfänger, also zwei verschiedene Personen voraus. Mit der Begründung des Organschaftsverhältnisses ab dem 1.7.2008 ist jedoch die BFT-GmbH gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG lediglich als ein Unternehmensteil der B-OHG zu behandeln. Insofern handelt es sich lediglich um nicht steuerbare „**Innenumsätze**“.

Mangels Steuerbarkeit werden für diese Verkäufe daher weder von der BFT-GmbH noch von der B-OHG gesetzliche Umsatzsteuer geschuldet. Aus diesem Grund steht der B-OHG auch **kein Vorsteueranspruch gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG** zu (Abschn. 192 Abs. 14 UStR). Die von der BFT-GmbH an die B-OHG in den Monaten Juli bis Dezember ausgestellten Abrechnungspapiere in Höhe von jeweils 100.000 € zzgl. offen ausgewiesener Umsatzsteuer ist daher lediglich ein unternehmensinternes Abrechnungspapier bzw. ein **interner Buchungsbeleg**. Mangels Außenwirkung stellen diese Abrechnungen auch keine Rechnungen im Sinne des § 14 UStG dar (vgl. Abschn. 183 Abs. 4 Satz 2 UStR). Aus diesem Grund wird die darin aufgeführte Steuer auch **nicht nach § 14c Abs. 2 UStG** geschuldet (Abschn. 183 Abs. 4 Satz 3 UStR). Die jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juli bis Dezember sind daher entsprechend zu berichtigen.

Da die BFT-GmbH aufgrund der vorliegenden Organschaft als unselbständiger Betriebsteil behandelt wird, sind die Umsätze der BFT-GmbH in den Voranmeldungen der B-OHG zu erfassen.

b) Verkauf von der B-OHG an Piezzo SPA, Rom

Mit dem Verkauf der von der BFT-GmbH abgenommenen hälftigen Halbjahresproduktion an Piezzo SPA, Rom übt die B-OHG einen Leistungsaustausch in Form einer Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG aus, da der Abnehmer gem. § 929 Satz 1 BGB rechtlicher und gem. § 39 AO auch wirtschaftlicher Eigentümer wird.

Der Umsatz ist auch im Inland gem. § 1 Abs. 2 UStG ausgeführt, da die Lieferung gem. § 3 Abs. 5a, Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung an den Abnehmer beginnt (Lager BFT-GmbH). Befördern ist gem. § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG jede Fortbewegung eines Gegenstandes (Betonfertigteile), die hier durch den Abnehmer erfolgt ist. Da die Beförderung an Piezzo SPA in München begann, ist Lieferort München und folglich im Inland. Die Lieferung ist daher steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Dieser Umsatz ist jedoch gem. **§ 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung** steuerfrei. Da der Abnehmer (SPA Piezzo) den Gegenstand (Betonfertigteile) der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Italien, vgl. § 1 Abs. 2a Satz 1 UStG; Abschn. 13a Abs. 1 UStR) befördert, hat die Voraussetzung des § 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt. Darüber hinaus ist Piezzo ein Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat (§ 6a Abs. Nr. 2a UStG) und der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung unterliegt beim

Abnehmer in Italien der Erwerbsbesteuerung der Parallelvorschriften der §§ 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a, 3d Satz 1 UStG-I (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Mit Angabe der italienischen USt-IdNrn. in der Rechnung ist auch der gem. § 6a Abs. 3 UStG i. V. m. §§ 17a, 17c UStDV erforderliche buchmäßige Nachweis der Steuerbefreiung nachgewiesen, da die B-OHG davon ausgehen darf, dass der Abnehmer Piezzo Unternehmer ist, den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und die Betonfertigteile in Italien als innergemeinschaftlichen Erwerb der italienischen Umsatzsteuer unterworfen wird (BMF-Schreiben v. 29. 3. 1996, BStBl 1996 I 458).

Bemessungsgrundlage ist somit gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG das Entgelt, also die 800.000 €. Diese steuerfreie Lieferung ist gem. § 18 Abs. 1 i. V. m. § 16 Abs. 1 UStG in der Voranmeldung Dezember 2008 und gem. §§ 18a, 18b UStG in der zusammenfassenden Meldung für das 4. Quartal 2008 anzugeben.

c) Verkauf von der BFT-GmbH an Schweizer Abnehmer

Die Verkäufe der bei der BFT-GmbH verbleibenden Halbjahresproduktion an Schweizer Abnehmer sind aufgrund des begründeten Organschaftsverhältnisses der B-OHG gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG zuzurechnen. Da sämtliche Organteile sich im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) befinden, steht die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG dem nicht entgegen (vgl. Abschn. 21a UStR).

Mit den Verkäufen der verbleibenden Halbjahresproduktion an schweizer Abnehmer übt daher die B-OHG mehrere Lieferungen gem. § 3 Abs. 1 UStG aus, da die Abnehmer gem. § 929 Satz 1 BGB rechtlicher und gem. § 39 AO auch wirtschaftlicher Eigentümer werden.

Die jeweiligen Umsätze sind aufgrund der Beförderung durch die Abnehmer gem. § 1 Abs. 2 i. V. m. § 3 Abs. 5a, Abs. 6 Satz 1 UStG auch im Inland (Abholung München) ausgeführt. Die Lieferungen sind daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar.

Die steuerbaren Lieferungen sind jedoch gem. § 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei.

Ausfuhrlieferungen liegen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG vor, da die bulgarischen Abnehmer die Gegenstände der Lieferungen (Betonfertigteile) in das Drittlandsgebiet (Schweiz; § 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) befördert haben und ausländische Abnehmer i. S. d. § 6 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind, da sie ihren Wohnort bzw. Sitz im Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG) haben. Da die Einschränkungen der §§ 6 Abs. 3 und 3a UStG (gewerbliche Abnehmer) nicht einschlägig sind und lt. Sachverhalt die gem. § 6 Abs. 4 UStG i. V. m. §§ 8, 9, 13 UStDV erforderlichen Buchnachweise vorliegen, sind diese Lieferungen steuerfrei.

Bemessungsgrundlage für diese steuerfreien Ausfuhrlieferungen sind gem. § 10 Abs. 1 UStG die Entgelte von insgesamt 800.000 €.

Diese steuerfreien Lieferungen sind gem. § 18 Abs. 1 i. V. m. § 16 Abs. 1 UStG von der B-OHG als Organträger und nicht wie erfolgt von der BFT-GmbH als Organgesellschaft in der Voranmeldung Dezember 2008 zu erklären.

d) Vorsteuer von monatlich 15.200 €

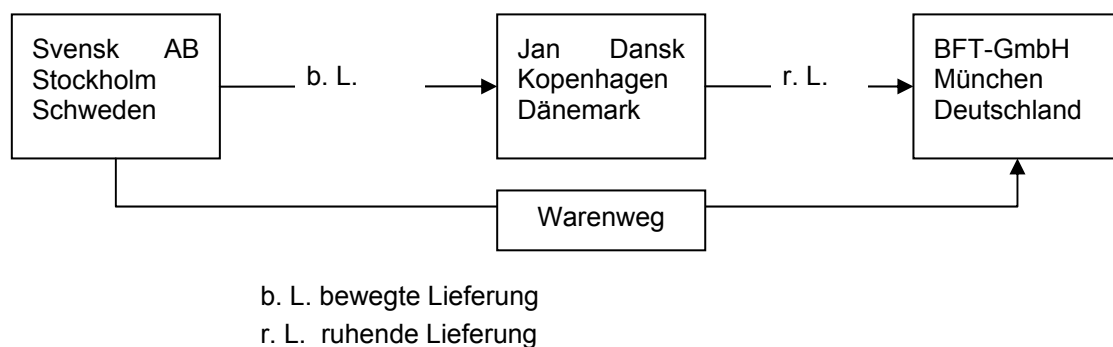
Da Unternehmer i. S. d. UStG aufgrund des bestehenden Organschaftsverhältnisses die B-OHG ist, ist diese auch als Leistungsempfängerin i. S. d. § 15 Abs. 1 UStG anzusehen. Aus diesem Grund steht ihr der monatliche Vorsteueranspruch in Höhe von jeweils 15.200 € zu.

Im Hinblick auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG tritt die Rechtsfolge des Vorsteuerausschlusses des § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht ein, obwohl die Eingangsumsätze in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangslieferungen (innergemeinschaftliche Lieferung an Piezzo, Ausfuhrlieferungen an schweizerische Abnehmer) stehen, da es sich um vorsteuerunschädliche Steuerbefreiungen handelt (Abschn. 204 Abs. 2 UStR).

Sofern die Eingangsrechnungen als Leistungsempfänger die BFT-GmbH ausweisen, liegt trotzdem eine ordnungsgemäße Rechnung i. S. d. § 14 UStG vor, da die BFT-GmbH im Rahmen der umsatzsteuerlichen Organschaft als Leistungsempfänger tatsächlich die Leistung bezogen hat (Abschn. 185 Abs. 3 UStR).

Betonhärtungsmaschine

Skizze:



Als Organträger könnte die B-OHG gem. § 25b Abs. 2 UStG i. V. m. § 13a Abs. 1 Nr. 5 UStG als letzter Abnehmer Steuerschuldner bezüglich der Lieferung des Jan Dansk aus Dänemark an die Organgesellschaft (BFT-GmbH, München) sein.

Voraussetzung hierfür ist, dass ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gem. § 25b Abs. 1 UStG vorliegt und die weiteren Voraussetzungen des § 25b Abs. 2 UStG erfüllt sind.

Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gem. § 25b Abs. 1 Nr. 1-4 UStG liegt vor.

Es haben **drei Unternehmer** (Svensk AB, Jan Dansk und die B-OHG (als Organträger des BFT-GmbH)) über denselben Gegenstand (Betonhärtungsmaschine) Umsatzgeschäfte abgeschlossen und dieser Gegenstand gelang unmittelbar vom ersten Lieferer (Svensk AB) an den letzten Abnehmer (B-OHG bzw. BFT-GmbH als Organgesellschaft); vgl. **§ 25b Abs. 1 Nr. 1 UStG**.

Darüber hinaus liegt auch die Voraussetzung des **§ 25b Abs. 1 Nr. 2 UStG** vor, da die Unternehmer in jeweils **verschiedenen Mitgliedstaaten** (Schweden, Dänemark und Deutschland) für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind.

Auch die Voraussetzung de **§ 25b Abs. 1 Nr. 3 und 4 UStG** sind erfüllt, da der Gegenstand der Lieferungen (Betonhärtungsmaschine) aus dem Gebiet eines

Mitgliedstaates (Schweden) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Deutschland) gelangt (§ 25b Abs. 1 Nr. 3 UStG) und der Gegenstand der Lieferungen durch den ersten Lieferer (Svensk AB) befördert wurde (§ 25b Abs. Nr. 4 UStG).

Die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft gem. **§ 25b Abs. 2 UStG** tritt jedoch nur ein, wenn die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Der in Dänemark ansässige Jan Dansk ist als erster Abnehmer in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung endet (Deutschland), nicht ansässig. Des Weiteren verwendet er gegenüber seinem Lieferer (Svensk AB) und dem letzten Abnehmer (BFT-GmbH bzw. B-OHG) seine dänische USt-IdNr. (**§ 25b Abs. 2 Nr. 2 UStG**). Da lt. Sachverhalt davon ausgegangen werden kann, dass Jan Dansk seinen Erklärungspflichten in Dänemark nachgekommen ist, wird unterstellt, dass er als erste Abnehmer der BFT-GmbH (bzw. der B-OHG als Organträger) als letzten Abnehmer eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 7 UStG ausgestellt hat, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist (**§ 25b Abs. 2 Nr. 3 UStG**). Da alle drei Unternehmer ihre nationale USt-IdNr. verwendet haben, ist auch die Voraussetzung des **§ 25b Abs. 2 Nr. 4 UStG** erfüllt, da im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses es im Hinblick auf **§ 27a Abs. 1 Satz 4 UStG** möglich ist, dass die BFG-GmbH als juristische Person mit einer eigenen USt-IdNr. auftritt.

Fraglich ist daher lediglich, ob der Lieferung **ein innergemeinschaftlicher Erwerb** vorangegangen ist (**§ 25b Abs. 2 Nr. 1 UStG**).

Schließen – wie hier – mehrere Unternehmer (Svensk AB, Jan Dansk und die B-OHG (als Organträger des BFT-GmbH)) über denselben Gegenstand (Betonhärtungsmaschine) Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (Svensk AB) an den letzten Abnehmer (B-OHG bzw. BFT-GmbH als Organgesellschaft), ist die Beförderung des Gegenstandes gem. **§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG nur einer** der Lieferungen zuzuordnen. Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch den **ersten Unternehmer** (Svensk AB) in der Reihe befördert, ist seiner Lieferung die Beförderung zuzuordnen (**Abschn. 31a Abs. 8 Satz 1 UStR**). Nur bei dieser Lieferung ist aus der Sicht des Lieferers (Svensk AB) eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (gem. § 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG-SE) und aus der Sicht des Leistungsempfängers (Jan Dansk) ein innergemeinschaftlicher Erwerb (gem. §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a, 3d Satz 1 UStG) möglich (Spiegelbildtheorie; vgl. **Abschn. 31a Abs. 13 UStR**). Daher ging der Lieferung von Jan Dansk an die BFT-GmbH (bzw. B-OHG) ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Jan Dansk voran, so dass daher auch die Voraussetzung des **§ 25b Abs. 2 Nr. 1 UStG** gegeben ist.

Da es sich bei der Lieferung von Jan Dansk an die BFT-GmbH (bzw. B-OHG) im Umkehrschluss zur § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG um die ruhende Lieferung handelt, ist diese gem. §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1, Abs. 5a, Abs. 6 Satz 5 und Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland steuerbar und mangels Steuerbefreiung gem. § 4 UStG zum Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG; 16 v. H.) auch steuerpflichtig, da sich das Ende der Beförderung in München, also im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) bei der BFT-GmbH befindet.

Für diese ruhende Lieferung ist daher die **B-OHG** als Organträgerin der BFT-GmbH gem. § 25b Abs. 2 i. V. m. § 13a Abs. 1 Nr. 5 UStG **Steuerschuldnerin**.

Bemessungsgrundlage für diese Lieferung ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG das Entgelt, wobei im vorliegenden Fall, wegen **§ 25b Abs. 4 UStG** als

Entgelt in diesem Sinne die **Gegenleistung** von 100.000 € gilt (Abschn. 276b Abs. 9 UStR). Die von der B-OHG geschuldete Steuer beläuft sich daher auf 19.000 € (= 100.000 € x 19 v. H.) und entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG mit Ablauf des VAZ 12/2008.

In demselben VAZ kann die B-OHG unter Hinweis auf § 25b Abs. 5 i. V. m. § 15 UStG den Betrag von 19.000 € als Vorsteuer abziehen, da Einschränkungen gem. §§ 15 Abs. 2, 3 UStG nicht ersichtlich sind. Im Übrigen sind die gem. § 25b Abs. 6 Nr. 2 UStG erforderlichen Aufzeichnungspflichten bei der B-OHG nachzuholen.

3.1.4 Beginn der Unternehmenstätigkeit

Die Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (**Verwendungsabsicht**) und die **Ernsthaftigkeit** dieser Absicht durch **objektive Merkmale nachgewiesen** oder **glaubhaft gemacht** wird. In diesem Fall entfällt die Unternehmereigenschaft - außer in den Fällen von Betrug und Missbrauch - nicht rückwirkend, wenn es später nicht oder nicht nachhaltig zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt (Vgl. Abschn. 19 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStR; EuGH-Urteile vom 29.02.1996, BStBl. 1996 II, 655 (INZO), vom 08.06.2000, BStBl. 2003 II, 452, Breitsohl). Dies hat insbesondere Auswirkungen auf das Recht auf Vorsteuerabzug. Der Unternehmer hat nämlich bei jedem Leistungsbezug sofort über die beabsichtigte Verwendung zu entscheiden und die Vorsteuer abzuziehen (**Grundsatz des Sofortabzugs**).

Die **Verwendungsabsicht** muss daher

objektiv belegt

in gutem Glauben erklärt werden und

es darf kein Fall von Missbrauch oder Betrug vorliegen.

Die objektiven Anhaltspunkte können sich insbesondere aus folgenden Vorbereitungshandlungen ergeben (vgl. auch Abschn. 19 Abs. 3 UStR):

der Erwerb umfangreichen Inventars, z. B. Maschinen oder Fuhrpark,

der Wareneinkauf vor Betriebseröffnung,

die Anmietung oder die Errichtung von Büro- oder Lagerräumen,

der Erwerb eines Grundstücks,

die Anforderung einer Rentabilitätsstudie,

die Beauftragung eines Architekten,

die Durchführung einer größeren Anzeigenaktion,

die Abgabe eines Angebotes für eine Lieferung oder eine sonstige Leistung gegen Entgelt.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass Unklarheiten zu Lasten des Unternehmers gehen. Wurde jedoch die vorsteuerunschädliche (beabsichtigte) Verwendung des Gegenstandes bzw. der Eingangsleistung anhand geeigneter Unterlagen objektiv belegt und es liegt auch kein Fall

von Missbrauch oder Betrug vor, kann die in Anspruch genommene Vorsteuer nur noch mit Hilfe von § 15a UStG berichtigt werden. Eine Änderung der Steuerbescheide mit Hilfe von Korrekturvorschriften ist in diesen Fällen dann nicht möglich, auch nicht mit § 164 Abs. 2 AO. Sofern jedoch ein Fall des Betruges oder Missbrauches vorliegt, sind ergangene Steuerbescheide mit Hilfe von §§ 164 Abs. 2, 165, 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu korrigieren. Gleiches gilt, wenn Vorsteuerbeträge nicht im guten Glauben abgegeben wurden. Aus diesem Grund wird das Finanzamt bei einer erstmaligen Aufnahme der Unternehmenstätigkeit sehr genau prüfen (vgl. daher Abschn. 19 Abs. 3 UStR).

3.1.5 Ende der Unternehmenstätigkeit

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 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).

Scheidet dagegen bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft ein Gesellschafter gegen Abfindung aus der Gesellschaft aus, und wächst der Anteil dem verbleibenden Gesellschafter gem. § 738 BGB demnach zu, ist die Personengesellschaft sofort mit Vollbeendigung auch umsatzsteuerlich erloschen (vgl. zu diesem Sonderfall: BFH-Urteil vom 18.9.1980 (BStBl 1981 II S. 293)).

3.1.6 Sonderproblem: Kleinunternehmer (§ 19 UStG)

Die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer wird von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig sind, gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erhoben, wenn der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer

- im **vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 €** nicht überstiegen hat
- und**
- im **laufenden Kalenderjahr 50.000 €** **voraussichtlich** nicht übersteigen wird.

Derartige Unternehmer werden als sog. Kleinunternehmer bezeichnet.

Die maßgebliche Umsatzgrenze ermittelt sich gem. § 19 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 UStG wie folgt (vgl. auch Abschn. 246 Abs. 2 UStR):

Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren (**Brutto-**)Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzüglich folgender Umsätze:

./.. der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstabe i, Nr. 9 Buchstabe b und Nr. 11 bis 28 UStG steuerfrei sind (§ 19 Abs. 3 Nr. 1 UStG);

./.. der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h, Nr. 9 Buchstabe a und Nr. 10 UStG steuerfrei sind, wenn sie **Hilfsumsätze** sind (§ 19 Abs. 3 Nr. 2 UStG).

= **Gesamtumsatz** (§ 19 Abs. 3 UStG)

./.. darin enthaltene Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 19 Abs. 1 Satz 2 UStG)

= **maßgeblicher Umsatz**

Die Regelung über Kleinunternehmer des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG findet gem. § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG **keine Anwendung** in folgenden Fällen:

die Steuer gem. § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldet wird (Auslagerer beim Umsatzsteuerlager)

die Steuer gem. § 13b Abs. 2 UStG geschuldet wird (Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger),

die Steuer gem. § 14c Abs. 2 UStG geschuldet wird (bei unberechtigtem Steuerausweis) und

die Steuer gem. § 25b Abs. 2 UStG geschuldete wird (Verlagerung der Steuerschuldnerschaft im Rahmen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts)

Darüber hinaus ist gem. § 19 Abs. 4 Satz 1 UStG die Regelung des § 19 Abs. 1 UStG auch nicht bei neuen Fahrzeugen anzuwenden. In diesem Fall gilt gem. § 19 Abs. 4 Satz 2 UStG die Regelung des § 15 Abs. 4a UStG entsprechend.

Sofern die Regelungen der Kleinunternehmerschaft anzuwenden sind, finden gem. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG die Vorschriften über

die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a UStG),

über den Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9 UStG),

über den gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 UStG),

über die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in einer Rechnung (§ 14a Abs. 1, 3 und 7 UStG) und

über den Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)

keine Anwendung.

Insbesondere die letzte Einschränkung kann sich im Rahmen einer Unternehmensgründung als Nachteil herausstellen, da dann insbesondere das Anlagevermögen vorsteuerbelastet

erworben wird. Auch aus diesem Grund kann der Unternehmer dem Finanzamt **bis zur Unanfechtbarkeit** (Achtung: **nicht Unabänderbarkeit!**) der Steuerfestsetzung (§ 18 Abs. 3 und 4 UStG) gem. § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG erklären, dass er auf die Anwendung der Regelungen für Kleinunternehmer verzichtet. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Erklärung den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären.

3.1.7 Sonderproblem: Fahrzeuglieferer (§ 2a UStG)

Aufgrund gesetzlicher Fiktion gilt gem. § 2a Satz 1 UStG auch derjenige als Unternehmer, der **im Inland ein neues Fahrzeug** liefert, das bei der Lieferung in das **übrige Gemeinschaftsgebiet** gelangt. Dasselbe gilt gem. § 2a Satz 2 UStG, wenn der Lieferer eines neuen Fahrzeugs Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist und die Lieferung nicht im Rahmen des Unternehmens ausführt.

Was ein Fahrzeug i.S.d. UStG ist regelt § 1b Abs. 2 UStG (Land-, Luft- und Wasserfahrzeuge). Unter welchen Voraussetzungen die jeweiligen Fahrzeuge als neu gelten, richtet sich nach § 1b Abs. 3 UStG.

Der **Verkäufer** eines neuen Fahrzeuges hat mit Hilfe der Fiktion des **§ 2a UStG** daher stets eine gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, da der Erwerber zumindest über die Parallelregelungen des § 1b UStG in den übrigen europäischen Staaten stets einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat (vgl. daher auch § 6a Abs. 1 Nr. 2c und 3 UStG).

Vorteilhaft für den Fahrzeuglieferer i.S.d. § 2a UStG ist, dass ihm aufgrund dieser Fiktion ein Vorsteueranspruch zumindest für den Erwerb zusteht (Vgl. § 15 Abs. 4a UStG). Wie jeder andere Unternehmer auch, hat der Fahrzeuglieferer eine Rechnung auszustellen in der die Merkmale des § 1b Abs. 2 und 3 UStG aufgeführt sind (§ 14a Abs. 2 und 3 UStG). Darüber hinaus hat er eine Umsatzsteuervoranmeldung und eine Umsatzsteuerjahreserklärung einzureichen (§ 18 Abs. 4a UStG). Im Übrigen wird auf die Ausführungen zu § 1b UStG verwiesen (Seite 119).

Beispiel 10 (innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeuges)

Am 11.11.2008 veräußerte der „Privatier“ Peter Privatix (PP) eine Motoryacht mit einer Länge von 12,5 Metern an den in Bregenz (Österreich) lebenden Markus Fahnix (MF) für 1.400.000 € (alternativ: 1.800.000 €). Die Yacht hatte er im September 2008 für 1.500.000 € zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer von einem in Hamburg ansässigen Bootshändler erworben. Im Zeitpunkt des Verkaufes hatte die Yacht lediglich 70 Betriebsstunden auf dem Wasser zurückgelegt. Die erste Inbetriebnahme der Yacht war am 21.09.2008. Die Yacht wurde von MF am 11.11.2008 im Hafen von Konstanz abgeholt und in den künftigen „Heimathafen“ Bregenz überführt.

Aufgabe:

Beurteilen Sie bitte den vorstehenden Sachverhalt hinsichtlich Steuerbarkeit, Steuerpflicht bzw. Steuerbefreiung, Bemessungsgrundlage und etwaiger Vorsteuerabzüge. Erforderliche Buch- und Belegnachweise sind erbracht. PP ist kein Unternehmer i.S.d. § 2 UStG.

I) Steuerbarkeit

Durch die Veräußerung des Bootes am 11.11.2008 an den in Bregenz ansässigen MF übt PP einen Leistungsaustausch in Form einer Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG aus, da der Abnehmer gem. § 929 Satz 1 BGB rechtlicher und gem. § 39 AO auch wirtschaftlicher Eigentümer des Bootes wird. Der Umsatz ist auch im Inland gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG ausgeführt, da die Lieferung dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung (§ 3 Abs. 6 Satz 2 UStG) an den Abnehmer beginnt (§ 3 Abs. 5a, Abs. 6 Satz 1 UStG). Da die Beförderung des Bootes in Konstanz begann, ist Lieferort Konstanz und folglich im Inland.

PP ist jedoch kein Unternehmer i. S.d. § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG, da er keine nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig (vgl. hierzu § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG) ausübt.

Nach **§ 2a Satz 1 UStG** wird derjenige, der kein Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist, aber im Inland ein neues Fahrzeug liefert, das bei der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Österreich) gelangt, für diese Lieferung wie ein Unternehmer behandelt.

Bei der Yacht handelt es sich um ein Wasserfahrzeug i.S.d. § 1b Abs. 2 Nr. 2 UStG, da die Yacht eine Länge von über 7,5m hat. Im Zeitpunkt des Verkaufs der Yacht am 11.11.2008 ist das Fahrzeug auch noch neu im Sinne des **§ 1b Abs. 3 Nr. 2 UStG**, da seine erste **Inbetriebnahme** noch keine **drei Monate** zurücklag. Da im Zeitpunkt des Weiterverkaufes das Wasserfahrzeug noch keine 100 Betriebsstunden zurückgelegt hat, wäre auch dies Alternative erfüllt.

PP wird daher für diese Lieferung wie eine Unternehmer behandelt. Aus diesem Grund erfolgte die Lieferung auch im Rahmen seines Unternehmens. Die Veräußerung der Yacht ist daher **gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar**.

II) Steuerbefreiung

Der Umsatz ist jedoch gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG steuerfrei. Da der Abnehmer MF den Gegenstand der Lieferung (Motoryacht) in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Österreich, vgl. § 1 Abs. 2a Satz 1 UStG, Abschn. 13a Abs. 1 UStR) befördert hat, liegt unproblematisch die Voraussetzung des **§ 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG** vor.

Da es bei der **Yacht** um ein neues **Fahrzeug i. S. d. § 1b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2 UStG** handelt, ist zumindest die Alternative des **§ 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG** erfüllt, da bei einem Erwerb eines neuen Fahrzeuges auch jeder Erwerber geeigneter Abnehmer im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung sein kann.

Darüber hinaus unterliegt der Erwerb durch MF in einem anderen Mitgliedstaat (Österreich) der Erwerbsbesteuerung des österreichischen Umsatzgesetzes, da der Erwerb der Motoryacht in Österreich zumindest nach der Parallelregelung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs der § 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1b und § 3d Satz 1 UStG der Erwerbsbesteuerung unterliegt (vgl. auch Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) i.V.m. Art. 40, und Art. 200 MwStSystRL).

Da demnach auch die Voraussetzung des **§ 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG** gegeben ist, ist die Lieferung an MF als innergemeinschaftliche Lieferung gem. **§ 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG steuerfrei**. Die nach § 6a Abs. 3 UStG i. V. m. §§ 17a ff. UStDV erforderliche Belegnachweise können lt. Sachverhalt unterstellt werden.

III) Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage dieser steuerfreien Lieferung beläuft sich daher **gem. § 10 Abs. 1 UStG** auf 1.400.000 € (alternativ: 1.800.000 €).

IV) Sonstiges

Der Umsatz ist gem. § 16 Abs. 1 i. V. m. § 18 Abs. 1 UStG im Voranmeldungszeitraum November 2008 zu erklären. Darüber hinaus ist MF gem. § 14a Abs. 3 UStG zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet in der er die Merkmale, die dazu führen, dass es sich um ein neues Fahrzeug handelt gem. § 14a Abs. 4 UStG aufzunehmen hat.

V) Kauf/Vorsteuerabzug aus dem Kauf

PP kann aus dem Erwerb der Yacht die Vorsteuer in Höhe von 285.000 € (19 v. H. x 1.500.000 €) gem. **§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG** ziehen, da der Verkauf an ihn eine im Inland steuerbare (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1, 5a, 6 Satz 1 UStG) und mangels Steuerbefreiung (§ 4 UStG) zum Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtige Lieferung mit einer Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG in Höhe von 1.500.000 € darstellte.

Im Zeitpunkt des Erwerbs des Bootes im September 2008 kann fraglich sein, ob § 15 Abs. 1 UStG vorliegend überhaupt anwendbar ist, da die Fiktion des § 2a UStG erst mit dem Verkauf im November 2008 eingreift. Im Hinblick auf **§ 15 Abs. 4a UStG** kann dies m.E. jedoch dahinstehen. Danach kann der PP als Fahrzeuglieferer (i.S.d. § 2a UStG) nur die Vorsteuer abziehen, die auf die Lieferung des neuen Fahrzeuges entfällt. Damit ist auch klargestellt, dass Vorsteuerbeträge auf laufende Unterhalts- und Reparaturkosten nicht gezogen werden dürfen (§ 15 Abs. 4a Nr. 1 UStG).

Abziehbare Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1, **Abs. 4a Nr. 1 UStG** 285.000 €

Des Weiteren wird gem. **§ 15 Abs. 4a Nr. 2 UStG** das Vorsteuerrecht dahingehend eingeschränkt, dass nur die Vorsteuer abgezogen werden darf, die geschuldet würde, wenn der Verkauf nach Österreich nicht gem. § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG steuerfrei wäre. Bei einem steuerpflichtigen Verkauf, wäre zur Bemessungsgrundlage noch 16% Umsatzsteuer gem. § 12 Abs. 1 UStG hinzugekommen. Bei den beiden Sachverhaltsalternativen ergibt sich daher folgender Höchstbetrag:

| | |
|---|-----------|
| Verkauf zu 1.400.000 €: max. Vorsteuer (1.400.000 x 19%=) | 266.000 € |
| Abziehbare Vorsteuer somit: | 266.000 € |

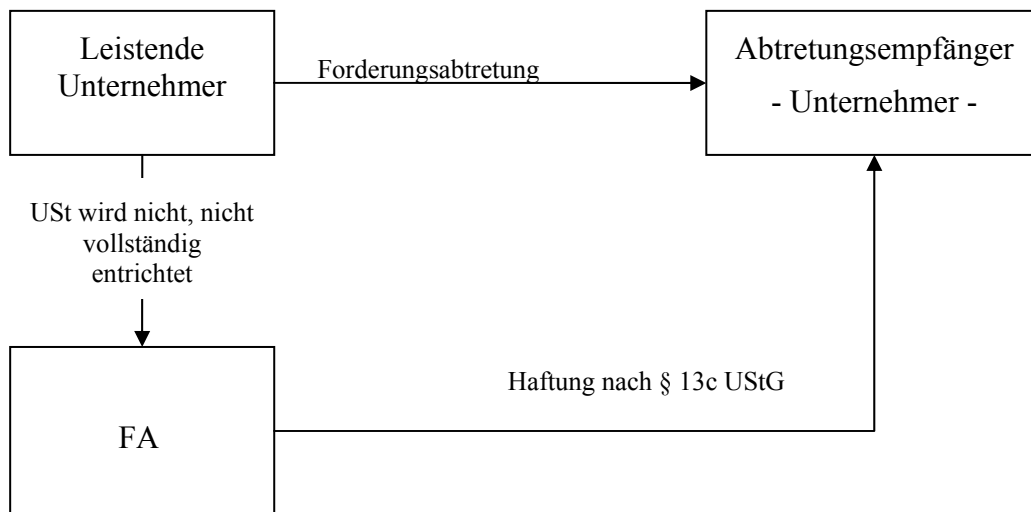
Sachverhaltsalternative:

| | |
|---|-----------|
| Verkauf zu 1.800.000 €: max. Vorsteuer (1.800.000 x 19%=) | 342.000 € |
| Abziehbare Vorsteuer, aber wegen § 15 Abs. 4a Nr. 1 UStG nur: | 285.000 € |

Insbesondere bei dem Ausgangssachverhalt (Verkauf zu 1.400.000 €) wird deutlich, dass die Differenz von 19.000 € auf den „privaten Verbrauch“ von Gütern zurückzuführen ist, und daher kein Vorsteueranspruch zustehen kann.

Die Steuer kann gem. **§ 15 Abs. 4a Nr. 3 UStG** erst im November abgezogen werden, da erst in diesem Monat die innergemeinschaftliche Lieferung des neuen Fahrzeugs ausführt wurde.

Die Haftung nach § 13c UStG lässt sich daher wie folgt skizzieren:



vgl. *Damaschke*, Neue Haftungstatbestände im UStG ab 2004, steuer-journal.de, js 040410 0011 vom 12.05.2004

Beispiel 108 (Beispiel 1 und 2 zu Abschn. 182a UStR, Haftung nach §13c UStG)

Beispiel 1

Der Unternehmer U hat auf Grund der Angaben in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung eine Vorauszahlung in Höhe von 20.000 € an das Finanzamt zu entrichten. In der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist auch ein Betrag in Höhe von 100.000 € enthalten, der zivilrechtlich zuzüglich 19.000 € Umsatzsteuer an den Abtretungsempfänger A, der Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, abgetreten worden ist. A hat 119.000 € vereinnahmt. U entrichtet bei Fälligkeit der Vorauszahlung nur einen Betrag in Höhe von 15.000 € an das Finanzamt.

Nach § 13c Abs. 1 UStG haftet der Abtretungsempfänger A für die nicht vollständige Umsatzsteuerzahlung des U, da er Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist, dem die Gegenleistung einer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerpflichtigen Leistung abgetreten wurde.

Der Haftungsumfang ist gem. **§ 13c Abs. 1 UStG** grundsätzlich auf die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im vereinnahmten Betrag enthalten ist, beschränkt. Demnach beläuft sich die Haftung (vorläufig) auf **19.000 €**

Die Haftung ist jedoch gem. **§ 13c Abs. 2 Satz 3 UStG** der Höhe nach begrenzt auf die im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht entrichtete Steuer, also auf **5.000 €** (= geschuldete Umsatzsteuer 20.000 € ./ entrichtete Umsatzsteuer von 15.000 €).

Der Abtretungsempfänger A ist somit gem. § 191 AO in Haftung zu nehmen. Ein Ermessen steht dem FA nicht zu (§ 13c Abs. 2 Satz 2 UStG). Soweit die Voraussetzungen des § 219 AO gegeben sind, kann die Haftungsanspruchnahme mit einer Zahlungsaufforderung verbunden werden.

Beispiel 2:

Der Unternehmer U hat auf Grund der Angaben in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung eine Vorauszahlung in Höhe von 20.000 € an das Finanzamt zu entrichten. In der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist auch ein Betrag in Höhe von 100.000 € enthalten, der zivilrechtlich zuzüglich 19.000 € Umsatzsteuer an den Abtretungsempfänger A, der Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, abgetreten worden ist. Der Abtretungsgläubiger A hat seinerseits die Forderung gem. § 398 BGB an einen Dritten für 80 000 € zuzüglich 15.200 € Umsatzsteuer abgetreten. U entrichtet die Vorauszahlung bei Fälligkeit nicht.

Nach § 13c Abs. 1 UStG haftet der Abtretungsempfänger A für die nicht vollständige Umsatzsteuerzahlung des U, da er Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist, dem die Gegenleistung einer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerpflichtigen Leistung abgetreten wurde. Insofern liegt keine Änderung zu dem vorherigen Beispiel vor.

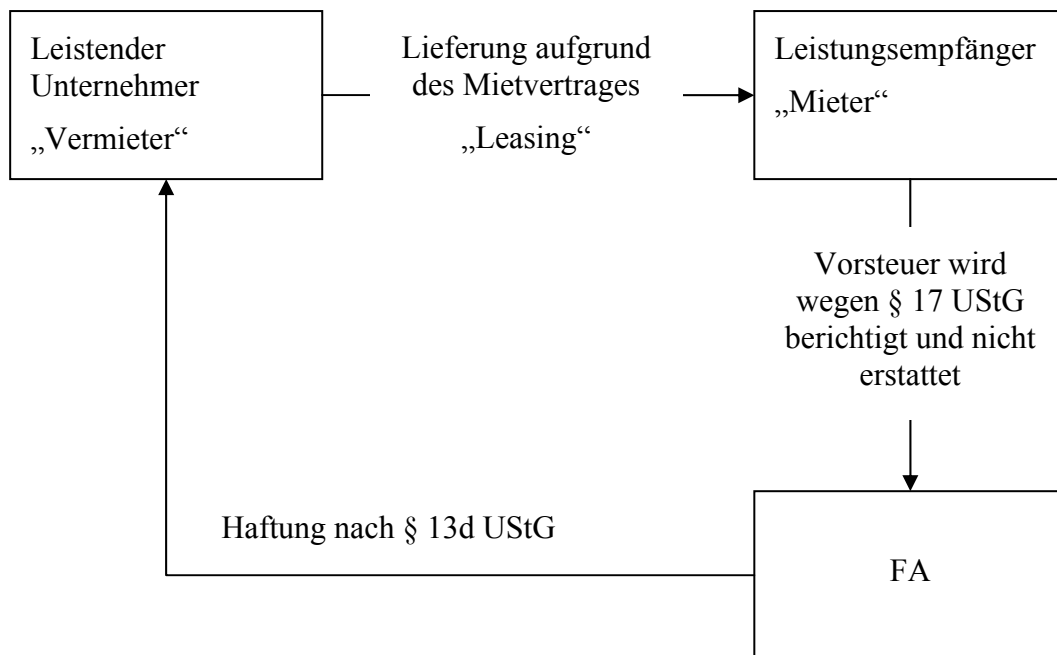
Der Haftungsumfang ist gem. **§ 13c Abs. 1 UStG** grundsätzlich auf die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im **vereinnahmten** Betrag enthalten ist, beschränkt. Aufgrund der Weiterabtretung durch A an einen Dritten **gilt** gem. **§ 13c Abs. 1 Satz 3 UStG** die Umsatzsteuer **in voller Höhe als vereinnahmt**. Demnach beläuft sich die Haftung auf **19.000 €**, da U seinerseits keine Zahlungen geleistet hat, die zu einer Haftungsermäßigung nach § 13c Abs. 2 UStG führen würde.

19.3.2 Haftung nach § 13d UStG

Nach § 13d Abs. 1 Satz 1 UStG haftet der leistende Unternehmer in den Fällen einer steuerpflichtigen Lieferung eines beweglichen Gegenstands an einen anderen Unternehmer auf Grund eines Mietvertrags oder mietähnlichen Vertrags (insbesondere Leasing-Verträge), wenn beim Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug aus diesem Umsatz nach § 17 UStG berichtigt und die hierauf festgesetzte Steuer bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet worden ist, für diese Steuer.

Die Haftung tritt gem. § 13d Abs. 1 Satz 3 UStG nur ein, wenn der leistende Unternehmer die Steuer für diesen Umsatz schuldet. Da steuerliche Haftungstatbestände das Entstehen für eine fremde Schuld bedeutet, ist § 13d UStG nicht in den Fällen des § 13b Abs. 2 UStG anwendbar (Abschn. 182c Abs. 5 UStR).

Die Haftung aus § 13d UStG lässt sich wie folgt skizzieren:



vgl. *Damaschke*, Neue Haftungstatbestände im UStG ab 2004, *steuer-journal.de*, js 040410 0011 vom 12.05.2004

Beispiel 109 (Haftung nach § 13d UStG, vgl. *Damaschke*, Neue Haftungstatbestände im UStG ab 2004, *steuer-journal.de*, js 040410 0011 vom 12.05.2004)

Der Unternehmer B mietet eine Baumaschine im Wert von 232.000 € (brutto) mittels sog. „Finanzierungsleasing“ vom Hersteller H. Auf Grund des Leasingvertrages ist die Baumaschine dem B zuzurechnen. Er verpflichtet sich, eine Mietsonderzahlung i.H.v. 32.000 € sowie monatliche Raten über jeweils 5.000 € zu leisten. H erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis. B leistet die Sonderzahlung nicht. Er macht die Vorsteuer i.H.v. 32.000 € in der USt-Voranmeldung geltend. Wegen Zahlungsschwierigkeiten entrichtet er die für den Monat des Erwerbs verbleibende USt-Vorauszahlung i.H.v. 10.000 € nicht. Vier Wochen später fällt B in die Insolvenz. Wegen nicht beglichener Lieferanten-Rechnungen ergibt sich eine Vorsteuerkorrektur nach § 17 UStG i.H.v. insgesamt 150.000 €.

Lösung:

Aus § 13d UStG ergibt sich - anders als bei § 13c UStG - keine Haftung für nicht entrichtete USt-Vorauszahlungen. Jedoch haftet H mit der in Rechnung gestellten USt i.H.v. 32.000 € für den Korrekturbetrag des B gem. § 17 UStG. Dies gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes unabhängig davon, ob H das in Rechnung gestellte Geld vereinnahmt hat oder nicht.

H schuldet zunächst aus der Lieferung die USt i.H.v. 32.000 €. Geht man davon aus, dass H wegen Nichterfüllung durch B dazu kommt, dass diese Lieferung durch Aussonderung der Maschine aus der Insolvenzmasse rückgängig gemacht wird, so entfällt insoweit die Steuerschuld. Trotzdem bleibt es bei der Haftung auf Grund der korrigierten Vorsteuer bei B.