

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

Skript

Umsatzsteuer

Skript und Übungen

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2015

Inhaltsverzeichnis:

Allgemeines zur Umsatzsteuer.....	1
§ 1 Abs. 1 UStG.....	2
§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	6
§ 1 Abs. 1 a UStG.....	17
§ 1 Abs. 2 UStG.....	20
§ 1 Abs. 2 a UStG.....	23
§ 1 a UStG.....	24
§ 1 b UStG.....	30
§ 2 UStG	32
§ 2 Abs. 1 UStG.....	33
§ 2 Abs. 2 UStG.....	40
§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	41
§ 3 Abs. 1 UStG.....	45
§ 3 Abs. 1 b UStG.....	55
§ 3 Abs. 6 UStG.....	60
§ 3 Abs. 7 UStG.....	69
§ 3 Abs. 9 UStG.....	70
§ 3 Abs. 9 a UStG.....	71
§ 3 a UStG.....	72
§ 3 b UStG.....	79
§ 3 c UStG.....	81
§ 4 UStG	85
§ 4 Nr. 8 UStG	87
§ 6 UStG	89
§ 6 a UStG.....	92
§ 9 UStG	95
§ 10 UStG	98
§ 10 Abs. 1 UStG.....	99
§ 10 Abs. 2 UStG.....	109
§ 10 Abs. 4 UStG.....	113
§ 12 UStG	116
§ 13 UStG	117
§ 13 Abs. 1 UStG.....	120
§ 13 b UStG.....	122
§ 14 Abs. 2 UStG.....	129
§ 14 Abs. 4 UStG.....	130

§ 14 a UStG.....	136
§ 15 UStG	138
§ 15 Abs. 1 UStG.....	140
§ 15 Abs. 4 UStG.....	143
§ 15 a UStG.....	145
§ 17 UStG	157
§ 18 UStG	159
§ 19 UStG	162
§ 22 a UStG.....	166
§ 25 b UStG.....	169

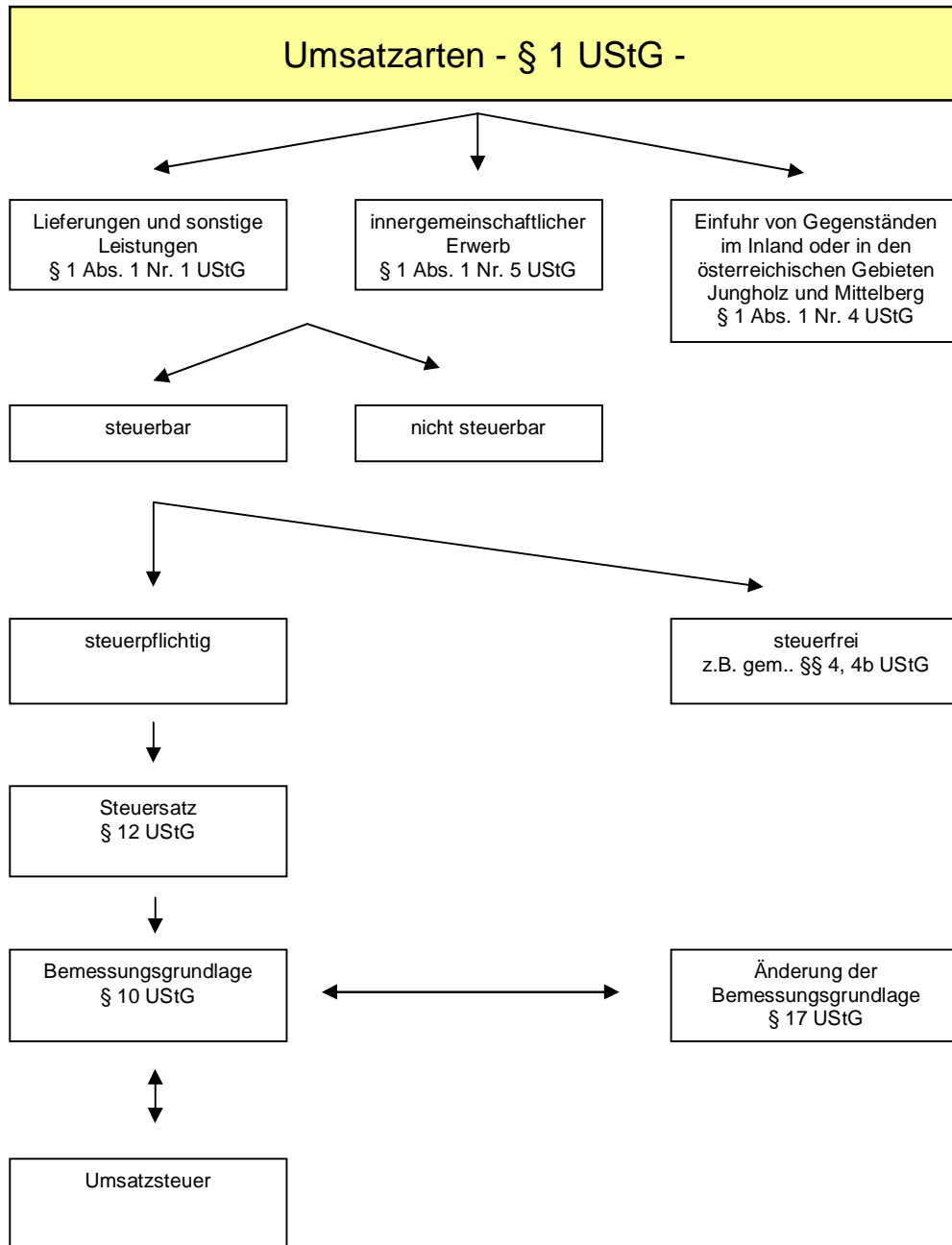
Allgemeines zur Umsatzsteuer

1. **Die Umsatzsteuer ist eine...**
 - 1.1 **Objektsteuer**, weil Steuergegenstand bestimmte Umsätze sind.
 - 1.2 **Verkehrssteuer**, weil wirtschaftliche Verkehrsvorgänge (= Umsätze) besteuert werden.
 - 1.3 **Indirekte Steuer**, weil der Steuerschuldner (der Unternehmer) die Steuer regelmäßig auf seinen Abnehmer als den Steuerträger abwälzt.
 - 1.4 **Gemeinschaftsteuer** i.S. von Art. 106 Abs. 3 GG, weil das Aufkommen dem Bund und den Ländern (und Gemeinden) gemeinsam zusteht.
 - 1.5 **Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug**, weil die Umsatzsteuer auf jeder Wirtschaftsstufe zu erheben ist. Gleichzeitig wird ein Vorsteuerabzug aus den Vorumsätzen (Umsätzen an das Unternehmen) gewährt.

2. **Die Verwaltung der Umsatzsteuer obliegt den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2 GG).**

3. **Das UStG kennt folgende Besteuerungsformen:**
 - 3.1 **Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften (§§ 16, 18 UStG) - Regelbesteuerung**
 - 3.2 **Besteuerung der Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG)**
 - 3.3 Besteuerung nach Durchschnittssätzen (z. B. für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 24 UStG)
 - 3.4 Differenzbesteuerung (z. B. Margenbesteuerung für Reiseleistungen nach § 25 UStG)
 - 3.5 Einzelbesteuerung (z. B. Fahrzeugeinzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5a UStG).

§ 1 Abs. 1 UStG



Folgende Arten von Umsätzen unterliegen der Umsatzsteuer:

I. Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)

Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) und sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) sind steuerbar (= fallen unter das UStG), wenn folgende Tatbestandsmerkmale sämtlich erfüllt sind (andernfalls liegen nicht steuerbare Lieferungen oder nicht steuerbare sonstige Leistungen vor):

1. Ausführung durch einen Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG)
2. im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG)
3. gegen Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG)
4. im Rahmen seines Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Beachte: Die Umsätze im Rahmen einer entgeltlichen Geschäftsveräußerung im Ganzen an einen anderen Unternehmer, für dessen Unternehmen, unterliegen nicht der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1a UStG).

Steuerbare Lieferungen und sonstigen Leistungen sind

- entweder **steuerfrei**, insbesondere nach § 4 UStG
- oder **steuerpflichtig**.

Steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen unterliegen

- entweder dem **ermäßigten Steuersatz** von 7% (§ 12 Abs. 2 UStG)
- oder dem **allgemeinen Steuersatz** von 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).

II. Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG)

Eine Einfuhr liegt vor, wenn Drittlandsgegenstände in das Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) oder in die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg verbracht werden und dieser Vorgang hier steuerbar ist.

Die Einfuhr ist

- entweder **steuerfrei** nach § 5 UStG
- oder **steuerpflichtig**.

Eine **steuerpflichtige** Einfuhr unterliegt

- entweder dem **ermäßigten Steuersatz** von 7% (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG)
- oder dem **allgemeinen Steuersatz** von 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).

III. Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG)

Der innergemeinschaftliche Erwerb (§ 1a UStG) ist steuerbar (fällt unter das UStG) wenn folgende Tatbestandsmerkmale sämtlich erfüllt sind:

1. Erwerb eines Gegenstandes durch einen Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG) für sein Unternehmen oder durch eine juristische Person
2. Gelangen des Gegenstandes aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 2a UStG) in das Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG)
3. Lieferung durch einen Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG) gegen Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG) im Rahmen seines Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).
4. Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch eine Person, die nicht unter § 1a Abs. 1 UStG fällt (§ 1b UStG).

Der **steuerbare** innergemeinschaftliche Erwerb ist

- entweder **steuerfrei** nach § 4b UStG
- oder **steuerpflichtig**.

Ein **steuerpflichtiger** innergemeinschaftlicher Erwerb unterliegt

- entweder dem **ermäßigten Steuersatz** von 7% (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG)
- oder dem **allgemeinen Steuersatz** von 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).

Beispiele:

1. Der Küchen-Einzelhändler *Kitchen* in Berlin verkauft dem Ehepaar *Mutig* einen neuen Küchenschrank gegen Barzahlung und transportiert ihn in die Wohnung der Eheleute in Berlin-Tempelhof.
2. Der Steuerbeamte *Gründlich* erteilt beim *Berliner Seminar für Steuerrecht, Prüfungs- und Treuhandwesen* Unterricht und erhält dafür eine (zu geringe) Vergütung.
3. Der Steuerbeamte *Gründlich* (vgl. Sachverhalt 2) verkauft seinen gebrauchten Wohnzimmerschrank für 100 €. Der Käufer holt den Schrank bei *Gründlich* ab.

Aufgabe:

Bitte beurteilen Sie die Beispiele aus umsatzsteuerlicher Sicht.

Lösungen:

1. Der Umsatz des Kitchen ist eine **Lieferung i.S. von § 3 Abs. 1 UStG**. Die Lieferung ist steuerbar, weil
 - Kitchen ein Unternehmer i.S. des 2 Abs. 1 UStG ist
 - sich der **Ort der Lieferung nach 3 Abs. 6 Satz 1 UStG** in Berlin, also im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) befindet

(Die Anwendung der §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG zunächst zu prüfen sind, scheidet aus: § 3c UStG findet keine Anwendung, weil der Liefergegenstand bei der Lieferung nicht von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt. Ein Fall der §§ 3e, 3f und 3g UStG ist gleichfalls nicht gegeben.)

 - die Lieferung gegen Barzahlung, also gegen **Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG)** ausgeführt wird

- die Lieferung **im Rahmen des Unternehmens** des Kitchen (= Küchen-Einzelhandel) erfolgt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Die Lieferung ist wegen Fehlens einer Befreiungsvorschrift (§ 4 UStG) steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19%.

2. Gründlich erbringt eine sonstige Leistung i.S. von § 3 Abs. 9 UStG. Sie ist steuerbar, weil

- Gründlich hinsichtlich der unterrichtenden Tätigkeit Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG ist
- sich der Ort dieser sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG in Berlin, also im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) befindet

(Die Anwendung der §§ 3b, 3e und 3f UStG, die nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG zunächst zu prüfen sind, scheidet aus.)

- die Unterrichtstätigkeit vergütet, also gegen Entgelt (A 3.1 Abs. 4 UStAE Leistungsaustausch) ausgeführt wird (auf die Höhe des Entgelts kommt es nicht an).
- die Tätigkeit in den Rahmen des Unternehmens (= nebenberufliche Unterrichtstätigkeit) fällt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Die sonstige Leistung ist steuerfrei nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG, wenn die zuständige Landesbehörde die erforderliche Bescheinigung erteilt. Diese bindet die Finanzverwaltung insoweit (A 4.21.3 UStAE).

Die Steuerbefreiung führt zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG.

3. Gründlich führt eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) aus, die jedoch nicht steuerbar ist, weil sie nicht in den Rahmen des Unternehmens des Gründlich i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG (= nebenberufliche Unterrichtstätigkeit) fällt.

Auch ist insoweit die Unternehmereigenschaft fraglich, siehe auch A 2.3 Abs. 5 und 6 UStAE.

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Leistungsaustausch - § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG -

Tatbestandsmerkmale eines Leistungsaustausches
in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
(vgl. A 1.1 UStAE)



- **zwei Beteiligte:**
Leistender (muss Unternehmer sein) und
Leistungsempfänger (kann Unternehmer sein)
- **Leistung (Umsatz) und Gegenleistung (Entgelt)**
- **wirtschaftliche Verknüpfung** zwischen Leistung und
Gegenleistung

Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne

Lieferungen

sonstige Leistungen

Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand
(§ 3 Abs. 1 UStG)

wie Lieferungen gegen Entgelt sind zu behandeln:

alle Leistungen, die keine Lieferungen sind
(§ 3 Abs. 9 UStG)

den sonstigen Leistungen gleichgestellt werden die

Unternehmensinternes Verbringen eines Gegenstandes ins übrige Gemeinschaftsgebiet
(§ 3 Abs. 1a UStG)

Verwendung eines Gegenstandes für private Zwecke oder für den privaten Bedarf des Personals
(§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG)

Entnahme eines Gegenstandes
(§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG)

unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung für private Zwecke oder für den privaten Bedarf des Personals
(§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG)

unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes an das Personal
(§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG)

jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes
(§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG)

Beispiel:

Christian Kleinlich ist ein in Berlin ansässiger Kfz-Händler. Außerdem unterhält er eine Vertragswerkstatt, in der er auch nach speziellen Kundenwünschen Fahrzeuge für die Teilnahme an Motorsport-Veranstaltungen ausrüstet und umbaut. Im Laufe des Jahres haben sich u. a. folgende Vorfälle ereignet:

1. Im Januar verursacht der Einzelhändler *Murx* bei *Glatteis* einen Unfall, bei dem der Lieferwagen des *Kleinlich* beschädigt wird. *Murx* ersetzt ihm anstandslos die geschätzten Reparaturkosten von (brutto) 595 €, um nicht seinen Schadensfreiheitsrabatt zu verlieren.
2. Im Februar muss *Kleinlich* ein Getriebe in einem erst zwei Monate zuvor bei ihm gekauften Pkw auswechseln. Nach dem Vertrag mit dem Automobilhersteller muss *Kleinlich* innerhalb der Garantiefrist für Schäden dieser Art einstehen. Der Kunde zahlt hierfür nichts, weil die Gewährleistungsfrist noch nicht abgelaufen ist. *Kleinlich* belastet den Automobilhersteller im März mit 400 € Materialkosten.
3. Im Mai hat *Kleinlich* den Umbau eines zuvor bei ihm gekauften Tourenwagens im Auftrag des Käufers, des Sportwagenhändlers *Überschall* aus Nürnberg, beendet. *Überschall* holt den Wagen mit eigenem Lkw bei *Kleinlich* ab. Kurz hinter Bayreuth verunglückt der Lkw. Dabei wird der Tourenwagen so schwer beschädigt, dass er in Bayreuth verschrottet werden muss. Die Transportversicherung des *Überschall* überweist *Kleinlich* den vereinbarten Kaufpreis i.H. von 71.400 €
4. Im Juni will *Kleinlich* den bestellten neuen Kombi-Wagen an den Beamten *Unentschlossen* ausliefern. Da dessen „Hausbank“ (= seine Schwiegermutter) es sich anders überlegt hat, kann *Unentschlossen* den Wagen nun nicht bezahlen und will vom Vertrag zurücktreten. *Kleinlich* ist einverstanden, verlangt aber von *Unentschlossen* die Zahlung der für diesen Fall vereinbarten Entschädigung i.H. von 1.000 €. Die vertraglichen Vereinbarungen entsprechen den vom Verband des Kfz-Handels herausgegebenen Muster-Geschäftsbedingungen.
5. Ebenfalls im Juni will der Leasingunternehmer *Madig*, ein Großabnehmer von *Kleinlich*, zwei Fahrzeuge (einen Mercedes- und einen Ford-Pkw) zurückgeben. Der Mercedes-Pkw ist noch nicht an den vorgesehenen Leasingnehmer, der vom Vertrag mit *Madig* zurückgetreten war, ausgeliefert worden, sodass er unbenutzt bei *Madig* abgeholt werden kann. Den Rechnungsbetrag von 31.000 € zuzüglich 19% Umsatzsteuer storniert *Kleinlich* im Juli. Der Ford-Pkw stammt aus einem vorzeitig beendeten Leasingvertrag. Er wird von *Kleinlich* zum Zeitwert (= 11.900 €) zurückgenommen. *Madig* soll diesen Betrag bei der Bezahlung der nächsten Rechnung abziehen. Im Übrigen zeigt sich *Kleinlich* überhaupt nicht kleinlich: Weitere Zahlungen verlangt er von *Madig* für die Rücknahme der Fahrzeuge nicht.

Aufgabe:

Bitte beurteilen Sie die Vorgänge bei *Kleinlich* umsatzsteuerrechtlich.

Lösung:

1. Kleinlich erbringt hier keine Leistung. Murx erfüllt mit der Zahlung seine Schadensersatzpflicht. Somit liegt für Kleinlich echter Schadensersatz vor (vgl. A 1.3 UStAE).

Merke:

Schadensersatz ist der Ausgleich eines Nachteils, den jemand erlitten hat (§§ 249, 251 BGB). Schadensersatz wird nicht geleistet, weil der Leistende eine Lieferung oder sonstige Leistung erhalten hat, sondern weil er **nach Gesetz oder Vertrag** für den Schaden und seine Folgen einzustehen hat (vgl. A 1.3 UStAE).

2. Kleinlich erbringt eine Werklieferung i.S. von § 3 Abs. 4 UStG an den Kunden. Hierzu ist er nach den im Kfz-Handel üblichen Bedingungen als Verkäufer des Neuwagens verpflichtet.

Der Ort der Werklieferung befindet sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort, wo das reparierte Fahrzeug an den Kunden übergeben wird, also in Berlin (die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG zunächst zu prüfen sind, finden keine Anwendung).

Ob der Umsatz steuerbar ist, hängt davon ab, ob Kleinlich ein Entgelt erhält. Vom Kunden erhält er kein Entgelt, denn der Kunde zahlt Nichts. Ebenso erhält Kleinlich vom Automobilhersteller als einem Dritten kein Entgelt (Hinweis auf § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), weil die Zahlung des Herstellers zur Förderung des Kleinlich gewährt wird, mithin die bedachte Person, der Kleinlich, und weniger der Kunde ist (A 10.2 Abs. 4 UStAE) => kein Leistungsaustausch.

Kleinlich erbringt auch keine Leistung an den Hersteller, weil Kleinlich zur Gewährleistung verpflichtet ist und nicht der Hersteller: StE 500 §1/1 ausführlich!

Es liegt vielmehr Schadensersatz vor, weil Kleinlich wegen eines Fehlers des Herstellers Ersatz leisten musste und dadurch einen Schaden erlitten hat (vgl. A.1.3 Abs. 8 UStAE).

Die Werklieferung ist demnach wegen Fehlens eines Entgelts nicht steuerbar.

3. Kleinlich hat eine Lieferung (Werklieferung i.S. von § 3 Abs. 4 UStG) bewirkt. Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG Berlin (die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG zunächst zu prüfen sind, finden keine Anwendung).

Die Lieferung ist durch Übergabe des Tourenwagens an Überschall bewirkt, da gem. § 929 S. 1 BGB der Überschall mit Übergabe Eigentümer wurde und Verfügungsmacht erhalten hat.

Überschall hat durch den Unfall einen Schaden erlitten, weil er nach § 446 BGB die Gefahr des Untergangs der Ware auf dem Transport getragen hat. Den Schaden übernimmt die Transportversicherung.

Diese Zahlung ist für Kleinlich Entgelt. Kleinlich hat trotz des Unfalls seinen Anspruch auf Zahlung des Kaufpreises gegenüber Überschall behalten. Es liegt also ein steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungsaustausch des Kleinlich vor. Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19%.

Merke:

Wer die Gefahr des Untergangs der Ware auf dem Transport trägt (§§ 446, 447 BGB) und den Schaden durch eine Versicherungsgesellschaft ersetzt bekommt, erhält echten Schadensersatz.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zum Entgelt. Sie ist mit $\frac{19}{119}$ von 71.400 € zu berechnen. Das Entgelt beträgt somit 60.000 € (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Hätte die Versicherung an Überschall gezahlt, wäre diese Zahlung echter Schadensersatz. Die (Weiter)zahlung des Überschall an Kleinlich wäre dann Entgelt.

4. Unentschlossen zahlt 1.000 € an Kleinlich, weil er seiner Verpflichtung aus dem Kaufvertrag (= Abnahme des Fahrzeugs) nicht nachkommt und die Zahlung vereinbart war. Es handelt sich um eine Vertragsstrafe (§ 340 BGB), die Schadensersatzcharakter hat (vgl. A1.3 Abs. 1 – 3 UStAE).

Somit liegt kein steuerbarer Umsatz vor.

Merke:

Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung geleistet werden (§§ 339 bis 341 BGB), haben Schadensersatzcharakter. Das bedeutet:

Zahlt sie der Leistungsempfänger, so gehören sie beim leistenden Unternehmer nicht zum Entgelt. Zahlt sie der leistende Unternehmer, so stellen sie bei ihm keine Entgeltsminderung dar.

5. Im Fall des Mercedes-Pkw wird die Lieferung, die Kleinlich ausgeführt hat, rückgängig gemacht (= das Fahrzeug wird zurückgegeben). Der Umsatz fällt ersatzlos weg, es findet kein weiterer Leistungsaustausch statt. Es handelt sich um eine Rückgabe, die kein steuerbarer Vorgang ist. Bei Kleinlich und Madig hat dies eine Berichtigung der Umsatzsteuer und des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 i.V. mit § 17 Abs. 1 UStG zur Folge.

Der Ford-Pkw wird von Madig an Kleinlich zurückgeliefert. Der ursprüngliche Umsatz aber bleibt bestehen. Die Rücklieferung führt zu einem weiteren Umsatz.

Dabei handelt es sich um eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG), deren Ort sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG bestimmt (die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG zunächst zu prüfen sind, finden keine Anwendung). Die Lieferung des Madig ist steuerbar und steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19% (§ 12 Abs. 1 UStG). Zum Entgelt gehört nicht die Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG); es beträgt somit 10.000 €.

Beispiel:

1. Die Brüder *Egon* und *Martin Wurm*, beide wohnhaft in Berlin, gründen zum 01.07.06 die *Wurm Holzbau OHG* mit Sitz in Berlin. *Egon Wurm* bringt hierzu seinen Kombiwagen Typ DB 230 TD (Wert 22.500 €) und sein umfangreiches Handwerkszeug (Wert 2.500 €) ein, während *Martin Wurm* 25.000 € in bar mitbringt. *Egon* und *Martin Wurm* waren bis zur Gründung der OHG als Arbeitnehmer in Tischlerei-Betrieben tätig. Das Geschäftsjahr der OHG dauert vom 01.07. bis zum 30.06. des nächsten Jahres.

Die Eröffnungsbilanz der OHG sieht demnach wie folgt aus:

Aktiva	01.07.06	Passiva	
Werkzeuge	2.500 €	Kapital <i>E. Wurm</i>	25.000 €
DB 230 TD	22.500 €	Kapital <i>M. Wurm</i>	25.000 €
Bargeld	25.000 €		
	50.000 €		50.000 €

2. Bereits im Laufe des Jahres 06 merken die Brüder, dass sie zur Bewältigung ihrer kaufmännischen Arbeiten noch einen (finanzkräftigen) Kaufmann benötigen, den sie in ihrem Skatbruder *Wilhelm Fräse* finden. *Fräse* ist Inhaber eines gut gehenden Textil-Einzelhandelsunternehmens in Zossen. Sein „Eintrittsgeld“ in die OHG beträgt ebenfalls 25.000 €, die er aus seinem Betrieb abzieht, dafür jedoch den Geschäftsanteil an der OHG als Betriebsvermögen behandelt.
3. Ende 07 treten Meinungsverschiedenheiten zwischen *Martin Wurm* und *Wilhelm Fräse* offen zutage. *Fräse* beschließt deshalb, die *Holzbau OHG* zum 30.06.08 zu verlassen. Sein Auseinandersetzungsguthaben wird einvernehmlich zwischen allen Beteiligten auf 32.500 € festgestellt. *Fräse* erhält 22.500 € in bar und für 10.000 € Warenvorräte, die ihm in den Geschäftsräumen der OHG übergeben werden.
4. Ende 08 sind die Brüder *Wurm* geschäftsmüde. Sie verkaufen deshalb ihre Anteile an der OHG an die Tischlermeister *Franz Eiche* und *Dieter Eckig* und scheiden zum 30.06.09 aus der OHG aus. Je-

der der beiden neuen Gesellschafter muss für den Erwerb 37.500 € bezahlen. Die Firma wird von den neuen Gesellschaftern unter dem Namen *Wurm & Co Holzbau OHG* fortgeführt.

Die Bilanz per 30.06.09 sieht wie folgt aus:

Aktiva	30.06.09	Passiva	
Maschinen	30.000 €	Verbindlichkeiten L/L	5.000 €
Werkzeuge	5.000 €	Rückstellungen für Garantie	5.000 €
Fuhrpark	20.000 €	Kapital E. Wurm	37.500 €
Forderungen L/L	25.000 €	Kapital M. Wurm	37.500 €
Bankguthaben	5.000 €		
	85.000€		85.000 €

5. *Eiche* und *Eckig* hatten sich geirrt, als sie annahmen, man könnte mit der *Holzbau OHG* das große Geld machen. *Eckig* steigt deshalb zum 01.07.10 aus. Sein Auseinandersetzungsguthaben beträgt 20.000 €. Zum Ausgleich nimmt er zunächst ein Kfz aus dem Fuhrpark (Wert 10.000 €) mit, die restlichen 10.000 € werden bar ausgezahlt. *Eiche* führt den Betrieb der OHG fort. Die Umsatzentwicklung ist jedoch nicht rosig: Umsatz im 1. Halbjahr 10 noch 60.000 € (einschließlich des Pkw-Verkaufs); im 2. Halbjahr nur noch 33.500 €

Eckig hat von seinem am 30.06.10 verstorbenen Onkel einen schuldenfreien Tabakwaren-Einzelhandel in Potsdam geerbt hat, den er ab 01.07.10 fortführt. Der Umsatz des Onkels hat in 10 57.500 € betragen. *Eckig* selbst erzielt in 10 noch 51.000 €

Aufgabe:

Bitte beurteilen Sie die Vorgänge umsatzsteuerrechtlich.

Lösung:

1. *Es handelt sich um die Gründung einer Personengesellschaft, bei welcher ein Gesellschafter (Egon Wurm) eine Sacheinlage leistet. Seine Lieferungen sind jedoch nicht steuerbar, weil er kein Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG ist (vgl. A 1.6 Abs. 2 UStAE).*

Auch die Gewährung von Gesellschaftsrechten durch die OHG an die Brüder Wurm stellt nach A 1.6. Abs. 2 UStAE - nicht steuerbare Umsätze dar. Soweit im Zusammenhang mit dem Gründungsvorgang Vorsteuern anfallen (z.B. aus der Rechnung eines Rechtsanwalts) richtet sich die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung danach, ob die Gesellschaft im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit steuerfreie Umsätze ausführt oder auszuführen beabsichtigt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen.

2. *Durch den Eintritt eines neuen Gesellschafter in die OHG entsteht kein neues Unternehmen, denn die OHG bleibt als Unternehmen unverändert bestehen.*

Obwohl Fräse Unternehmer ist und den Geschäftsanteil an der OHG als Betriebsvermögen behandelt, handelt es sich bei dem Erwerb nicht um eine Leistung für sein Unternehmen, denn die bloße Beteiligung an einer Personen- bzw. Kapitalgesellschaft stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar (vgl. A 2.3 Abs. 2 u. Abs. 8 UStAE).

3. Auch das Ausscheiden des Gesellschafters Fräse aus der OHG berührt die Unternehmereigenenschaft der OHG nicht.

Fräse gibt seine Gesellschaftsrechte nicht im Rahmen seines Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) an die OHG zurück. Die Leistung ist deshalb nicht steuerbar (vgl. die entsprechende Behandlung beim Eintritt des Fräse).

Die Gegenleistung der OHG besteht in der Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) von Warenvorräten. Die Lieferung ist steuerbar. Der Ort der Lieferung befindet sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Berlin (die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG zunächst zu prüfen sind, finden keine Anwendung) Der steuerbare Umsatz ist auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).

Somit liegt ein tauschähnlicher Umsatz i.S. von § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG mit Baraufgabe vor (vgl. A 10.5 Abs. 1 Satz 8 UStAE). Das Entgelt für die Leistung der OHG ist nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG zu ermitteln:

(gem.) Wert der erhaltenen Gesellschaftsrechte	32.500 €
./. Baraufgabe	<u>22.500 €</u>
	10.000 €
./. Umsatzsteuer (¹⁹ /119)	<u>1.597 €</u>
steuerpflichtiger Umsatz (Warenvorräte)	<u>8.403 €</u>

4. Es liegt der Wechsel sämtlicher Gesellschafter einer Personengesellschaft vor, der jedoch nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen anzusehen ist. Die OHG besteht als Steuersubjekt unverändert fort.

Die Veräußerung der Anteile an der OHG durch die bisherigen Gesellschafter Egon und Martin Wurm führen nicht zu steuerbaren Umsätzen, weil die Brüder Wurm selbst nicht Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG sind.

5. Der Gesellschafter Eckig gibt seine Gesellschaftsrechte an die OHG zurück. Dafür liefert die OHG ein Kfz und zahlt 10.000 €. Somit liegt ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) mit Baraufgabe vor.

Eckig bewirkt mit der Rückgabe seiner Gesellschaftsrechte keine steuerbaren Umsätze, weil er in seiner Eigenschaft als Gesellschafter Nichtunternehmer ist.

Die Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) des Pkw durch die OHG ist dagegen steuerbar (Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG Berlin; die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG zunächst zu prüfen sind, finden keine Anwendung) und steuerpflichtig; der Steuersatz beträgt 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).

Entgeltsermittlung bei der OHG nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG:

(gem.) Wert der erhaltenen Gesellschaftsrechte	20.000 €
./. Zuzahlung (Baraufgabe)	<u>10.000 €</u>
verbleiben	10.000 €
./. Umsatzsteuer (¹⁹ /119)	<u>1.597 €</u>
steuerpflichtige Umsätze	<u>8.403 €</u>

Durch das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der OHG wachsen die Gesellschaftsrechte dem als Alleininhaber zurückbleibenden früheren Gesellschafter im Wege der Gesamt-

rechtsnachfolge zu, ohne dass zwischen der Gesellschaft und ihm ein steuerbarer Umsatz stattfindet.

Da Eiche die Firma im Wege der Gesamtrechtsnachfolge fortführt, geht auf ihn die Unternehmereigenschaft über. Deshalb ist für das Jahr 10 nur eine Steuerfestsetzung durchzuführen (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 10.04.1997, UR 1998 S. 238).

Der Gesamtumsatz beträgt in 10 93.500 €; eine Umrechnung nach § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG kommt nicht in Betracht.

Eckig wird trotz der ebenfalls vorliegenden Gesamtrechtsnachfolge erst dadurch, dass er das von seinem Onkel geerbte Unternehmen fortführt und selbst Umsätze bewirkt, zum Unternehmer (vgl. A 2.6 Abs. 5 UStAE).

Merke:

Die Unternehmereigenschaft kann nicht ererbt werden. Der Erbe wird nur dann zum Unternehmer, wenn er in seiner Person die Voraussetzungen verwirklicht, an die das UStG die Unternehmereigenschaft knüpft.

Wenn aber zwei Unternehmer vorhanden sind, dann sind zwei Steuerfestsetzungen für 10 erforderlich.

Dabei beträgt der Gesamtumsatz des Onkels 57.500 €. Wegen der Dauer der Unternehmereigenschaft vom 01.01. bis zum 30.06. ist der Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG in einen Jahresbetrag umzurechnen und beträgt somit 115.000 €.

Bei Eckig beträgt der Gesamtumsatz 51.000 €. Wegen der Dauer der Unternehmereigenschaft vom 01.07. bis zum 31.12. ist auch dieser Betrag nach § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG in einen Jahresbetrag umzurechnen und beträgt 102.000 €.

Beispiel:

Anton Bäuerlich ist Eigentümer eines großen Grundstücks in Berlin-Buckow, das er viele Jahrzehnte landwirtschaftlich nutzte. Da diese Nutzung nur ungenügenden Ertrag abwarf, errichtete Bäuerlich auf einer Teilfläche Mietwohnhäuser, die er fortan vermietete. Den restlichen Teil des Grundstücks, der an ein neu entstehendes Gewerbegebiet angrenzt, vermietete er langfristig an den Spediteur Alfred Achslast, der auf diesem Gelände zunächst seine Fahrzeuge abstellte. Der vor 5 Jahren abgeschlossene Mietvertrag hat noch eine restliche Laufzeit von 25 Jahren. Nunmehr beabsichtigt Achslast, auf dem angemieteten Grundstück im eigenen Namen eine Lagerhalle durch die Schnell-Bau AG errichten zu lassen. Entsprechende Angebote liegen bereits vor.

1. Bevor Achslast mit Bäuerlich die Einzelheiten der beabsichtigten Maßnahme bespricht und ggf. die weiteren vertraglichen Abmachungen trifft, spricht Achslast mit Ihnen, seiner Steuerberaterin/seinem Steuerberater. Dabei werden folgende Gestaltungsmöglichkeiten erwogen:
 - a) Da die Finanzierungsmöglichkeiten des Achslast begrenzt sind, würde er es begrüßen, wenn ihm Bäuerlich die Kosten für die Errichtung der Lagerhalle ersetzen würde. Er wäre dann auch bereit, eine angemessen höhere Miete zu zahlen.
 - b) Sollte Bäuerlich nicht bereit sein, die Kosten für die Herstellung der Lagerhalle zu übernehmen (vgl. Möglichkeit a), so möchte er den Wert, den die Halle im Zeitpunkt der Beendigung des gegenwärtigen Mietvertrages dann noch hätte, von Bäuerlich ersetzt bekommen.

Achslast plant für diesen Fall die Errichtung einer aufwendigen Vielzweckhalle, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 30 Jahren hätte.

Am liebsten wäre es *Achslast* dann, wenn *Bäuerlich* bereits jetzt die laufende Miete entsprechend ermäßigen würde, sodass er nicht erst am Ende der Mietzeit in den Genuss der Entschädigung kommen würde.

- c) Für den Fall, dass *Bäuerlich* nicht bereit sein sollte, die Möglichkeit b) zu akzeptieren, würde sich *Achslast* verpflichten wollen, die Lagerhalle abzureißen, denn sie soll dann auch nicht von *Bäuerlich* verwendet werden können.

Eventuell würde *Achslast* auch eine weniger aufwendige Lagerhalle errichten wollen, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit der restlichen Dauer des Mietvertrages übereinstimmen würde. Dann würde *Bäuerlich* die Halle entschädigungslos erhalten, müsste aber dann selbst sehen, was er mit ihr machen will.

2. *Bäuerlich* hat bereits von den Plänen des *Achslast* erfahren. Er hat sich für die bevorstehenden Verhandlungen mit *Achslast* einen eigenen „Schlachtplan“ ausgedacht: Er will dem Bau einer aufwendigen Vielzweckhalle zustimmen. Natürlich kommt weder eine Übernahme der Baukosten noch eine Mietermäßigung in Betracht. Vielmehr will er *Achslast* davon überzeugen, dass die Halle bei Beendigung des Mietverhältnisses für ihn - *Achslast* - keinen Wert mehr haben wird und deshalb entschädigungslos auf ihn als den Grundstückseigentümer übergehen sollte.

Aufgabe:

Unterrichten Sie Ihren Mandanten *Achslast* über die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der von ihm und *Bäuerlich* erwogenen Gestaltungsmöglichkeiten.

Lösung:

Es liegt ein Fall des Bauens auf fremdem Grund und Boden vor, weil *Achslast* als Besteller der Baumaßnahme auftreten will und das Gebäude auf einem Grundstück errichtet werden soll, das nicht in seinem Eigentum steht. Somit wäre in allen erwogenen Möglichkeiten eine Leistung der Schnell-Bau AG an *Achslast* anzunehmen.

Dabei würde es sich um eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) handeln, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG in Berlin-Buckow befinden würde (die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG zunächst zu prüfen sind, wären nicht anzuwenden). Der Umsatz der Schnell-Bau AG wäre steuerbar und infolge Fehlens einer Steuerbefreiungsvorschrift steuerpflichtig. *Achslast* wäre hinsichtlich dieser empfangenen Leistung unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

1. Gestaltungsmöglichkeit 1.a:

Achslast würde die Lagerhalle im Zeitpunkt der Fertigstellung an *Bäuerlich* weiterliefern, weil *Bäuerlich* nicht nur nach §§ 946, 94 BGB zivilrechtlicher Eigentümer der Halle werden würde. Ihm würde nach dem Willen der Beteiligten auch Substanz, Wert und Ertrag des Bauwerks zugewendet werden. Es würde sich um eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) handeln, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG in Berlin-Buckow befinden würde (die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG wären auch hier nicht anzuwenden). Die Lieferung wäre steuerbar. Sie wäre auch steuerpflichtig; insbesondere die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG käme nicht in Betracht, weil es sich nicht um einen Erwerbsvorgang i.S. des GrEStG handeln würde (*Achslast* als Mieter hätte keine Verwertungsbefugnis an dem Gebäude im grunderwerbsteuerlichen Sinn erlangt, er ist vielmehr mit einem Bauunternehmer vergleichbar; vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1992, UR 1994 S. 76). Das Entgelt i.S. des § 10 Abs. 1 UStG würde in der Übernahme der Baukosten liegen.

Bäuerlich wäre hinsichtlich der ihm von Achslast für die Weiterlieferung der Halle in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt, sofern er wegen der Vermietung der Halle auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 UStG) gem. § 9 UStG verzichten würde.

2. Gestaltungsmöglichkeit 1.b, Entschädigung bei Beendigung des Mietverhältnisses:

Bäuerlich würde nicht nur zivilrechtlicher Eigentümer der Halle werden (§§ 946, 94 BGB), er wäre auch wirtschaftlicher Eigentümer, weil Achslast ihn nicht auf Dauer, sondern nur für die Dauer des Mietvertrages von der tatsächlichen Herrschaft über die Halle ausschließen könnte (vgl. den Umkehrschluss aus § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der bei Beendigung des Mietvertrages bestehende Herausgabeanspruch des Bäuerlich würde wegen des vorhandenen Restwerts der Halle noch einen wirtschaftlichen Wert haben.

Trotzdem würde Achslast die Halle erst bei Beendigung des Mietverhältnisses an Bäuerlich liefern, weil dieser erst dann die volle Sachherrschaft über die Halle ausüben könnte. Bis dahin würde der wirtschaftliche Gehalt der Halle ausschließlich bei Achslast bleiben; ihm stünden solange Nutzung und Ertrag zu.

Die Lieferung der Halle (§ 3 Abs. 1 UStG) an Bäuerlich wäre nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei, weil es sich um einen Vorgang handeln würde, der unter das GrEStG fiele.

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus der Werklieferung des Bauunternehmers nach § 15a UStG wegen der späteren steuerfreien Lieferung an Bäuerlich käme bei Achslast nicht in Betracht, weil sie nach Ablauf des hierfür vorgesehenen Berichtigungszeitraums von 10 Jahren erfolgen würde.

3. Gestaltungsmöglichkeit 1.b, Verminderung der laufenden Miete:

Die vorstehend unter 2. skizzierte Lösung würde sich hinsichtlich der Ausführungen zum zivilrechtlichen Eigentum, zum wirtschaftlichen Eigentum und zum Lieferzeitpunkt nicht ändern.

Allerdings würde die spätere Lieferung nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, sodass der Umsatz steuerpflichtig wäre. Als Entgelt wäre der kapitalisierte Wert der Mietminderung oder - aus Vereinfachungsgründen - der Restwert der Halle anzusetzen.

In Höhe der laufenden Mietminderungen lägen Anzahlungen für die spätere Lieferung vor, für die die Umsatzsteuer wegen der Anzahlungsversteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG) bereits vor der Lieferung entstehen würde.

4. Gestaltungsmöglichkeit 1.c, Abriss der noch verwendungsfähigen Halle:

In diesem Falle würde Achslast bürgerlich-rechtlicher Eigentümer der Halle werden und auch bleiben, weil durch die Abrissverpflichtung deutlich werden würde, dass die Halle nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundstück verbunden werden soll (= Scheinbestandteil i. S. von § 95 Abs. 1 BGB). Eine Weiterlieferung der Halle an Bäuerlich erfolgt nicht.

5. Gestaltungsmöglichkeit 1.c, entschädigungsloser Übergang der wirtschaftlich wertlosen Halle:

Da die Lagerhalle nach dem Willen der Parteien nicht nur zu einem vorübergehenden Zweck (§ 95 BGB) mit dem Grundstück verbunden werden würde, wäre Bäuerlich zwar bürgerlich-rechtlicher Eigentümer (§§ 946, 94 BGB), Achslast wäre jedoch wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), weil er bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise Bäuerlich auf Dauer von der Einwirkung auf die Halle ausschließen könnte.

Bei Beendigung des Mietverhältnisses würde Achslast die Halle Bäuerlich unentgeltlich zuwenden (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG). Diese Wertabgabe wäre jedoch nicht steuerbar, weil die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG 0 € betragen würde.

6. Gestaltungsmöglichkeit 2:

Achslast könnte in diesem Fall Bäuerlich nicht auf Dauer von der Einwirkung auf die Halle ausschließen. Bäuerlich würde zwar sofort bürgerlich-rechtlicher Eigentümer (§§ 946, 94 BGB) der Halle werden. Eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) an ihn erfolgt jedoch erst bei Beendigung des Mietverhältnisses.

Dabei würde es sich um eine unentgeltliche Zuwendung i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG handeln, für die als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis der Halle im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses anzusetzen wäre.

Hinweis:

Zu den umsatzsteuerlichen Fragen bei der Errichtung von Gebäuden auf fremden Boden vgl. das in A. 1.1 Abs. 5 UStAE zitierte BMF-Schreiben vom 23.07.1986 (BStBl I S. 432), das auch Ausführungen zum Bauen auf Grundstücken von Gesellschaftern und Gesellschaften sowie auf Grundstücken von Ehegatten enthält.

§ 1 Abs. 1 a UStG

Beispiel:

Ferdinand Karl betreibt in Berlin eine Kfz-Reparaturwerkstatt. Er hat ein Alter erreicht, das in ihm den Entschluss reifen lässt, seinen Betrieb zum 31.12.09 auf seinen Neffen *Manfred Karl*, genannt *Karlchen*, zu übertragen. Im Laufe des Jahres 09 macht er sich immer häufiger Gedanken darüber, zu welchen Bedingungen er den Betrieb übertragen soll.

Zum Betrieb gehört auch ein Grundstück, das *Karl* mit Lastenwechsel vom 01. Februar 04 erworben und zunächst als Lagerplatz genutzt hatte. Auf diesem Grundstück hatte er noch im Jahre 04 eine Werkhalle mit Büro errichtet, die er am 25. September 04 in Gebrauch genommen hatte. *Karl* schmunzelt, als er daran dachte, dass ihm das Finanzamt damals 7.500 € Vorsteuern aus dem Erwerb des Grundstücks und 8.500 € Vorsteuern aus den Baukosten anrechnen musste.

1. *Ferdinand Karl* hofft, dass seine Bilanz am 31.12.09 wie folgt aussehen wird:

Aktiva		31.12.09	
Grund und Boden	50.000 €	Verbindlichkeiten	20.000 €
Baulichkeiten	40.000 €	Kapital	110.000 €
Maschinen	20.000 €		
Werkzeuge	7.500 €		
Büroeinrichtung	5.000 €		
Kundenforderungen	2.500 €		
Bankguthaben	5.000 €		
	<u>130.000 €</u>		<u>130.000 €</u>

Ferdinand Karl überlegt, ob er das Grundstück mit den aufstehenden Baulichkeiten *Karlchen* nicht zusammen mit dem *Betrieb* überlassen, sondern zum 30.11.09 an einen Dritten veräußern sollte. *Karlchen* könnte ja durch den Abschluss eines mehrjährigen Mietvertrages mit dem neuen Grundstückseigentümer abgesichert werden.

Ferdinand Karl findet auch bereits in *Bernd Brechstange*, dem Inhaber eines benachbarten Fabrikationsbetriebs, einen Kaufinteressenten für das Grundstück. *Brechstange* will das Grundstück „auf Vorrat“ für eine eventuelle Erweiterung seiner Fabrikation erwerben. Der Kaufpreis soll 125.000 € zuzüglich Umsatzsteuer betragen. *Brechstange* ist auch bereit, die Grunderwerbsteuer zu übernehmen.

2. Zu der von *Ferdinand Karl* beabsichtigten Veräußerung des Grundstücks an *Brechstange* kommt es nicht, weil die Banken *Brechstange* keinen Kredit mehr geben wollen. So setzt *Karl* seinen ursprünglichen Gedanken in die Tat um und überlässt *Karlchen* unentgeltlich den gesamten Betrieb einschließlich des Grundstücks mit Wirkung vom 31.12.09. Mit der Gewissheit, etwas Gutes getan zu haben, verstirbt er wenige Monate später.

Karlchens handwerkliche Fähigkeiten sind unbestritten. Nur auf dem kaufmännischen Sektor klappt es nicht. Er leidet alsbald unter chronischem Geldmangel. Als auch noch im Oktober 10 durch Schweißarbeiten ein Brand ausbricht, dem die Werkhalle zum Opfer fällt, verlegt *Karlchen* seinen Betrieb bereits im November auf ein billigeres Gelände im Umland von Berlin. Das Berliner Grundstück belastet *Karlchen* ab 01.11.10 mit einem Erbbaurecht zugunsten eines privaten Investors, der auf dem Gelände ein Bürogebäude errichten will, für das als Mieter ein Finanzamt vorgesehen ist. Der

jährliche Erbbauzins beträgt 30.000 € und ist in monatlichen Teilbeträgen von 2.500 € an *Karlchen* zu entrichten.

Aufgabe:

Bitte beurteilen Sie die (beabsichtigten und tatsächlichen) Vorgänge bei *Karl* und seinem Neffen *Karlchen* umsatzsteuerrechtlich.

Lösung:

1. Die Grundstücksveräußerung wäre kein nicht steuerbarer Umsatz i.S. von § 1 Abs. 1a UStG, weil *Karl* das Grundstück vorher und nicht an den(selben) Erwerber des Betriebs (= *Karlchen*) veräußern würde.

Es würde sich um eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) handeln. Der Ort der Lieferung würde sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG bestimmen (die §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG wären nicht anzuwenden). Der Umsatz wäre somit steuerbar, jedoch nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. *Karl* könnte aber (wie beabsichtigt) auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG verzichten. Der Steuersatz würde 19% betragen (§ 12 Abs. 1 UStG).

Karl müsste die Option bereits in dem notariell zu beurkundenden Kaufvertrag ausüben. Dies sollte aber nicht nur verbal geschehen (z.B. durch den Zusatz: „Der Verkäufer erklärt, auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zu verzichten. Der Käufer wird darauf hingewiesen, dass er Steuerschuldner für diesen Umsatz ist.“), vgl. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 und § 14a Abs. 5 UStG. Würde die Umsatzsteuer im Kaufvertrag gesondert ausgewiesen werden, würde sie *Karl* nach § 14c Abs. 1 UStG schulden. Die Steuer für die Lieferung des Grundstücks würde nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 i. V. mit Abs. 5 Satz 1 UStG von *Brechstange* geschuldet werden.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage gilt Folgendes:

Bei Vereinbarungen der vorliegenden Art, in denen sich der Erwerber des Grundstücks zur Begleichung der gesamten Grunderwerbsteuer verpflichtet, rechnet die Hälfte der Grunderwerbsteuer nicht mehr zum Entgelt für die Grundstücksveräußerung (vgl. A 10.7 7 Sätze 5+6 UStAE).

Das Entgelt für die Lieferung des Grundstücks soll betragen	125.000,00 €
GrESt 3,5% = 4.375 €; beachte unterschiedliche Steuersätze in den Bundesländern	_____ - €
Somit würde die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Grundstücks betragen	<u>125.000,00 €</u>

- 2.a) Die Einräumung eines Erbbaurechts an dem Grundstück ist eine sonstige Leistung i.S. von § 3 Abs. 9 UStG. Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich, weil die §§ 3b und 3f UStG nicht in Betracht kommen, unter Anwendung des § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG nach der Belegenheit des Grundstücks. Dabei handelt es sich um eine Dauerleistung mit der Folge, dass – wie im vorliegenden Fall – monatliche Teilleistungen i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG vorliegen (vgl. A 13.1 Abs. 3 UStAE). Die sonstige Leistung ist, da auch die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, steuerbar, jedoch nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei.

Auf diese Steuerbefreiung kann *Karlchen* nicht nach § 9 UStG verzichten, weil der Erbbauberechtigte beabsichtigt, das Grundstück nicht ausschließlich für Umsätze zu verwenden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 9 Abs. 2 UStG- Vermietung an Finanzamt = Nichtunternehmer). Die beabsich-

tigte Vermietung der Büroräume wäre ein steuerfreier Umsatz nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, der nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt.

Somit verwendet Karlchen das Grundstück ebenfalls zur Ausführung steuerfreier Umsätze, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen. Damit liegt gegenüber den Verhältnissen eine Änderung vor, die beim Veräußerer des Betriebs (= Karl) im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung (04) für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Hätte noch Karl diese Umsätze ausgeführt, wäre er nach § 15a Abs. 1 UStG verpflichtet gewesen, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen. Diese Verpflichtung besteht nun für Karlchen, weil er im Rahmen der Geschäftsveräußerung als erwerbender Unternehmer an die Stelle des Veräußerers tritt (vgl. § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG und A. 15a.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

Hinweis:

Die Vorschrift des § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG hat z.B. auch Bedeutung für die Berichtigung der Umsatzsteuer bzw. des Vorsteuerabzugs nach § 17 UStG für Umsätze, die vom Veräußerer ausgeführt bzw. an ihn bewirkt worden sind. Sind die Änderungen der Bemessungsgrundlage nach der Geschäftsveräußerung eingetreten, sind sie vom erwerbenden Unternehmer zu berücksichtigen.

Der maßgebliche Berichtigungszeitraum wird auch nicht durch die Geschäftsveräußerung unterbrochen (§ 15a Abs. 10 Satz 1 UStG und A. 15a.2 Abs. 2 Satz 3 UStAE).

Beachte:

Zur Vermeidung von Nachweisschwierigkeiten ist der Veräußerer nach § 15 a Abs. 10 Satz 2 UStG verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung einer Berichtigung nach § 15 a UStG erforderlichen Angaben zu machen.

Berechnung der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG:

Der Berichtigungszeitraum umfasst die Zeit vom 01.02.04 bis zum 31.01.14 (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG).

Die Vorsteuern aus dem Erwerb des Grundstücks haben 04 7.500 € betragen. Damit ist für jedes Jahr der Änderung von einem Betrag von 750 € auszugehen (§ 15a Abs. 5 Satz 1 UStG). Für die Zeit vom 01.11.10 bis 31.01.14 = 3 Jahre und 3 Monate) liegt eine Änderung der Verhältnisse um 100%-Punkte vor.

Der zurückzuzahlende Vorsteuerbetrag beträgt somit $750 \text{ €} \times (3 + \frac{3}{12}) = 2.437,50 \text{ €}$. Er ist in den Steuererklärungen 10 bis 14 mit dem jeweils auf diese Jahre entfallenden Anteil zu erklären (§ 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV).

- b) Durch die Zerstörung der Werkhalle hat sich der für sie geltende Berichtigungszeitraum verkürzt (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). Da das Gebäude nicht (mehr) zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden kann, die den Vorsteuerabzug ausschließen, entfällt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

§ 1 Abs. 2 UStG

Inland/Ausland - § 1 Abs. 2 UStG -

Inland

Staatsgebiet
der Bundesrepublik Deutschland

-

- das Gebiet von Büsingen
(= deutsches Staatsgebiet, das dem Schweizer Zollgebiet angeschlossen ist)

-

- Insel Helgoland, deutsche Schiffe und deutsche Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören

-

Freihäfen, Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie
- § 1 Abs. 3 Satz 1 UStG -

Ausland

„Rest der Welt“

+

- das Gebiet von Büsingen
(= deutsches Staatsgebiet, das dem Schweizer Zollgebiet angeschlossen ist)

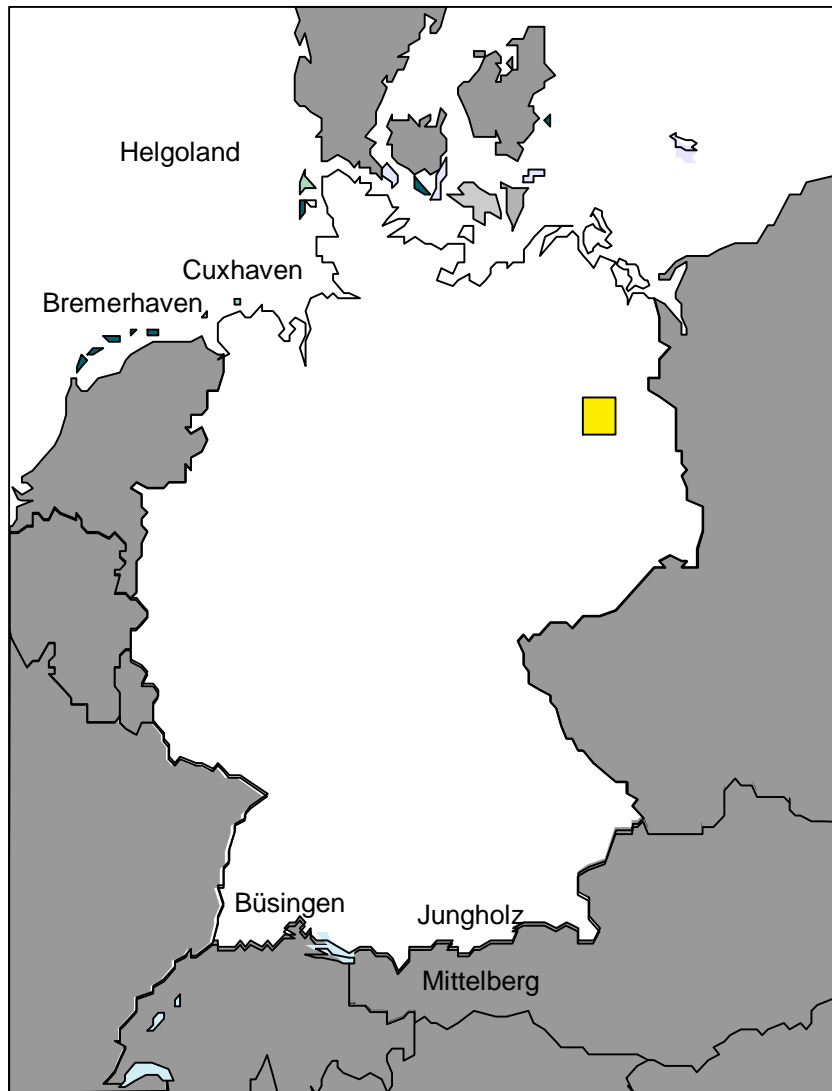
+

- Insel Helgoland, deutsche Schiffe und deutsche Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören

+

Freihäfen, Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie
- § 1 Abs. 3 Satz 1 UStG -

= Abnehmer in diesen Gebieten sind ausländische Abnehmer (§ 6 Abs. 2 UStG)

**Hinweise:**

- **Freihäfen** (= Freizonen des Kontrolltyps I nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Zollverwaltungsgesetzes) befinden sich in Bremerhaven und Cuxhaven
- Duisburg und Deggendorf sind Freizonen des Kontrolltyps II und seit 01.01.2004 als Inland zu behandeln

(vgl. A. 1.9 Abs. 1 Satz 2 UStAE).

Die in **§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG** genannten österreichischen Gebiete Mittelberg (Kleines Walsertal) und Jungholz sind nicht Inland (vgl. A. 1.9 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

Zu beachten ist, dass nach § 1 Abs. 3 UStG bestimmte Umsätze in den Freihäfen dennoch steuerpflichtig sind.

Beispiele:

1. Der Diamanthändler *Brilliant*, geschäftsansässig in Hamburg, fliegt auf die Insel Helgoland und verkauft dort mitgenommene Diamanten in Juweliergeschäften.
2. Der im Freihafen Bremerhaven ansässige Schiffsausrüster *Ahoi* beliefert die dort liegende Privat yacht eines schwedischen Großindustriellen mit Proviant.

Aufgabe:

Nehmen Sie bitte zu der Frage Stellung, ob steuerbare Umsätze vorliegen.

Lösungen:

1. Brilliant bewirkt Lieferungen i.S. von § 3 Abs. 1 UStG. Der Ort dieser Lieferungen befindet sich nach § 3 Abs. 6 oder Abs. 7 Satz 1 UStG auf der Insel Helgoland.

Das Überführen nach Helgoland ist rechtsgeschäftslos.

Die Anwendung der §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG, die nach § 3 Abs. 5a UStG vorgreiflich wäre, kommt nicht in Betracht. § 3c UStG scheidet bereits deshalb aus, weil die Waren nicht in einen anderen Mitgliedstaat gelangen; es liegt auch kein Fall der §§ 3e, 3f oder § 3g UStG vor. Die Insel Helgoland gehört nicht zum Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Da der Umsatz somit im Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG) ausgeführt wird, ist er nicht steuerbar (vgl. auch A 1.9 Abs. 2 UStAE).

2. Ahoi bewirkt eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG). Zwar wird diese Lieferung von Ahoi als Unternehmer (§ 2 UStG) im Rahmen seines Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) gegen Entgelt (§ 10 UStG) ausgeführt. Der Ort der Lieferung befindet sich jedoch, weil auch die Anwendung der §§ 3c, 3e, 3f und 3g UStG ausscheidet, nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in einem Freihafen, der nach § 1 Abs. 2 Satz 1 i. V. mit Satz 2 UStG Ausland ist. Obwohl die Lieferung somit nicht steuerbar wäre, ist sie nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG wie ein Umsatz im Inland zu behandeln, da sie der Ausrüstung eines privaten Beförderungsmittels dient.

Merke:

Befindet sich der Ort eines Umsatzes in den in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebieten, ist stets zu prüfen, ob dieser Umsatz nach § 1 Abs. 3 UStG wie ein Umsatz im Inland zu behandeln ist!

§ 1 Abs. 2 a UStG**Gemeinschaftsgebiet / Drittlandsgebiet**

- § 1 Abs. 2a UStG -
- A 1.10 UStAE -

Gemeinschaftsgebiet (A 1.10. Abs. 1 UStAE)

Inland aller Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft
+
Fürstentum Monaco (= Französische Republik)
+
Insel Man (= Vereinigtes Königreich Großbritannien und
Nordirland)

übriges Gemeinschaftsgebiet

Gemeinschaftsgebiet
./.
Inland

Drittlandsgebiet (A 1.10. Abs. 2 UStAE)

Alle Gebiete dieser Erde
./.
Gemeinschaftsgebiet

§ 1 a UStG

Innergemeinschaftlicher Erwerb - § 1a UStG -

Der Umsatztatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG "innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt" soll i.V.m. § 1a und § 1b UStG die nach Wegfall der innergemeinschaftlichen Grenzkontrollen bei Warenbewegungen nicht mehr mögliche Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Bereich des gewerblichen Warenhandels ersetzen.

Während die Einfuhrumsatzsteuer alle Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten erfasste, setzt § 1a UStG grundsätzlich eine Lieferung voraus und beschränkt den Personenkreis, der den Erwerbstatbestand verwirklichen kann, auf Unternehmer und juristische Personen; lediglich bei "neuen" Fahrzeugen gilt nach § 1b UStG letztere Beschränkung nicht.

Durch § 1a Abs. 2 UStG wird unter bestimmten Voraussetzungen eine Lieferung fingiert.

Beispiele (Aufgabe am Ende) :

1. Der Tuchfabrikant *Weber* in Augsburg bestellt am 10.01. bei einem Hersteller in Frankreich einen elektronischen „Webstuhl“ für 12.500€. *Weber* gibt dabei seine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) (DE ...) an.

Der Hersteller übergibt die Maschine am 25.03. in Frankreich der von ihm beauftragten französischen Staatsbahn zur Beförderung nach Augsburg.

Die *Weber* am 03.04. zugehende Rechnung trägt das Datum vom 29.03. Sie enthält neben *Weber's* USt-IdNr. auch die französische USt-IdNr. des Herstellers sowie den Hinweis, dass die Lieferung nach französischem Recht steuerbefreit ist.

Die *Deutsche Bahn AG* teilt *Weber* am 10.04. mit, dass die Maschine auf dem Güterbahnhof in Augsburg zur Abholung bereitstehe.

Weber fertigt mit der Maschine fortan Tuche, die von ihm wie folgt abgesetzt werden:

- zu 40% auf dem deutschen Markt
- zu 30% in anderen EU-Mitgliedstaaten – zu 30% auf dem Drittlandsmarkt.

2. *Wiese* betreibt in der Eifel bei Monschau einen Campingplatz. Seine steuerfreien Einnahmen aus dieser Tätigkeit betragen seit Jahren im Durchschnitt etwa 50.000 €

Wiese erwirbt von dem belgischen Spediteur *Belgium Transport* für Zwecke seines Campingplatzes einen gebrauchten Bürocontainer zum Preis von – umgerechnet – 2.500 €. *Wiese*, dem die Existenz und die Verwendung einer USt-IdNr. völlig unbekannt sind, holt den Container mit einem gemieteten Kleinlastwagen bei dem Spediteur ab. *Wiese* freut sich, dass er beim Grenzübertritt nach Deutschland keine Steuer entrichten muss.

3. Der in Lübeck ansässige Tischlereibetrieb *Astloch* bestellt bei dem dänischen Unternehmer *Sage* eine Bandsäge, der die gewünschte Maschine jedoch nicht vorrätig hat. *Sage* bestellt deshalb seinerseits die Maschine bei dem norwegischen Sägenhersteller *Noge* und beauftragt diesen, die Maschine unmittelbar via Dänemark an *Astloch* zu versenden. Es wird jeweils die „Lieferung frei Haus / unverzollt (Lieferklausel DDU)“ vereinbart.

Astloch hat zwar gegenüber *Sage* seine ihm in Deutschland erteilte USt-IdNr. verwendet. Die von *Sage* erteilte Rechnung enthält jedoch weder irgendeine USt-IdNr. noch wird auf eine Mehrwertsteuerbefreiung hingewiesen.

4. Der Unternehmer *Plastfisch* in Aachen, dessen Unternehmen die Herstellung und den Vertrieb von Kunststoffen zum Gegenstand hat, unterhält eine (unselbstständige) Zweigniederlassung in Eupen (Belgien). Zwischen dem Hauptbetrieb und der Zweigniederlassung finden folgende Warenbewegungen statt:
- Plastfisch* verbringt die in der Betriebsstätte in Eupen fertig gestellten Produkte in das Lager der Zentrale in Aachen, um sie anschließend von dort aus im Inland weiterzuveräußern.
 - Plastfisch* setzt einen in Belgien zugelassenen Lkw der Zweigniederlassung auch gelegentlich für inländische Transporte der Zentrale ein.
5. Die Staatskanzlei des Landes Sachsen-Anhalt bestellt für die Bewirtung von Gästen der Landesregierung bei einer schottischen Brennerei eine Kiste Whisky, die für den deutschen Markt zum Preis von 600 € angeboten wird. Die Brennerei versendet die Kiste am 10.02. per Post nach Magdeburg.

Am 12.04. geht bei der Staatskanzlei ein Brief der Brennerei ein, in der diese die Staatskanzlei um Mitteilung einer USt-IdNr. bittet. Der zuständige Sachbearbeiter – noch vor kurzem als Sachbearbeiter im Finanzamt tätig gewesen – antwortet der Brennerei, dass die Staatskanzlei ein Hoheitsbetrieb sei, der keine USt-IdNr. beantragt habe, weil wegen akuter Haushaltsprobleme weder die Staatskanzlei noch andere Stellen des Landes in diesem Jahr weitere Einkäufe im europäischen Ausland tätigen werden.

Aufgabe:

Bitte beurteilen Sie die Sachverhalte umsatzsteuerrechtlich.

Lösungen:

1. Es handelt sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb i.S. von § 1a Abs. 1 UStG, weil die Maschine bei der Lieferung an Weber aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (= Frankreich) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (= Deutschland) gelangt (vgl. auch A. 1a. 1 Abs. 1 UStAE). Die weiteren nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 und 3 UStG erforderlichen Voraussetzungen sind ausweislich der Angaben in der Rechnung (Angabe beider USt-IdNrn. und Hinweis auf die Steuerbefreiung in Frankreich) erfüllt.

Beachte:

Nach deutschem Recht ergeben sich die zusätzlichen Pflichten bei der Ausstellung derartiger Rechnungen aus § 14a Abs. 3 UStG.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt nach § 3d Satz 1 UStG in Augsburg (= Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), weil sich die Maschine dort am Ende der Versendung befindet. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist somit steuerbar.

Beachte die abweichende Regelung zum Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 3d Satz 2 UStG in den Fällen, in denen der Erwerber eine ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet.

Die für den Fall des Nachweises der anderweitigen Erwerbsbesteuerung vorgesehene Berichtigungsmöglichkeit ist nach deutschem Recht in § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG geregelt.

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist wegen Fehlens einer Befreiungsvorschrift steuerpflichtig.

Die Steuerbefreiungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb ergeben sich ausschließlich aus § 4b UStG.

Auch die Steuerbefreiung nach § 4b Nr. 4 UStG scheidet aus, weil Weber die Maschine sowohl zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen (Absatz auf dem deutschen Markt) als auch zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen (Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen) verwendet (vgl. auch A. 4b. 1 Abs. 3 USAE).

Hinweis:

Die Steuerbefreiung nach § 4b Nr. 4 UStG setzt voraus, dass die erworbenen Gegenstände ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, die nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen.

Die Bemessungsgrundlage beträgt 12.500 € (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG), der Steuersatz 19% (§ 12 Abs. 1 UStG), die Umsatzsteuer somit 2.375 €

Die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG am 29.03. (= Datum der Rechnung) und ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat März zu erklären (§ 16 Abs. 1 Satz 3 i. V. mit § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG). Auf den Tag des Erwerbs (= Tag der Lieferung = Tag des Gefahrenübergangs, also 25.03.), den Tag des Zugangs der Rechnung bei Weber bzw. den Tag der Ankunft der Maschine in Augsburg kommt es dagegen nicht an.

Beachte:

Der Tag des Erwerbs ist für die Entstehung der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb nur dann von Bedeutung, wenn (zunächst) keine Rechnung erteilt wird (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 6 2. Halbsatz UStG).

Weber steht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG (ohne Vorliegen einer Rechnung) ein Vorsteuerabzug i.H. von 2.375 € zu. Ein Ausschlussgrund nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nicht gegeben, weil die Umsätze in das Ausland steuerfrei nach § 4 Nr. 1 UStG i.V. mit §§ 6 und 6a UStG sind, diese Steuerbefreiungen aber nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG).

2. Der an Wiese gelieferte Bürocontainer gelangt von einem Mitgliedstaat (= Belgien) in einen anderen Mitgliedstaat (= Deutschland). Wiese tätigt jedoch keinen innergemeinschaftlichen Erwerb i.S. von § 1a UStG, weil

- er offenbar zu dem in § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a oder b UStG genannten Personenkreis gehört: Sollte Wiese Campingflächen an Dauercamper überlassen, so stellt dies eine nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietungsleistung dar (vgl. A 4.12.3 Abs. 2 UStAE). Sollte Wiese gelegentlich auch kurzfristig Campingflächen überlassen, so würde dies zwar zu steuerpflichtigen Umsätzen führen, jedoch würde im Hinblick auf § 19 Abs. 1 UStG die Umsatzsteuer hierauf nicht erhoben werden;

und

- auch seine Erwerbe offenbar die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht überschreiten (der Sachverhalt enthält keine Angaben zu weiteren Erwerben des Wiese).

Hinweis:

Soweit ein Kleinunternehmer i.S. des § 19 Abs. 1 UStG im Einzelfall (z.B. beim Überschreiten der Erwerbsschwelle) einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat, findet auf diesen Umsatz die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung; vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG (= „Die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geschuldete Umsatzsteuer ...“) sowie A. 19.1 Abs. 1 Satz 3 UStAE.

Da Wiese keinen innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland tätigt, ist zu prüfen, ob der belgische Spediteur eine steuerbare Lieferung im Inland ausführt. Aus der Sicht des deutschen Umsatzsteuerrechts befindet sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Belgien. Die zwar aufgrund des § 3 Abs. 5a UStG vorgegriffene Versandhandelsregelung nach § 3c UStG findet keine Anwendung, weil es sich um eine Abhollieferung handelt (vgl. auch A 3c. 1 Abs. 1 Satz 3 UStAE). Entsprechendes gilt für die Anwendung der §§ 3e, 3f und 3g UStG.

Die Lieferung des belgischen Spediteurs ist somit im Inland nicht steuerbar. Sie müsste – um einen unbelasteten Verbrauch im Gemeinschaftsgebiet zu verhindern – in Belgien versteuert werden. Hierauf deutet auch der Inhalt der Rechnung hin, die keinen Hinweis auf eine mögliche Steuerbefreiung enthält.

Wiese sollte jedoch prüfen, ob es für ihn günstiger wäre, für die Erwerbsbesteuerung nach § 1a Abs. 4 UStG zu optieren. In einem solchen Fall hätte er zwar einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern (allerdings ohne Möglichkeit zum Vorsteuerabzug, vgl. § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Andererseits wäre die Lieferung des belgischen Spediteurs dann als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (vgl. entsprechend § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. mit § 6a UStG). Da der allgemeine Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG niedriger als der entsprechende Steuersatz in Belgien sein wird, würde der Container im Ergebnis mit weniger Umsatzsteuer belastet werden. Wiese müsste sich in einem solchen Fall vom Bundesamt für Finanzen eine USt-IdNr. erteilen lassen und diese seinem belgischen Lieferanten mitteilen.

Beachte:

Die Option für die Erwerbsbesteuerung löst nach § 1a Abs. 4 Satz 2 UStG eine Bindungswirkung von zwei Kalenderjahren aus.

3. Es handelt sich um ein Reihengeschäft i.S. von § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG, weil mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und die Maschine bei der Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (= Noge) an den letzten Abnehmer (= Astloch) gelangt. Die Versendung ist dabei der Lieferung des Noge an den Sage zuzuordnen, weil die Versendung nicht durch einen Abnehmer erfolgt (vgl. § 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG).

Der Ort der Lieferung des Noge befindet sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Norwegen (= Drittlandsgebiet, § 1 Abs. 2a Satz 3 UStG). Die Lieferung ist somit nicht steuerbar.

Die Lieferung des Sage ist eine ruhende Lieferung. Ihr Ort befindet sich als nachfolgende Lieferung gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Lübeck (= Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Lieferung ist somit steuerbar.

Sie ist als ruhende Lieferung jedoch gem. § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei, da die Lieferung von Noge der deutschen Einfuhrumsatzsteuer unterliegt (vgl. A. 3.14 Abs. 16 UStAE). Die Steuerbefreiung führt nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG).

Sage tätigt keinen innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland i.S. von § 1a UStG, weil die Maschine bei der Lieferung nicht aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt. Für Astloch gilt das schon deshalb, weil die Lieferung an ihn eine ruhende Lieferung ist.

Beachte:

Nur wenn die Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes im Gebiet des einen Mitgliedstaates beginnt und in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet, kann ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegen.

Demzufolge liegt eine Einfuhr im Inland vor (in Dänemark wird die Maschine lediglich „zur Durchfuhr“ abgefertigt; vgl. auch A. 15a. 1 Abs. 1 Satz 5 UStAE). Ein Fall des § 3 Abs. 8 UStG ist aber nicht ge-

geben, weil Noge, dessen Lieferung die Versendung zuzuordnen ist, nicht auch zugleich Schuldner der, bei der Einfuhr zu entrichtenden, Einfuhrumsatzsteuer ist.

Astloch ist unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG berechtigt, die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, weil er zu dem Zeitpunkt, zu dem die Drittlandsware im Inland in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wird, die Verfügungsmacht an dem eingeführten Gegenstand hat (vgl. auch A. 15.8 Abs. 4 Satz 1 und 2 sowie Abs. 5 Satz 2 UStAE).

4. Es handelt sich um Verbringenstatbestände, bei denen die Anwendung des § 1a Abs. 2 UStG zu prüfen ist.

Im Fall a sind die Voraussetzungen des (fiktiven) innergemeinschaftlichen Erwerbs i.S. von § 1a Abs. 2 UStG erfüllt (vgl. auch Abschn. 1a.2 Abs. 1 UStAE).

Hinweis:

Die gegenläufige Warenbewegung (also vom Inland ins übrige Gemeinschaftsgebiet) würde nach § 3 Abs. 1a UStG als Lieferung gelten (= „Spiegelvorschrift“ zu § 1a Abs. 2 UStG).

Das Verbringen mit dem Ziel des anschließenden Verkaufs ist kein Verbringen zur vorübergehenden Verwendung.

Beachte:

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt in den Verbringensfällen nicht vor, wenn die Gegenstände nur zur vorübergehenden oder befristeten Verwendung ins Inland verbracht werden (z.B. Werkzeug, das bei Montagearbeiten im Inland benutzt wird; Material, das bei einer Werklieferung im Inland verwendet wird; Gegenstände, die im Inland vermietet oder repariert werden); vgl. A. 1a.2 Abs. 9 bis 13 UStAE.

Plastfisch gilt als Erwerber. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs bestimmt sich nach § 3d Satz 1 UStG in Aachen. Bemessungsgrundlage sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten im Zeitpunkt des Umsatzes. Die Eupener Zweigniederlassung tätigt nach Maßgabe des belgischen Rechts eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (analog § 3 Abs. 1a, § 3 Abs. 6 Satz 1, § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V. mit § 6a Abs. 2 UStG).

Eine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen nach den §§ 14, 14a UStG besteht beim innergemeinschaftlichen Verbringen von Gegenständen nicht, weil keine Abrechnung mit Außenwirkung erforderlich ist.

Gleichwohl ist zur Abwicklung der Verbringensfälle ein Beleg auszustellen, in dem die Gegenstände, die Bemessungsgrundlagen sowie die USt-IdNr. sowohl des inländischen als auch des ausländischen Unternehmensteils aufgeführt sind (= sog. Pro-forma-Rechnung); vgl. A. 14a.1 Abs. 3 UStAE.

Im Fall b liegt eine nur vorübergehende Verwendung im Inland vor. Nach der Ausnahmebestimmung in § 1a Abs. 2 UStG entfällt eine Erwerbsbesteuerung.

5. Die Staatskanzlei ist eine Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (Gebietskörperschaft Land), die Gegenstände bezieht, die nicht für einen Unternehmensbereich bestimmt sind. Sie gehört somit zu dem in § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG genannten Personenkreis und tätigt damit einen innergemeinschaftlichen Erwerb i.S. von § 1a UStG.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs befindet sich nach § 3d Satz 1 UStG in Magdeburg (= Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Der innergemeinschaftliche Erwerb ist somit steuerbar und, da keine Steuerbefreiung nach § 4b UStG in Betracht kommt, auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19% (§ 12 Abs. 1 UStG). Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG das Entgelt, das dem Preis i.H. von 600 € entspricht. Dabei ist davon auszugehen, dass dieser für den deutschen

Markt vorgesehene Preis die Verbrauchsteuer (= Branntweinsteuer) enthält. Würde sie der Erwerber schulden oder entrichten, müsste sie hinzugerechnet werden (Hinweis auf § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG).

Die Umsatzsteuer beträgt somit 114 €. Sie entsteht, da eine Rechnung noch immer nicht vorliegt, mit Ablauf des dem Erwerb (= 10.02.) folgenden Kalendermonats, demnach mit Ablauf des Monats März (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Die Staatskanzlei hat entweder in einer gesonderten Umsatzsteuer-Voranmeldung oder im Rahmen einer ohnehin vom Land für die Betriebe gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 UStG) abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldung für das 1. Kalendervierteljahr den innergemeinschaftlichen Erwerb anzumelden (§ 18 Abs. 4a UStG).

Die Antwort des Sachbearbeiters soll offenbar verdeutlichen, dass die Staatskanzlei zu den in § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d UStG genannten Erwerbern (= juristische Person, die die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwirbt) gehört und dass sie die in § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG genannte Erwerbsschwelle nicht überschreitet, sodass ein innergemeinschaftlicher Erwerb nicht vorliegt. Das trifft aber nicht zu, weil § 1a Abs. 3 UStG nicht für den Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren gilt (§ 1a Abs. 5 Satz 1 UStG, vgl. auch A. 1a. 1 Abs. 2 Satz 3 UStAE), wozu nach der Definition in § 1a Abs. 5 Satz 2 UStG auch Whisky gehört. Demzufolge scheidet auch die Anwendung der Versandhandelsregelung nach § 3c UStG für den Lieferer (= Brennerei) aus (vgl. § 3c Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Beachte:

Zu den verbrauchsteuerpflichtigen Waren gehören alle in § 1a Abs. 5 Satz 2 UStG aufgeführten Waren, unabhängig davon, ob im Einzelfall auf ihnen Verbrauchsteuer lastet (z.B. in Deutschland: Wein).

Der innergemeinschaftliche Erwerb **verbrauchsteuerpflichtiger Waren** durch Unternehmer und juristische Personen unterliegt bei diesen stets der Erwerbsbesteuerung, auch dann, wenn die Erwerber die Erwerbsschwelle nicht überschreiten (vgl. A 1a.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE). Dementsprechend kommt für Lieferungen an diesen Abnehmerkreis die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V. mit § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung in Betracht.

Die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren an Privatpersonen sind nach § 3c UStG (= Versandhandelsregelung) im Bestimmungsmitgliedstaat zu versteuern, wenn der Lieferer die Waren an die Abnehmer befördert oder versendet, auch dann, wenn der Lieferer im Bestimmungsmitgliedstaat die Lieferschwelle nicht überschreitet (vgl. A 3c.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE). Holt der (private) Abnehmer die Waren ab, so ist die Lieferung im Ursprungsmitgliedstaat zu versteuern.

Die Staatskanzlei sollte eine USt-IdNr. nach § 27a UStG beim Bundesamt für Finanzen beantragen (vgl. § 27a Abs. 1 Satz 3 UStG). Bei Angabe der USt-IdNr. gegenüber der Brennerei wäre die Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (analog § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V. mit § 6a UStG), was zu einer Preisreduzierung führen kann.

§ 1 b UStG

Beispiel:

Der Privatmann *Nordmann* (Wohnsitz Schwerin) kauft von dem französischen Autohändler *Francois* einen fabrikneuen Pkw zum Preis von 25.000 €. Das Fahrzeug wird am 11. Januar in Frankreich dem Fahrer eines von Nordmann beauftragten Autotransporters übergeben, der mit seinem Lkw am 13. Januar Schwerin erreicht. Mit der Zulassung beauftragt *Nordmann* das Autohaus *Schwerin* in Schwerin, das dafür *Nordmann* vereinbarungsgemäß 110 € zuzüglich 20,90 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Das Fahrzeug wird am 15. Januar zugelassen.

Nordmann legt mit dem Fahrzeug in den Monaten Januar bis April insgesamt 6.200 km zurück, bevor er es am 5. Mai seiner Tochter *Gabi* in Dänemark für 15.000 € überlässt. Die Tochter lässt das Fahrzeug am 6. Mai in Dänemark auf ihren Namen umschreiben.

Aufgabe:

Bitte nehmen Sie zu den umsatzsteuerlichen Auswirkungen dieses Sachverhalts Stellung.

Lösung:

Nordmann hat den Erwerb des neuen Fahrzeugs nach § 1b UStG als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Merke:

1. Der Begriff „Fahrzeuge“ ergibt sich aus § 1 b Abs. 2 Satz 1 UStG; der der „neuen Fahrzeuge“ aus § 1b Abs. 3 UStG.
2. Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs aus einem anderen Mitgliedstaat unterliegt stets als innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland der Erwerbsbesteuerung, unabhängig davon, wer der Lieferer und wer der Erwerber ist; vgl. A 1b.1 UStAE.
3. Erwerben Unternehmer oder juristische Personen neue Fahrzeuge aus einem anderen Mitgliedstaat, haben sie stets die Erwerbsbesteuerung durchzuführen; vgl. § 1a Abs. 5 Satz 1 und A. 1a.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs befindet sich nach § 3d Satz 1 UStG in Schwerin.

Merke:

Die Versandhandelsregelung nach § 3c UStG, nach der im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Lieferer an den Abnehmer die Lieferung dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung oder Versendung endet, findet nach § 3c Abs. 5 Satz 1 UStG auf die Lieferung neuer Fahrzeuge keine Anwendung (vgl. auch A. 3c.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE).

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist somit steuerbar und mangels Anwendbarkeit des § 4b UStG steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19%. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt i.H. von 25.000 € (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG).

Die Erwerbssteuer entsteht am 11. Januar (§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG). Nordmann hat deshalb bis zum 21. Januar eine Steuererklärung bei dem für ihn zuständigen Finanzamt abzugeben, in der er die Steuer i.H. von 19% von 25.000 € = 4.750 € selbst berechnen muss (= **Fahrzeugeinzelbesteuerung**); die Steuer ist spätestens am 21. Januar zu entrichten (§ 16 Abs. 5a i. V. mit § 18 Abs. 5a UStG).

Bei dem Antrag auf erstmalige Zuteilung eines amtlichen Kennzeichens hat das Autohaus Schwerin im Auftrag des Nordmann gegenüber der Zulassungsstelle die nach § 18 Abs. 10 Nr. 2 Buchst. a UStG erforderlichen Angaben zu machen. Die Zulassungsstelle unterrichtet hierüber das zuständige Finanzamt unter Angabe des zugeteilten Kennzeichens (§ 18 Abs. 10 Nr. 1 UStG). Das Finanzamt prüft, ob Nordmann die Erwerbssteuer entrichtet hat (§ 18 Abs. 10 Nr. 2 Buchst. b UStG).

Nordmann bewirkt im Monat Mai eine **innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs**. Das Fahrzeug gilt noch als neu, weil seit der ersten Inbetriebnahme (15. Januar) noch keine sechs Monate vergangen sind; auf die schon zurückgelegten Kilometer kommt es nicht an (§ 1b Abs. 3 UStG).

Nordmann wird nach § 2a Satz 1 UStG hinsichtlich dieser Lieferung als **Fahrzeuglieferer** wie ein Unternehmer behandelt. Ort dieser Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG Schwerin, es liegt damit ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V. mit § 6a Abs. 1 UStG.

Merke:

Für die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge kann die Besteuerungsform nach § 19 Abs. 1 UStG nicht in Anspruch genommen werden (vgl. § 19 Abs. 4 UStG).

Nordmann hat seiner Tochter Gabi hierüber eine Rechnung gem. § 14a Abs. 3 Satz 1 und 3 und Abs. 4 UStG auszustellen. Die Tochter hat den Erwerb des Fahrzeugs als innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs in Dänemark der Besteuerung zu unterwerfen (vgl. entsprechend § 1b UStG).

Nordmann muss für das 2. Kalendervierteljahr eine Umsatzsteuer-Voranmeldung und nach Ablauf des Kalenderjahres eine Umsatzsteuererklärung bei dem für ihn zuständigen Finanzamt abgeben (§ 18 Abs. 4a UStG), in denen er die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt. Gleichzeitig ist er berechtigt, die **Erwerbsteuer als Vorsteuer** abzuziehen. Der Vorsteuerabzug beträgt jedoch höchstens 19% von 15.000 € = 2.850 €; ein Vorsteuerabzug aus der Leistung des Autohauses Schwerin und aus dem laufenden Betrieb des Fahrzeugs ist ausgeschlossen (§ 15 Abs. 4a UStG).