

Ralf Walkenhorst

Umsatzsteuer-Kompakt

Umsatzsteuer-Kompakt bietet Ihnen einen systematischen Ansatz zur Lösung Ihrer Problemstellung im Umsatzsteuerrecht. Dem Prüfungsschema der Umsatzsteuer folgend erhalten Sie einen Überblick über das gesamte Recht.

www.Deubner-Steuern.de
Ein kostenloser Service des
Deubner Verlags ©

Deubner
Steuern & Praxis



IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

[Sie möchten die vollständigen Angaben zum Impressum aufrufen?
Dann klicken Sie bitte auf diesen Link.](#)

[Umsatzsteuer Kompakt ist ein Teil des Werkes Umsatzsteuer-Praxis - Das Lexikon von A-Z.
Hier klicken und im Deubner-Shop zum kostenlosen Test bestellen!](#)

The screenshot shows the Deubner website interface. At the top, there is a navigation bar with the Deubner logo, the text 'DEUBNER STEUERN & PRAXIS', a search bar with the placeholder 'Suchbegriff eingeben...', a 'Suchen' button, and a 'LOGIN' dropdown. Below this is a green navigation menu with links for 'SHOP', 'DOWNLOADS', 'NEWS', 'THEMEN', 'NEWSLETTER', and 'SERVICE'. A phone number 'Service und Bestellung: +49 221 9370180' is displayed on the right side of the menu. The main content area shows the product page for 'Umsatzsteuer-Praxis - Das Lexikon von A-Z' by Ralf Walkenhorst. On the left, there is an image of the product, which includes a book, a DVD, and a CD. Below the image, there are links for 'Dokumente: Leseprobe (PDF - 267,8 KB)' and 'Inhaltsverzeichnis (PDF - 146,9 KB)'. The main text area contains the title 'Umsatzsteuer-Praxis - Das Lexikon von A-Z' and a list of benefits under the heading 'Ihre Vorteile auf einen Blick:'. The benefits listed are: 'Schnelle Auffindbarkeit dank der Lexikonstruktur mit 107 alphabetisch sortierten Stichwörtern von „Anlagegold“ bis „Zuschuss“.', 'Sie sparen Zeit und steigen direkt mit einer Kurzübersicht und den Problemen zum jeweiligen Stichwort ein.', 'Onlinehandel sicher beraten mit dem Sonderbeitrag zum innergemeinschaftlichen Warenhandel.', '23 interaktive Checklisten als Falllöser für ausgewählte umsatzsteuerliche Sachverhalte.', 'Eine umfassende Rechtsprechungsdatenbank zum Umsatzsteuerrecht.', and 'Über 50 Arbeitshilfen stehen Ihnen zum Download bereit.' On the right side, there is a price box showing '198,00 €' and a note 'zzgl. einmaliger VK-Pauschale von 7,90 € und 7 % USt'. Below the price box is a green button labeled 'Jetzt testen!'. At the bottom of the page, there is a small text 'Sie bevorzugen ein von überall zugängliches Online-Tool?' and a partially visible 'Umsat'.

Umsatzsteuer Kompakt
von Dipl.-Finanzwirt Ralf Walkenhorst

Inhaltsübersicht

A. Einleitung

- I. Allgemeines
- II. Zuständigkeiten
- III. Einordnung in das Steuersystem
- IV. Binnenmarkt
- V. Prüfungsschema

B. Steuerbarkeit

- I. Allgemeines
- II. Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
 - 1. Lieferung/sonstige Leistung
 - a) Lieferung
 - b) Werklieferung
 - c) Lieferfiktionen
 - d) Gleichstellung mit Lieferungen
 - e) Sonstige Leistung
 - f) Werkleistung
 - g) Gleichstellung mit sonstiger Leistung
 - h) Abgrenzung Lieferung/sonstige Leistung
 - 2. Unternehmer
 - 3. Rahmen des Unternehmens
 - 4. Inland
 - a) Ort der Lieferung
 - b) Ort der sonstigen Leistung
 - 5. Entgelt
 - 6. Sondervorschrift
- III. Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG
- IV. Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG
 - 1. Allgemeines
 - 2. Innergemeinschaftlicher Erwerb
 - 3. Inland
 - 4. Entgelt
 - 5. Sondertatbestände
 - a) Innergemeinschaftliches Verbringen
 - b) Innergemeinschaftliche Lohnveredelung
 - c) Opake Unternehmer
 - d) Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Ware
 - e) Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge
 - f) Innergemeinschaftlicher Erwerb durch diplomatische Missionen
- V. Geschäftsveräußerung

C. Steuerbefreiungen

- I. Allgemeines
- II. Steuerbefreiungen gem. § 4 UStG
 - 1. Ausfuhrlieferungen
 - 2. Innergemeinschaftliche Lieferungen
 - a) Innergemeinschaftliches Verbringen

- b) Innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen
- c) Nachweis der Steuerbefreiung
- d) Gutgläubensschutz
- e) Rechnungserfordernis
- 3. Geld- und Kapitalverkehr
- 4. Grundstücksumsätze
- 5. Vermietungsumsätze
- 6. Heilbehandlung
- 7. Sonstige Steuerbefreiungen des § 4 UStG
- 8. Option
- III. Steuerbefreiungen gem. § 4b UStG
- IV. Steuerbefreiungen gem. § 5 UStG

D. Steuersatz

- I. Allgemeines
- II. Regelsteuersatz
- III. Ermäßigter Steuersatz
- IV. Nullsteuersatz

E. Bemessungsgrundlage

- I. Allgemeines
- II. Bemessungsgrundlage für Umsätze gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
- III. Bemessungsgrundlage für Umsätze gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG
- IV. Bemessungsgrundlage für Umsätze gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG
- V. Sondertatbestände
 - 1. Mindest-Bemessungsgrundlage
 - 2. Durchschnittsbeförderungsentgelt
- VI. Änderung der Bemessungsgrundlage

F. Sondertatbestände

- I. Unrichtiger Steuerausweis
- II. Unberechtigter Steuerausweis

G. Entstehung der Steuer

- I. Steuerentstehung für Lieferungen und sonstige Leistungen
 - 1. Vereinbarte Entgelte
 - 2. Teilleistungen
 - 3. Anzahlungen
 - 4. Vereinnahmte Entgelte
- II. Steuerentstehung für Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 1b und 9a UStG
- III. Steuerentstehung für die Einfuhr
- IV. Steuerentstehung für den innergemeinschaftlichen Erwerb
- V. Steuerentstehung in sonstigen Fällen

H. Vorsteuer

- I. Allgemeines
- II. Vorsteuer aus Rechnungen
- III. Einfuhrumsatzsteuer
- IV. Erwerbsteuer
- V. Leistungsempfänger als Steuerschuldner
- VI. Vorsteuerabzug des Auslagerers

VII. Ausschluss vom Vorsteuerabzug

VIII. Vorsteueraufteilung

IX. Sonderregelungen

1. Fahrzeuglieferer
2. Vorsteuer aus Reisekosten
3. Vorsteuer im Zusammenhang mit Fahrzeugen
4. Vorsteuer bei gemischt genutzten Grundstücken

I. Berichtigung des Vorsteuerabzuges

A. Einleitung

I. Allgemeines

Die Umsatzsteuer (USt) ist neben der Einkommensteuer/Lohnsteuer die größte Einnahmequelle für die öffentlichen Haushalte.

Die USt wurde durch das Umsatzsteuergesetz (UStG) vom 26.7.1918 zu einer selbständigen Reichssteuer. Eine grundsätzliche Reform der USt erfolgte durch das UStG vom 29.5.1967 (BGBl. I S. 545), das mit Wirkung vom 1.1.1968 die Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug einführt. Dies bedeutet, dass die Umsatzbesteuerung grundsätzlich auf jeder Wirtschaftsstufe stattfindet. Die nächste wesentliche Änderung des UStG erfolgte durch das UStG 1980 vom 26.11.1979 (BGBl. I S. 654), mit dem eine Anpassung des deutschen Rechts an die vom Rat der EWG am 17.5.1977 erlassene 6. EG-Richtlinie (nunmehr **Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie** vom 28.11.2006) vorgenommen wurde. Die bisher letzte grundlegende Reform des UStG ist durch das **USt-Binnenmarktgesetz** vom 25.8.1992 (BStBl. I S. 552) eingetreten. Seit dieser Zeit ist das UStG durch weitere Änderungsgesetze in mehr oder weniger erheblichem Umfang geändert worden. Die **Neufassung** des UStG in der Fassung vom 1.1.2005 datiert vom 21.2.2005 (BGBl. I S. 386). Auch seitdem sind bereits wieder zahlreiche Änderungen eingetreten, zuletzt durch das **Jahressteuergesetz 2022** vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2294).

Rechtsgrundlagen für die USt sind das **UStG** und die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (**UStDV**). Die Verwaltung ist darüber hinaus noch an den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) sowie an die Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen, die Erlasse der jeweiligen Finanzministerien der Länder und die Verfügungen der Oberfinanzdirektionen gebunden.

II. Zuständigkeiten

Nach Artikel 105 Abs. 2 GG hat der **Bund** die konkurrierende Gesetzgebung für die USt, da dem Bund das Aufkommen an der USt zum Teil zusteht und eine bundesgesetzliche Regelung der USt zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit erforderlich ist.

Die USt wird von den **Landesfinanzbehörden** im Auftrag des Bundes gem. Artikel 108 Abs. 3 GG verwaltet. Sachlich zuständig für die Verwaltung der USt sind die Finanzämter als örtliche Landesbehörden; die Verwaltung der Einfuhrumsatzsteuer (EUST) obliegt den Hauptzollämtern als örtliche Bundesbehörden.

Die **örtliche Zuständigkeit**, also die Frage, welches Finanzamt zuständig ist, richtet sich nach den Vorschriften der Abgabenordnung (AO). § 21 Abs. 1 Satz 1 AO bestimmt, dass für die USt mit Ausnahme der EUST grundsätzlich das Finanzamt zuständig ist, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen im Geltungsbereich des Gesetzes ganz oder vorwiegend betreibt.

Beispiel:

A ist selbständiger Steuerberater mit Wohnsitz in Ibbenbüren. A betreibt im Bezirk des Finanzamts Münster - Innenstadt seine Steuerberaterpraxis.

Zuständig für die USt des A ist das Finanzamt Münster - Innenstadt, da A von dessen Bezirk aus sein Unternehmen betreibt (§ 21 Abs. 1 Satz 1 AO).

Das Bundesministerium der Finanzen kann zur Sicherstellung der Besteuerung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates für Unternehmer, die Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes haben, die örtliche Zuständigkeit einem Finanzamt für den Geltungsbereich des Gesetzes übertragen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 AO). Von dieser Ermächtigung ist durch Erlass der **USt-Zuständigkeits-VO** vom 21.2.1995 (BGBl. I S. 225) Gebrauch gemacht worden. Die Verordnung ist am 1.3.1995 in Kraft getreten und bestimmt für die im § 1 der VO aufgeführten Länder jeweils ein bestimmtes Finanzamt, das für die USt der Unternehmer zuständig ist, die ihr Unternehmen von diesem Staat aus betreiben. Die überarbeitete USt-Zuständigkeits-VO vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794) ist letztmals im Rahmen der Sechsten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 19.12.2022 (BGBl. I S. 2432) geändert worden.

Beispiele:

- 1) Zuständig für die im Königreich der Niederlande ansässigen Unternehmer ist das Finanzamt Kleve.
- 2) Zuständig für die in der Französischen Republik ansässigen Unternehmer ist das Finanzamt Offenburg.

Die Verordnung schließt jedoch die Anwendung des **§ 27 AO** nicht aus. Sollten daher z.B. betroffene Unternehmer, für deren Besteuerung vor dem 1.3.1995 bereits ein Finanzamt im Inland zuständig war, den Antrag stellen, die Zuständigkeit auf ein anderes als das in der Verordnung festgelegte Finanzamt zu übertragen, kann eine entsprechende **Zuständigkeitsvereinbarung** getroffen werden, wenn beide Finanzämter zustimmen.

Für die USt von Personen, die **keine Unternehmer** sind, ist das Finanzamt zuständig, das auch für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist; in den Fällen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO ist das Finanzamt für die USt zuständig, das auch für die gesonderte Feststellung zuständig ist (§ 21 Abs. 2 AO).

Beispiel:

Der Angestellte A mit Wohnsitz in Recklinghausen erwirbt von dem französischen Pkw-Händler F in Paris ein neues Fahrzeug der Marke Renault.

A muss den Erwerb des neuen Fahrzeugs in Deutschland der Besteuerung unterwerfen. Zuständig für die USt des A ist das Finanzamt Recklinghausen, da A kein Unternehmer ist und für die Besteuerung nach dem Einkommen das Finanzamt Recklinghausen gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 AO örtlich zuständig ist.

III. Einordnung in das Steuersystem

Die USt ist

- eine **Sach- oder Objektsteuer**; d.h., persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt,
- eine **Verkehrsteuer**, da wirtschaftliche Verkehrsvorgänge (Umsätze) besteuert werden,

- eine **indirekte Steuer**, da Steuerschuldner (Unternehmer) und Steuerträger (Endverbraucher) verschiedene Personen sind,
- eine **Veranlagungssteuer**, da sie nach dem Prinzip der Selbstberechnung durch den Unternehmer (Steueranmeldung) erhoben wird,
- eine **periodische Steuer**, da sie auf der Basis eines jährlichen Besteuerungszeitraums erhoben wird,
- eine **Gemeinschaftssteuer**, da das Aufkommen zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden verteilt wird.

Die USt ist eine **Netto-Allphasen-USt mit Vorsteuerabzug**; d.h., die Besteuerung findet grundsätzlich auf jeder Wirtschaftsstufe statt.

Beispiel:

Unternehmer U1 stellt eine Ware in seinem Unternehmen her; Vorsteuerbeträge sind hierfür nicht angefallen. Die Ware wird für 1.000 € zuzüglich 190 € USt an den Unternehmer U2 veräußert. U2 veräußert die Ware für 2.000 € zuzüglich 380 € an den Unternehmer U3. U3 veräußert die Ware für 3.000 € zuzüglich 570 € USt an den Privatmann P. Es ist davon auszugehen, dass sämtliche Rechnungen ordnungsgemäß sind.

Bei wem und in welcher Höhe entsteht eine USt-Zahllast?

Wie hoch ist die Steuereinnahme des Staates wenn die Ware bei U3 vernichtet wird?

U1 muss aus dem Verkauf der Ware an U2 eine USt-Zahllast i.H.v. 190 € an das Finanzamt abführen.

U2 schuldet aus dem Verkauf der Ware an U3 eine USt i.H.v. 380 €. Da U2 ein Vorsteuerabzug i.H.v. 190 € zusteht, ergibt sich eine Zahllast von insgesamt 190 €.

U3 schuldet aus dem Verkauf der Ware an P eine USt i.H.v. 570 €. Da U3 ein Vorsteuerabzug von 380 € zusteht, ergibt sich eine Zahllast von insgesamt 190 €.

P ist wirtschaftlicher Träger der USt i.H.v. 570 €.

Bei Vernichtung der Ware bei U3 ergeben sich für U1 und U2 keine Änderungen; d.h., U1 hat eine USt-Zahllast von 190 € und U2 hat ebenfalls unter Berücksichtigung der Vorsteuer eine Zahllast i.H.v. 190 €.

U3 schuldet keine USt, da es nicht zu einem Verkauf der Ware kommt. U3 steht allerdings ein Vorsteueranspruch i.H.v. 380 € aus der Rechnung des U2 zu. Folglich hat U3 einen Erstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt i.H.v. 380 €.

Aus der Sicht des Staates ergibt sich zusammengefasst eine Steuereinnahme von 0 €.

IV. Binnenmarkt

Der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister hat am 16.12.1991 die Richtlinie 91/680/EWG zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen verabschiedet. Durch diese Richtlinie wurde die 6. EG-Richtlinie vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der USt umfassend ergänzt. Diese Richtlinie stellt einen entscheidenden Schritt auf dem Weg zur Beseitigung der Steuergrenzen und Grenzkontrollen innerhalb der Europäischen Union (EU) dar. Die in der Richtlinie vom 16.12.1991 vorgesehene Regelung musste von den Mitgliedstaaten bis zum 1.1.1993 in das jeweilige nationale Recht umgesetzt werden (Artikel 28 I der 6. EG-Richtlinie). Deutschland

ist dieser Verpflichtung mit dem **USt-Binnenmarktgesetz** vom 25.8.1992 (BGBl. I S. 1548), das hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Bestimmungen am 1.1.1993 in Kraft trat, nachgekommen.

Die durch die Richtlinie vom 16.12.1991 getroffene Regelung stellt gem. Artikel 28 I der 6. EG-Richtlinie nur eine **Übergangsregelung** dar. Eine endgültige Regelung, die eine allumfassende Besteuerung im Ursprungsland, d.h., eine umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen und sonstigen Leistungen wie Umsätze im Inland, regelt, konnte nicht verabschiedet werden. Die von deutscher Seite vorgeschlagene Regelung, Besteuerung im **Ursprungsland** mit einem Clearing-Verfahren, wurde von den übrigen Mitgliedstaaten abgelehnt, da diese bezüglich der Ausgleichsmechanismen mit erheblichen Haushaltsrisiken rechneten.

Nach langwierigen Verhandlungen wurde schließlich mit der Richtlinie vom 16.12.1991 eine Einigung erzielt, die im grenzüberschreitenden Verkehr zwischen Unternehmen eine Belastung mit USt im **Bestimmungsland** herstellt. Da das endgültige Ziel eines einheitlichen Binnenmarktes durch diese Regelung noch nicht erreicht war, handelte es sich um eine Übergangsregelung, die gem. Artikel 28 I der 6. EG-Richtlinie auf zunächst 4 Jahre - bis 31.12.1996 - befristet war, allerdings mit der Maßgabe, dass sich die Geltungsdauer automatisch bis zum Inkrafttreten der endgültigen Regelung verlängert. Um den Übergangscharakter im UStG deutlich zu machen, sind die entsprechenden Regelungen durch Kleinbuchstaben gekennzeichnet, z.B. §§ 1a, 1b, 6a UStG.

Das **Ursprungslandprinzip** ist nur im Bereich des privaten Reiseverkehrs umgesetzt worden. Der private Letztverbraucher kann seit dem 1.1.1993 - ohne jede mengen- und wertmäßige Beschränkung - Waren aus einem Mitgliedstaat mit der USt dieses Mitgliedstaates belastet in seinen Wohnsitzmitgliedstaat mitbringen, ohne dass bei Grenzübertritt eine umsatzsteuerliche Erfassung erfolgt.

Die Europäische Kommission hat im Oktober 2017 ihre Vorstellungen für ein **endgültiges Mehrwertsteuersystem** vorgestellt. Entsprechende Regelungen sind im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2451) und im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096) in das UStG übernommen worden.

Die 6. EG-Richtlinie ist durch zahlreiche Richtlinien geändert bzw. ergänzt worden; z.B. durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10.4.1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer. Eine Neufassung ist durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 vorgenommen worden (**Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie**); diese ist am 1.1.2007 in Kraft getreten (Artikel 413 der Richtlinie 2006/112/EG).

Der EU gehören z.Zt. folgende **Mitgliedstaaten** an:

- Belgien
- Bulgarien (ab 1.1.2007)
- Dänemark
- Deutschland
- Estland (ab 1.5.2004)
- Finnland (ab 1.1.1995)
- Frankreich
- Griechenland
- Irland
- Italien
- Kroatien (ab 1.7.2013)

- Lettland (ab 1.5.2004)
- Litauen (ab 1.5.2004)
- Luxemburg
- Malta (ab 1.5.2004)
- Niederlande
- Österreich (ab 1.1.1995)
- Polen (ab 1.5.2004)
- Portugal
- Rumänien (ab 1.1.2007)
- Schweden (ab 1.1.1995)
- Slowakei (ab 1.5.2004)
- Slowenien (ab 1.5.2004)
- Spanien
- Tschechien (ab 1.5.2004)
- Ungarn (ab 1.5.2004)
- Zypern (teilweise) (ab 1.5.2004)

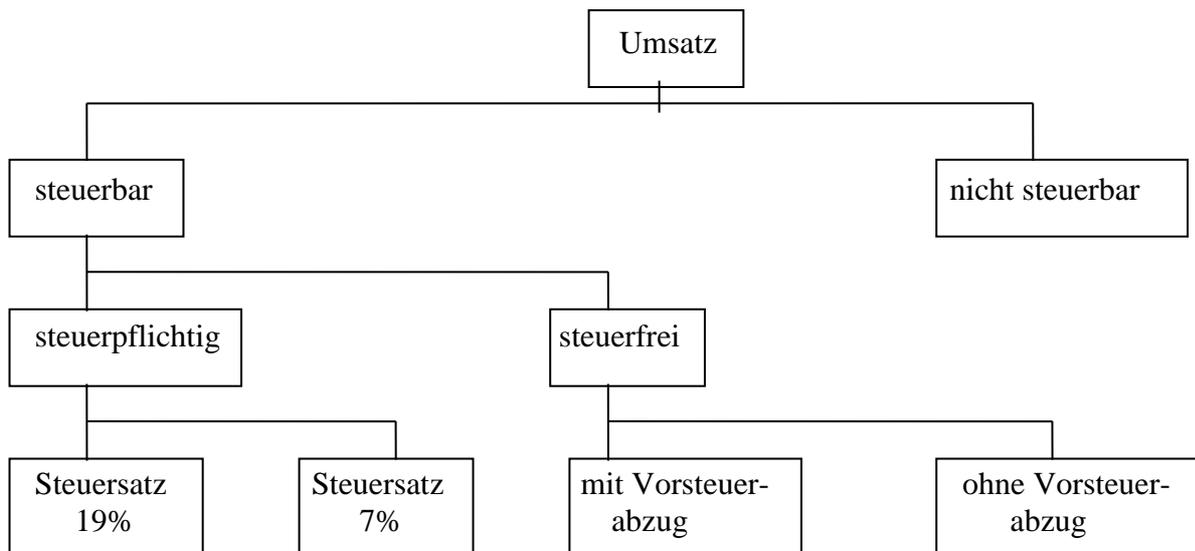
Das **Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland** ist am 31.1.2020 aus der EU ausgetreten. Der Übergangszeitraum hat mit Ablauf des 31.12.2020 geendet. Zu den Konsequenzen des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU hat das BMF mit Schreiben vom 10.12.2020 (BStBl. I S. 1370) und vom 21.10.2021 (BStBl. I S. 2136) Stellung genommen.

V. Prüfungsschema

Bei der umsatzsteuerlichen Prüfung eines Sachverhalts sollte folgende **Prüfungsreihenfolge** eingehalten werden:

1. Steuerbarkeit (§ 1 UStG)
2. Steuerpflicht / Steuerfreiheit (§§ 4, 4b, 5 UStG)
3. Steuersatz (§ 12 UStG)
4. Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25, 25a UStG)
5. Sondertatbestände (z.B. § 14c UStG)
6. Entstehung (§§ 13, 13b, 18b UStG)
7. Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)
8. Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)

B. Steuerbarkeit



I. Allgemeines

Steuergegenstand der USt ist gem. § 1 UStG der steuerbare Umsatz. Nur die im § 1 Abs. 1 UStG abschließend aufgeführten Umsätze sind steuerbar; es liegt eine enumerative Aufzählung vor. Es handelt sich um folgende Umsätze:

- Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG),
- Einfuhr im Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG),
- innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).

Im Rahmen des **Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002** wurde eine Neuregelung der Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen. Die bisherigen Nummern 2 und 3 des § 1 Abs. 1 UStG wurden gestrichen.

II. Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

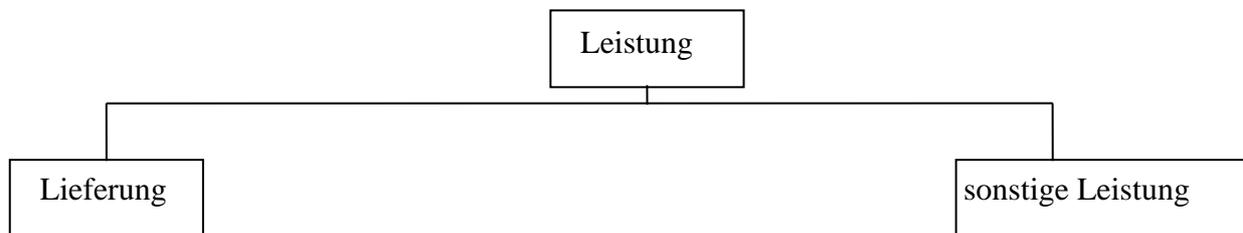
Der USt unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Tatbestandsmerkmale für einen steuerbaren Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG sind:

- Lieferungen und sonstige Leistungen,
- Unternehmer,
- im Rahmen des Unternehmens,
- im Inland,
- gegen Entgelt.

Nur wenn sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, ist der Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar. Ist nur ein Tatbestandsmerkmal nicht gegeben, ist der Umsatz nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.

1. Lieferung/sonstige Leistung



Oberbegriff für die Lieferung und die sonstige Leistung ist die **Leistung**. Auch die Lieferung ist eine Leistung. Die Differenzierung der Leistung in Lieferung und sonstige Leistung ermöglicht es dem Gesetzgeber, Art und Umfang der Besteuerung jeweils unterschiedlich zu regeln.

Grundlage für ein umsatzsteuerliches Leistungsverhalten ist das bürgerlich-rechtliche **Verpflichtungsgeschäft**. Als Verpflichtungsgeschäfte kommen insbesondere in Betracht:

- **Kaufvertrag**

Durch den Kaufvertrag wird der Verkäufer einer Sache verpflichtet, dem Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen. Der Käufer ist verpflichtet, dem Verkäufer den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und die gekaufte Sache abzunehmen. Hinweis auf § 433 BGB.

- **Dienstvertrag**

Durch den Dienstvertrag wird derjenige, welcher Dienste zusagt, zur Leistung der versprochenen Dienste, der andere Teil zur Gewährung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Gegenstand des Dienstvertrages können Dienste jeder Art sein. Hinweis auf § 611 BGB.

- **Mietvertrag**

Durch den Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, dem Mieter den Gebrauch der vermieteten Sache während der Mietzeit zu gewähren. Der Mieter ist verpflichtet, dem Vermieter den vereinbarten Mietzins zu entrichten. Hinweis auf § 535 BGB.

Eine umsatzsteuerliche Leistung knüpft indessen nicht an das Verpflichtungsgeschäft an, sondern an das **Erfüllungsgeschäft**. Die Begründung der vertraglichen Verpflichtung ist noch keine Leistung. Vielmehr entspricht es dem Wesen der USt als Verkehrssteuer, auf die Vertragserfüllung abzustellen. Die Leistung wird grundsätzlich gegenüber demjenigen erbracht, der Vertragspartner des Verpflichtungsgeschäfts ist.

Beispiel:

A vermietet an B eine Wohnung, die nicht von B, sondern von C bewohnt wird.

Die Vermietungsleistung wird von A gegenüber B erbracht.

Im Umsatzsteuerrecht herrscht der Grundsatz der **Einheitlichkeit der Leistung**. Ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang darf umsatzsteuerrechtlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden.

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung führt dazu, dass Vorgänge, die bürgerlich-rechtlich selbständig und je für sich betrachtet werden, nach umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt werden müssen, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und als ein unteilbares Ganzes anzusehen sind.

Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung; dies gilt selbst dann, wenn ein besonderes Entgelt verlangt und entrichtet wird. Eine Nebenleistung liegt vor, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng - im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung - zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt. Gegenstand einer Nebenleistung kann sowohl eine unselbständige Lieferung von Gegenständen als auch eine unselbständige sonstige Leistung sein. **Verpackungs- und Beförderungskosten** teilen als Nebenleistungen grundsätzlich das Schicksal der Hauptleistung.

Beispiel:

Der Möbelhändler A betreibt in Augsburg ein Möbelgeschäft. Er verkauft einem Kunden einen Wohnzimmertisch und befördert diesen Tisch vereinbarungsgemäß mit seinem eigenen Lkw zu dem Kunden. Für den Transport erhält A ein gesondertes Entgelt.

A erbringt eine einheitliche Leistung; eine Lieferung des Tisches. Die Beförderung teilt als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung. Es liegt umsatzsteuerlich nur eine Leistung vor.

a) Lieferung

Lieferungen eines Unternehmers sind gem. § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (**Verschaffung der Verfügungsmacht**).

Beispiel:

Bäckermeister B verkauft der Hausfrau H in seinem Geschäft in Münster ein Brot für 3,20 €.

Es liegt eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG vor, da der B als Unternehmer den Abnehmer (H) befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand (Brot) zu verfügen.

Gegenstände i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG sind körperliche Gegenstände (Sachen gem. § 90 BGB, Tiere gem. § 90a BGB), Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, wie z.B. Elektrizität, Wärme, Wasserkraft. Unter dem Begriff "**Sachgesamtheit**" ist die Zusammenfassung mehrerer selbständiger Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen zu verstehen, das wirtschaftlich als ein anderes Verkehrsgut angesehen wird als die Summe der einzelnen Gegenstände. Beispiel für eine Sachgesamtheit ist die Stereoanlage, da die Stereoanlage wirtschaftlich als ein anderes Verkehrsgut angesehen wird als die Einzelkomponenten (Verstärker, Tuner, CD-Spieler usw.). **Rechte** sind dagegen keine Gegenstände i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Die Übertragung von Wertpapieren und Anteilen stellt ebenfalls eine sonstige Leistung dar (BMF-Schreiben vom 30.11.2006, BStBl. I S. 793). Der BFH hat aber demgegenüber mit Urteil vom 18.2.2016 (BStBl. 2019 II S. 333) entschieden, dass die Veräußerung des Miteigentumsanteils an einer Sache Gegenstand einer Lieferung sein kann. Auf das BMF-Schreiben vom 23.5.2019 (BStBl. I S. 511) wird hingewiesen.

Die Lieferung setzt eine **Verschaffung der Verfügungsmacht** voraus. Der BFH hat hierzu im Urteil vom 12.5.1993 (BStBl. II S. 847) ausgeführt, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht den von den Beteiligten **endgültig gewollten Übergang** der wirtschaftlichen Substanz eines Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger beinhaltet. Der Abnehmer muss faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn wie ein Eigentümer nutzen und veräußern zu können. Die Verschaffung der Verfügungsmacht geht im Regelfall mit dem Übergang des bürgerlich-rechtlichen Eigentums einher; dies ist aber nicht zwingend. Abweichungen bestehen z.B. bei

- **der Veräußerung eines Grundstücks**

Das bürgerlich-rechtliche Eigentum an einem Grundstück wird durch Auflassung (§ 925 BGB) und Eintragung im Grundbuch (§ 873 BGB) verschafft. Der Kaufvertrag muss notariell beurkundet sein (§ 311 b BGB). Umsatzsteuerrechtlich ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausschlaggebend. Für die Verschaffung der Verfügungsmacht ist darauf abzustellen, wann Nutzungen und Lasten am Grundstück auf den Erwerber übergehen. Dieser Zeitpunkt wird regelmäßig bereits im Kaufvertrag festgelegt. Auf die Eintragung im Grundbuch kommt es insoweit nicht an.

- **der Veräußerung von Diebesgut**

Der Dieb kann bürgerlich-rechtlich kein Eigentum übertragen, da er nicht Eigentümer des Diebesguts geworden ist. Der Dieb kann aber Verfügungsmacht an den gestohlenen Gegenständen verschaffen und somit Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG ausführen.

Wenn ein Gegenstand unter **Eigentumsvorbehalt** verkauft wird, liegt gleichwohl eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG vor; denn wirtschaftlich kann der Käufer über den Gegenstand wie ein Eigentümer verfügen. Beim **Kommissionsgeschäft** (§ 3 Abs. 3 UStG) liegt eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsgutes an den Abnehmer vor (Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 7 UStAE).

Ab dem 1.7.2021 ist **§ 3 Abs. 3a UStG** zu beachten. Danach wird ein Unternehmer, der mittels seiner **elektronischen Schnittstelle** die Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch einen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer an einen Empfänger nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG unterstützt, behandelt, als ob er diesen Gegenstand für sein Unternehmen selbst erhalten und geliefert hätte. Auf das BMF-Schreiben vom 1.4.2021 (BStBl. I S. 629) wird hingewiesen.

Zur Übertragung von **Gutscheinen** (Einzweck- oder Mehrzweck-Gutscheine) wird auf die Regelung in § 3 Abs. 13 bis 15 UStG hingewiesen. Zu dieser Regelung hat das BMF mit Schreiben vom 2.11.2020 (BStBl. I S. 1121) Stellung genommen.

b) Werklieferung

Die Grundsätze der Lieferung gelten auch für die Werklieferung. Eine Werklieferung liegt gem. § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG dann vor, wenn der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen hat und hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft hat, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt. Es muss ein fremder Gegenstand be- oder verarbeitet werden. In den Fällen, in denen das Werk aus mehreren Hauptstoffen besteht, liegt bereits dann eine Werklieferung vor, wenn der Unternehmer nur einen

Hauptstoff oder einen Teil eines Hauptstoffes selbst beschafft. Was als Hauptstoff angesehen wird, ist nach der Verkehrsauffassung zu entscheiden.

Beispiel:

Bauunternehmer A aus Arnberg erhält von dem Kunden K den Auftrag, ein Gebäude auf dem Grundstück des K zu errichten. Die benötigten Baumaterialien werden von A beschafft.

A erbringt eine Werklieferung i.S.d. § 3 Abs. 4 UStG.

c) Lieferfiktionen

Seit dem 1.1.1993 gilt das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 2a UStG) durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat, als Lieferung gegen Entgelt (§ 3 Abs. 1a UStG). Diese Regelung war erforderlich, um die ab dem 1.1.1993 innergemeinschaftlich weggefallene EUSt durch die Erwerbsbesteuerung zu ersetzen. Der Vorgang des Verbringens wird als fiktive Lieferung behandelt und findet Eingang in den innergemeinschaftlichen Informationsaustausch.

Ein **innergemeinschaftliches Verbringen** liegt vor, wenn ein Unternehmer

- einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates (Ausgangsmitgliedstaat) zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates (Bestimmungsmitgliedstaat) befördert oder versendet und
- den Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat nicht nur vorübergehend verwendet.

Der Unternehmer gilt im Ausgangsmitgliedstaat als Lieferer, im Bestimmungsmitgliedstaat als Erwerber.

Voraussetzung für ein innergemeinschaftliches Verbringen ist, dass der Gegenstand bereits im Ausgangsmitgliedstaat dem Unternehmen zugeordnet war und sich bei Beendigung des Transports im Bestimmungsmitgliedstaat weiterhin in der **Verfügungsmacht des Unternehmers** befindet. Außerdem darf der Gegenstand nicht nur zu einer vorübergehenden Verwendung in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangen. Eine endgültige Verwendung ist immer dann anzunehmen, wenn der Gegenstand dem Anlagevermögen zugehört oder es sich um Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe handelt, die im Bestimmungsmitgliedstaat verarbeitet oder verbraucht werden. Eine nicht nur vorübergehende Verwendung liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand mit der konkreten Absicht in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt, ihn dort weiterzuliefern.

Kein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn die Verwendung des Gegenstandes im Bestimmungsmitgliedstaat

- ihrer Art nach nur vorübergehend ist (Hinweis auf Abschn. 1a.2 Abs. 10 und 11 UStAE) oder
- befristet ist (Hinweis auf Abschn. 1a.2 Abs. 12 und 13 UStAE).

Beispiele:

1) A verbringt eine Maschine aus seinem Unternehmen in Aachen in seinen Zweigbetrieb nach Rom, um sie dort auf Dauer einzusetzen.

Das Verbringen gilt als Lieferung gegen Entgelt i.S.d. § 3 Abs. 1a UStG, da ein Unternehmensgegenstand zur endgültigen Verwendung aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet zur Verfügung des Unternehmers verbracht wird. A gilt als Lieferer.

2) Bauunternehmer B aus Berlin errichtet in Paris ein Gebäude. Zu diesem Zweck verbringt er einen Kran von Berlin nach Paris zu der Baustelle. Nach Fertigstellung des Gebäudes gelangt der Kran zurück nach Berlin.

Das Verbringen gilt nicht als Lieferung gegen Entgelt i.S.d. § 3 Abs. 1a UStG, da der Kran zu einer nur vorübergehenden Verwendung nach Paris gelangt und somit nicht alle Voraussetzungen des § 3 Abs. 1a UStG erfüllt sind.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2020 wurde eine **Konsignationslagerregelung** in § 6b UStG eingefügt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist von einer unmittelbaren Lieferung an den Abnehmer auszugehen und nicht von einem vorangehenden Verbringen. Auf das BMF-Schreiben vom 10.12.2021 (BStBl. I S. 2492) wird hingewiesen.

d) Gleichstellung mit Lieferung

Mit Wirkung ab dem 1.4.1999 ist **§ 3 Abs. 1b** in das UStG eingefügt worden. Danach werden einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt:

- die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen;
- die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
- jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Voraussetzung für die Gleichstellung mit einer Lieferung ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Die **Entnahme** eines Gegenstandes aus dem Unternehmen setzt zwingend voraus, dass der Gegenstand zum Unternehmen gehört hat. Entscheidend hierbei ist, ob der Unternehmer den Gegenstand dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich zugewiesen hat; auf die ertragsteuerliche Behandlung kommt es insoweit nicht an. Bei gemischt-genutzten Gegenständen (unternehmerische und unternehmensfremde Nutzung) obliegt dem Unternehmer grundsätzlich die Wahl der Zuordnung. Der Gegenstand muss aber zu mindestens **10%** unternehmerisch genutzt werden (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Der Gegenstand muss aus **außerunternehmerischen** (privaten) **Gründen** aus dem Unternehmen entnommen werden. Dies ist aus der Sicht des Unternehmers zu beurteilen. Hat die Wertabgabe sowohl betriebliche als auch private nichtunternehmerische Gründe, ist darauf abzustellen, welche Gründe überwiegen.

Bei allen drei Nummern des § 3 Abs. 1b UStG ist Voraussetzung für die Gleichstellung mit einer Lieferung gegen Entgelt, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Das Gesetz lässt die Frage offen, wie sich ein Vorsteuerabzug für Bestandteile auswirkt und wie der Begriff „**Bestandteile**“ zu definieren ist.

Beispiel:

Der Unternehmer A mit Sitz in Dortmund erwirbt aus privater Hand einen gebrauchten Pkw für 10.000 €. Der Pkw wird zulässigerweise seinem Unternehmen zugeordnet. A lässt eine Inspektion (einschließlich einer Wagenwäsche) ausführen sowie die Kupplung und Bremsbeläge erneuern. Das Entgelt hierfür beträgt 1.000 €. Außerdem kauft A neue Scheibenwischerblätter und bringt sie selbst an dem Pkw an. Das Entgelt beträgt 20 €. Später entnimmt A den Pkw in sein Privatvermögen.

Die Entnahme des Pkw wird nicht einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. A konnte aus der Anschaffung des Pkw keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Bestandteile sind in den Pkw nicht eingebaut worden. Der Umsatz ist nicht steuerbar.

Der **BFH** hat mit Urteil vom 30.3.1995 (UR 1995 S. 340) entschieden, dass Aufwendungen zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstandes, die der Unternehmer mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, die Frage der Besteuerung der Entnahme des Gegenstandes nicht berühren. Solche Aufwendungen zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstandes selbst führten grundsätzlich nicht zur Anschaffung / Herstellung eines „Bestandteils“ des Gegenstandes. Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung in **Abschn. 3.3 Abs. 2 UStAE** angeschlossen. Bestandteile eines Gegenstands sind diejenigen gelieferten Wirtschaftsgüter, die auf Grund ihres Einbaus ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren haben und die ferner zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt haben (z.B. eine nachträglich in ein Kraftfahrzeug eingebaute Klimaanlage). Dienstleistungen (sonstige Leistungen) einschließlich derjenigen, für die zusätzlich kleinere Lieferungen von Gegenständen erforderlich sind (z.B. Karosserie- und Lackarbeiten an einem Pkw), führen nicht zu Bestandteilen des Gegenstands. Aus **Vereinfachungsgründen** wird keine dauerhafte Werterhöhung des Wirtschaftsguts angenommen, wenn die vorsteuerentlasteten Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen weder 20% der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts noch einen Betrag von 1.000 € übersteigen (BMF-Schreiben vom 26.11.2004, BStBl. I S. 1127; Abschn. 3.3 Abs. 4 UStAE).

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird auch die **unentgeltliche Zuwendung** eines Gegenstandes durch einen Unternehmer **an sein Personal** für dessen privaten Bedarf. Voraussetzung für die Gleichstellung ist, dass es sich nicht nur um Aufmerksamkeiten handelt. Als Lieferungen kommen danach z.B. die unentgeltlichen Deputate in Betracht.

Keine Lieferungen sind **Aufmerksamkeiten** und Lieferungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind. Hierbei sind unter „Aufmerksamkeiten“ Zuwendungen zu verstehen, die ihrer Art und ihrem Wert nach Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Demnach zählen zu den Aufmerksamkeiten gelegentliche Sachzuwendungen (Blumen, Buch, Tonträger, Genussmittel) bis zu einem Wert von **60 €**.

Leistungen, die **überwiegend** durch das **betriebliche Interesse** des Arbeitgebers veranlasst sind, sind dann anzunehmen, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge haben, dies aber durch die angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird. Dies ist z.B. bei üblichen Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen der Fall.

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird auch **jede andere unentgeltliche Zuwendung** eines Gegenstandes, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens. Hierunter fallen z.B. Sachspenden an Vereine, Warenabgaben anlässlich von

Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken. Die Regelung dient der Vermeidung eines umsatzsteuerlich unbelasteten Letztverbrauchs. Geschenke und andere unternehmerisch veranlasste Warenabgaben werden nur besteuert, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des abgegebenen Gegenstandes oder seine Bestandteile mit USt belastet waren und der Unternehmer hinsichtlich dieser Steuer entweder zum vollen oder zumindest teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt war. Auf das BMF-Schreiben vom 10.7.2000 (BStBl. I S. 1185) und Abschn. 3.3 Abs. 10 bis 17 UStAE wird hingewiesen.

Beispiel:

Unternehmer A, der mit Küchengeräten handelt, schenkt seinem besten Kunden ein Küchengerät im Wert von 300 €.

Es liegt kein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vor. Die Zuwendung steht nicht einer Lieferung gegen Entgelt gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG gleich; denn A war für den Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt. Es handelt sich um eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Nach § 15 Abs. 1a UStG kommt insoweit ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht. Sollte A zunächst den Vorsteuerabzug vorgenommen haben, so ist eine Korrektur gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG im Zeitpunkt der Zuwendung durchzuführen.

e) Sonstige Leistung

Sonstige Leistungen sind gem. **§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG** Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen (§ 3 Abs. 9 Satz 2 UStG). Das UStG bestimmt den Begriff der sonstigen Leistung durch eine negative Abgrenzung gegenüber der Lieferung. Eine sonstige Leistung kann auch in einem passiven Verhalten bestehen. § 3 Abs. 9 Satz 3 UStG ist im Rahmen des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften mit Wirkung ab dem 1.1.2019 aufgehoben worden.

Als sonstige Leistungen kommen insbesondere in Betracht:

- Dienstleistungen,
- Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen (Vermietung, Verpachtung, Darlehensgewährung, Einräumung eines Nießbrauchs),
- Einräumung, Übertragung, Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenzeichenrechten und ähnlichen Rechten,
- Reiseleistungen,
- Restaurationsumsätze.

f) Werkleistung

Eine Werkleistung liegt vor, wenn der Werkunternehmer bei seiner Leistung **keinerlei** selbst beschaffte Stoffe oder nur Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, verwendet. Für die Frage, ob es sich um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt, kommt es nicht auf das Verhältnis des Wertes der Arbeit oder des Arbeitserfolges zum Wert der vom Unternehmer beschafften Stoffe an, sondern darauf, ob diese Stoffe ihrer Art nach sowie nach dem

Willen der Beteiligten als Hauptstoffe oder als Nebenstoffe bzw. Zutaten des herzustellenden Werkes anzusehen sind. Die Unentbehrlichkeit eines Gegenstandes allein macht diesen noch nicht zu einem Hauptstoff. Kleinere technische Hilfsmittel, z.B. Nägel, Schrauben, Splinte usw., sind in aller Regel Nebensachen.

Beispiel:

A betreibt in Arnsberg eine Kfz-Reparaturwerkstatt. A repariert den Pkw des Kunden K und berechnet diesem neben dem Arbeitslohn in Höhe von 500 € noch Materialkosten für Kleinteile in Höhe von 30 €.

A erbringt eine Werkleistung.

g) Gleichstellung mit sonstiger Leistung

Mit Wirkung ab dem 1.4.1999 ist **§ 3 Abs. 9a** in das UStG eingefügt worden. Danach werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt:

- die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen; dies gilt nicht, wenn der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen oder wenn eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG durchzuführen ist;
- die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Der sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird danach insbesondere die **Verwendung von Unternehmensgegenständen** für den privaten, außerunternehmerischen Bedarf. So handelt es sich z.B. bei der Verwendung eines zu 100% dem Unternehmen zugeordneten Computers für private Zwecke um eine sonstige Leistung gegen Entgelt, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der USt unterliegt.

Der sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt ist ferner die Verwendung eines Unternehmensgegenstandes für den privaten Bedarf des Personals, sofern keine Aufmerksamkeit vorliegt.

Bei der **Firmenwagenüberlassung** muss allerdings zunächst geprüft werden, ob es sich nicht um eine entgeltliche Leistung, einen tauschähnlichen Umsatz nach § 3 Abs. 12 UStG, handelt.

Besteuert wird lediglich die Verwendung solcher Gegenstände, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit USt belastet waren und bei denen der Unternehmer hinsichtlich dieser Steuer entweder zum **vollen** oder zumindest **teilweisen Vorsteuerabzug** berechtigt war. Bei in der Zeit vom 1.4.1999 bis 31.12.2003 angeschafften Kraftfahrzeugen, die vom Unternehmer auch privat verwendet werden und deshalb nur grundsätzlich 50% der Vorsteuer abgezogen werden konnten, entfiel die Gleichstellung mit einer sonstigen Leistung gem. § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG a.F.; d.h., es fand insoweit keine Besteuerung statt. Hinsichtlich der Übergangsregelung wird auf § 27 Abs. 5 UStG hingewiesen. Bei Fahrzeugen, die ab dem 1.1.2004 angeschafft werden, ist die private Verwendung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Besteuerung zu unterwerfen. Auf das **BMF-Schreiben** vom 5.6.2014 (BStBl. I S. 896) wird hingewiesen.

Eine Gleichstellung mit einer sonstigen Leistung gegen Entgelt erfolgt nicht, wenn der Vorsteuerabzug für ein **teilunternehmerisch genutztes Grundstück** nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen ist. Der Unternehmer kann nur die Vorsteuer aus dem unternehmerisch genutzten Teil abziehen, braucht dann aber auch nicht die Privatnutzung der Besteuerung zu unterwerfen.

Nach **§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG** unterliegen auch alle anderen - nicht bereits unter § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fallenden - unentgeltlichen Dienstleistungen für nichtunternehmerische Zwecke oder für den privaten Bedarf des Personals, ausgenommen Aufmerksamkeiten, der USt. Hierunter fallen z.B.:

- Einsatz betrieblicher Arbeitskräfte für den Haushalt des Unternehmers,
- Überlassung eines unternehmerischen Kraftfahrzeugs nebst Fahrer an das Personal für dessen Privatfahrten.

Eine sonstige Leistung ist nicht anzunehmen, wenn es sich um Aufmerksamkeiten handelt oder aber um Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind.

Leistungen, die **überwiegend** durch das **betriebliche Interesse** des Arbeitgebers veranlasst sind, sind dann anzunehmen, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge haben, dies aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird. Als solche Leistungen sind z.B. anzusehen:

- Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen,
- betriebsärztliche Betreuung,
- betriebliche Fort- und Weiterbildungsleistungen,
- Zurverfügungstellung von Parkplätzen,
- Zurverfügungstellung von Betriebskindergärten,
- Zurverfügungstellung von Übernachtungsmöglichkeiten bei weit vom Heimatort entfernten Tätigkeitsstellen.

Die Unterscheidung zwischen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG und sonstigen Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ist wichtig für die Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage.

Bezüglich der **Telefonnutzung** ist Folgendes zu beachten:

Der BFH hat durch Urteil vom 23.9.1993 (BStBl. 1994 II S. 200) entschieden, dass ein Unternehmer Telefondienstleistungen der Deutschen Bundespost nur insoweit für sein Unternehmen bezieht, als er das Telefon unternehmerisch nutzt. Die nichtunternehmerische Nutzung des Telefons sei kein Eigenverbrauch. Nutzt ein Unternehmer Fernsprecheinrichtungen der Deutschen Bundespost Telekom oder anderer Unternehmer sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische (private) Zwecke, so hat er die auf die Grundgebühren, Gesprächsgebühren und die Geräteanmietung entfallende USt entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. Die nichtunternehmerische Nutzung wird nicht einer sonstigen Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG gleichgestellt.

USt aus den Anschaffungskosten unternehmerisch genutzter Fernsprechendgeräte (z.B. von Telefonanlagen nebst Zubehör, Telekopiergeräten, Mobilfunkeinrichtungen) kann der Unternehmer grundsätzlich in voller Höhe als Vorsteuer abziehen. Die nichtunternehmerische private Nutzung dieser Geräte steht einer sonstigen Leistung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG gleich und unterliegt damit der USt. Bemessungsgrundlage sind die auf den Zeitraum nach § 15a UStG aufgeteilten Anschaffungskosten. Betragen die Anschaffungskosten weniger als 500 €, sind sie im Jahr der

Anschaffung zu berücksichtigen. Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören die Grund- und Gesprächsgebühren.

Beispiel:

Unternehmer A in Münster nutzt ein Telefongerät der Telekom AG zu 70% für unternehmerische Zwecke und zu 30% für private Zwecke. Die gesondert ausgewiesene USt betrug im Kalenderjahr 100 €.

Es liegt keine gleichgestellte sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG vor. A muss die angefallene USt entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufteilen. Danach kann A 70 € als Vorsteuer geltend machen.

h) Abgrenzung Lieferung/sonstige Leistung

Nach dem BFH-Urteil vom 19.12.1991 (BStBl. 1992 II S. 449) richtet sich bei einer **einheitlichen Leistung**, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, die Einstufung als Lieferung oder sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungen bestimmen.

Werden Gegenstände im **Leasingverfahren** überlassen, so ist die Übergabe des Leasinggegenstandes durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer eine Lieferung, wenn der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und aus den – zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden – Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird. Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt auch vor, wenn der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält (Abschn. 3.5 Abs. 5 Sätze 1 und 2 UStAE).

Beispiel:

Der Modezeichner A betreibt sein Atelier in Frankfurt. Für das in Berlin ansässige Unternehmen B, das eine Modezeitschrift herausgibt, entwirft A Modellskizzen, nach denen B Schnittmusterbogen anfertigen will. Die Skizzen werden von A in Berlin an B übergeben.

A erbringt eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG. Es liegt keine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG vor, da nicht die Übergabe der Skizzen (des Papiers) die wesentliche Leistung des A ist, sondern seine geistige Leistung. Die Skizzen dienen als Träger oder Übermittler seiner geistigen Leistung.

2. Unternehmer

„Unternehmer“ ist ein zentraler Begriff des UStG. Der Unternehmer ist Tatbestandsmerkmal für die Steuerbarkeit eines Umsatzes nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Nur ein Unternehmer kann den

Vorsteuerabzug geltend machen. Steuerschuldner ist der Unternehmer. Der Unternehmer muss steuerliche Pflichten erfüllen, z.B. muss er Voranmeldungen und Jahressteuererklärungen abgeben.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. 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 UStG).

Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft sind:

- Umsatzsteuerfähigkeit,
- berufliche oder gewerbliche Tätigkeit,
- Selbständigkeit.

Steuerfähig, d.h., Träger von Rechten und Pflichten im umsatzsteuerlichen Sinne ist jedes selbständig tätige Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt. Es kommt weder auf die Rechtsform noch auf die Rechtsfähigkeit des Leistenden an. Umsatzsteuerfähig können somit natürliche Personen, Personengruppen (z.B. OHG, KG, GbR) und juristische Personen sowohl des öffentlichen Rechts (z.B. Bund, Land, Gemeinde) als auch des privaten Rechts (z.B. AG, GmbH, KGaA, e.V.) sein. Nach dem Urteil des BFH vom 22.11.2018 (UR 2019 S. 179) kann eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmer sein. Aufgrund dieses Urteils ist § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden. Danach können auch nicht rechtsfähige Personengemeinschaften, wie z.B. Bruchteilsgemeinschaften, Unternehmer sein. Wem eine Leistung als Unternehmer zuzurechnen ist, richtet sich grundsätzlich danach, wer dem Leistungsempfänger gegenüber als Schuldner der Leistung auftritt. Bei Schein- oder Strohmanggeschäften kann die Leistung auch einer anderen als der nach außen auftretenden Person zuzurechnen sein (BFH-Urteil vom 15.9.1994, BStBl. 1995 II S. 275; Abschn. 2.1 Abs. 3 Satz 6 UStAE).

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. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist. Auch die Schaffung eines Dauerzustandes kann eine nachhaltige Tätigkeit sein. Entscheidend ist der **Wille** des Leistenden. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Der BFH hat mit Urteil vom 18.7.1991 (BStBl. II S. 776) Kriterien, die für die **Nachhaltigkeit** sprechen können, aufgestellt. Hierfür kommen 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.

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

Die Unternehmereigenschaft beschränkt sich nicht auf die Tätigkeiten, die den im Einkommensteuergesetz (EStG) genannten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit zugrundeliegen. Unter Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG ist vielmehr jedes aktive oder passive Verhalten Dritten gegenüber zu verstehen, soweit es auf ein wirtschaftliches Ergebnis gerichtet ist, z.B. das Vermieten eines Grundstücks.

Die Unternehmereigenschaft setzt grundsätzlich Leistungen gegen Entgelt voraus. Erfolgreiche Vorbereitungshandlungen für eine neue Tätigkeit sind der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen, wenn sie in einem sachlichen Zusammenhang mit der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit stehen. Nach dem Urteil des EuGH vom 29.2.1996 (UR 1996 S. 116) kann die Unternehmereigenschaft nicht rückwirkend aberkannt werden; es sei denn, es liegt ein Fall von Betrug oder Missbrauch vor.

Eine **selbständige** Tätigkeit ist gegeben, wenn sie auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird. Ausschlaggebend ist grundsätzlich das Innenverhältnis zum Auftraggeber. Entscheidend ist auch hier das Gesamtbild der Verhältnisse. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Natürliche Personen können zum Teil selbständig, zum Teil unselbständig sein.

Beispiel:

Der Finanzbeamte A schreibt in seiner Freizeit ein Lehrbuch zur USt. Daneben hält er bei sich bietender Gelegenheit gegen Vergütung Vorträge zu ausgewählten Umsatzsteuerproblemen vor Steuerberatern. Zusammen mit seiner Ehefrau ist A Inhaber eines Mehrfamilienhauses, das in vollem Umfang fremdvermietet ist.

A ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG; denn er übt eine berufliche Tätigkeit selbständig aus. Bei der schriftstellerischen Tätigkeit und der Vortragstätigkeit handelt es sich um nachhaltige Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. A ist insoweit auch selbständig, d.h., auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung, tätig. Zum Rahmen des Unternehmens des A gehört somit seine schriftstellerische Tätigkeit und seine Vortragstätigkeit.

Die Tätigkeit als Finanzbeamter ist eine nicht selbständige Tätigkeit und fällt somit nicht in den Rahmen des Unternehmens des A.

Bezüglich der Vermietungstätigkeit ist nicht A der Unternehmer, sondern die Personenvereinigung bestehend aus A und seiner Ehefrau. Die Vermietungsumsätze sind der Personenvereinigung zuzurechnen.

Selbständigkeit liegt nicht vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (**Organschaft**). Unternehmer ist in diesen Fällen nur der Organträger. Unter der **finanziellen Eingliederung** ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen. Unter der **wirtschaftlichen Eingliederung** ist zu verstehen, dass die Organgesellschaft gemäß dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar im engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, es fördernd und ergänzend, wirtschaftlich tätig ist. Unter der **organisatorischen Eingliederung** ist zu verstehen, dass der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird. Es ist nicht erforderlich, dass alle drei

Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind; Organschaft kann auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollkommen, dafür aber auf den anderen Gebieten um so eindeutiger ist. Die Wirkungen der Organschaft sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

Die **juristischen Personen des öffentlichen Rechts**, insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern, sind gem. § 2 Abs. 3 UStG a.F. nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Die für das Gebiet der Körperschaftsteuer (KSt) entwickelten Grundsätze sind entsprechend anzuwenden. Die Neuregelung im **§ 2b UStG** ist grundsätzlich ab dem 1.1.2017 zu beachten. Auf die BMF-Schreiben vom 19.4.2016 (BStBl. I S. 481) und vom 16.12.2016 (BStBl. I S. 1451) wird hingewiesen. Es wurde eine Übergangsregelung bis zum 31.12.2024 getroffen (§ 27 Abs. 22 und Abs. 22a UStG). Ab dem 1.1.2025 ist § 2b UStG zwingend anzuwenden.

Die Unternehmereigenschaft **beginnt** mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (Verwendungsabsicht), und **endet** mit dem letzten Tätigwerden. Unternehmen und Unternehmereigenschaft erlöschen erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem aufgegebenen Betrieb in Zusammenhang stehen.

Eine Sonderregelung zum Unternehmer enthält der **§ 2a UStG**. Wer im Inland ein neues Fahrzeug (§ 1b Abs. 3 UStG) liefert, das bei der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, wird, wenn er nicht Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist, für diese Lieferung wie ein Unternehmer behandelt. Dasselbe gilt, wenn der Lieferer eines neuen Fahrzeugs Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist und die Lieferung nicht im Rahmen des Unternehmens ausführt. Da der Erwerber eines solchen Fahrzeugs in jedem Fall der Erwerbsbesteuerung unterliegt, entspricht es dem System der USt, dem Lieferer einen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines derartigen Fahrzeugs zu gewähren. Dies wird durch den § 2a UStG im Zusammenwirken mit § 15 Abs. 4a UStG erreicht.

Beispiele:

1) A ist in einem Bielefelder Krankenhaus als Chefarzt angestellt. Daneben stehen ihm für seine Privatpatienten, denen gegenüber er persönlich abrechnet, bestimmte Räume zur Verfügung.

A ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG; denn er übt eine berufliche Tätigkeit selbständig aus. Die Tätigkeit in Bezug auf die Privatpatienten wird nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt. Die Tätigkeit wird auch selbständig, d.h., auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung, ausgeführt. Die Tätigkeit als Chefarzt stellt hingegen eine unselbständige Tätigkeit und damit keine unternehmerische Tätigkeit dar.

2) B ist Steuerberater in Leipzig und erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 EStG. Er ist Eigentümer einer Ferienwohnung im Schwarzwald, die er an wechselnde Mieter gegen Entgelt vermietet. Hierdurch erzielt B Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

B ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG; denn er übt eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig aus. Sowohl die Tätigkeit als Steuerberater als auch die Vermietungstätigkeit stellen eine berufliche bzw. gewerbliche Tätigkeit dar; auf die einkommensteuerrechtliche Eingruppierung kommt es nicht an. Die Tätigkeiten werden auch selbständig, d.h., auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung, ausgeführt.

3) C ist Eigentümer eines Waldes. Er tätigt keine Verkäufe, sondern verbraucht das anfallende Holz zum Teil für seinen eigenen Bedarf, zum Teil verschenkt er es an Freunde.

C ist kein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Es liegt keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit vor, da die Tätigkeit nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

4) D ist Briefmarkensammler mit Wohnort in Ibbenbüren. Er veräußert zwei Sätze seiner privaten Briefmarkensammlung an zwei verschiedene Abnehmer.

D ist kein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Es liegt keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit vor. Ein Briefmarkensammler, der aus privaten Neigungen sammelt, unterliegt nicht der USt, soweit er Einzelstücke veräußert. D beteiligt sich nicht wie ein Händler am Markt; er tätigt nicht planmäßige An- und Verkäufe.

5) E ist als Angestellter nichtselbständig tätig. Er ist Eigentümer einer Eigentumswohnung in Essen, die er für monatlich 1.000 € vermietet hat.

E ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG; denn er übt eine berufliche Tätigkeit selbständig aus. Die Vermietungstätigkeit ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Diese Tätigkeit wird auch selbständig, d.h., auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung, ausgeübt. Bezüglich der Angestelltentätigkeit ist E nicht selbständig tätig.

6) F ist niederländischer Staatsbürger. Er betreibt in Münster ein Lebensmitteleinzelhandelsgeschäft. Dies Geschäft wird von dem Geschäftsführer G im Namen des F geleitet. F ist bisher überhaupt noch nicht nach Deutschland gekommen.

F ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Es ist für die Unternehmereigenschaft nicht erforderlich, dass F deutscher Staatsbürger ist oder schon einmal in Deutschland gewesen ist. Es handelt sich um eine gewerbliche Tätigkeit, die selbständig ausgeübt wird. Die Tätigkeit wird auf Rechnung und auf Verantwortung des F ausgeübt. G ist als Geschäftsführer grundsätzlich nicht selbständig tätig. Er ist gegenüber F weisungsgebunden und somit gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG grundsätzlich kein Unternehmer.

3. Rahmen des Unternehmens

Das Unternehmen umfasst gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Zum Unternehmen gehören sämtliche Betriebe oder berufliche Tätigkeiten desselben Unternehmers. Diese sog. **Einheitstheorie** bedeutet, dass ein Unternehmer zwar mehrere Betriebe, aber nur ein Unternehmen haben kann. Das Unternehmen umfasst grundsätzlich alle Betriebe eines Unternehmers im Inland und im Ausland. Nicht zum Unternehmen gehört alles, was außerhalb des unternehmerischen Tätigkeitsbereiches des Unternehmers liegt, z.B. das Eigenleben des Unternehmers.

Merke:

Ein Unternehmer hat immer nur ein Unternehmen.

Der Rahmen des Unternehmens ist nicht unter örtlichen oder räumlichen Gesichtspunkten zu sehen. Vielmehr ist bei jeder Tätigkeit zu prüfen, ob die Kriterien der Nachhaltigkeit und der Einnahmeerzielungsabsicht erfüllt werden.

In den Rahmen des Unternehmens fallen nicht nur die **Grundgeschäfte**, die den eigentlichen Gegenstand der geschäftlichen Betätigung bilden, sondern auch die **Hilfsgeschäfte**. Zu den Hilfsgeschäften gehört jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich bringt. Auf die Nachhaltigkeit der Hilfsgeschäfte kommt es nicht an. Ein Verkauf von Vermögensgegenständen fällt somit ohne Rücksicht auf die Nachhaltigkeit in den Rahmen des Unternehmens, wenn der Gegenstand zum unternehmerischen Bereich des Veräußerers gehörte.

Beispiel:

A ist Inhaber eines Weinladens. Er veräußert sein Weinregal.

Es handelt sich um ein Hilfsgeschäft im Rahmen des Unternehmens des A. Auf die Nachhaltigkeit kommt es bei Hilfsgeschäften nicht an, d.h., auch der einmalige Verkauf des Weinregals unterliegt der USt.

Auch **Nebentätigkeiten**, d.h., Tätigkeiten, die zwar nicht den eigentlichen Geschäftszweck ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber mit der Haupttätigkeit im engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gehören als Hilfsumsätze in den Rahmen des Unternehmens.

Beispiele:

- 1) Ein Handwerksmeister übernimmt eine ehrenamtliche Tätigkeit in der Kreishandwerkerschaft.
- 2) Ein Steuerberater übernimmt die Testamentsvollstreckung für einen verstorbenen Klienten.

Es handelt sich um Nebentätigkeiten, die zum Rahmen des jeweiligen Unternehmens gehören.

Innerhalb eines einheitlichen Unternehmens sind grundsätzlich steuerbare Umsätze nicht möglich. Besonderheiten ergeben sich beim innergemeinschaftlichen Verbringen. Es handelt sich bei den wechselseitigen Leistungen grundsätzlich um nicht steuerbare **Innenumsätze**. Dies gilt selbst dann, wenn sich die Betriebe wechselseitig die Leistungen in Rechnung stellen. Ein Leistungsaustausch kann sich grundsätzlich zwischen den einzelnen zu einer Unternehmenseinheit gehörenden Betrieben nicht ergeben, weil es an den zum Leistungsaustausch erforderlichen zwei Personen mangelt. Innenumsätze erfolgen im Unternehmensbereich und unterscheiden sich damit von den Leistungen für den privaten Bereich, denen ein Verlassen des Unternehmensbereichs zugrunde liegt.

Beispiel:

Ein Lebensmitteleinzelhändler hat ein Hauptgeschäft in Düsseldorf und Filialen in Köln und Bonn. Er beliefert die Filialen von seinem Hauptgeschäft aus.

Es liegt ein nicht steuerbarer Innenumsatz vor.

4. Inland

Nur wenn sich der Leistungsort im Inland befindet, kann die Leistung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar sein.

Inland ist gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme des Gebietes von Büsingen, der Insel Helgoland, der Freizonen im Sinne des Artikels 243 des Zollkodex der Union (Freihäfen), der Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie sowie der deutschen Schiffe und der deutschen Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören.

Davon abzugrenzen sind die Begriffe Ausland, Gemeinschaftsgebiet und Drittlandsgebiet.

Ausland ist das Gebiet, das nicht Inland ist (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG).

Das **Gemeinschaftsgebiet** umfasst gem. § 1 Abs. 2a UStG das Inland und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der EU, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (**übriges Gemeinschaftsgebiet**).

Drittlandsgebiet ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG).

Beispiele:

- 1) Berlin gehört zum Inland und damit zum Gemeinschaftsgebiet.
- 2) Paris gehört zum Ausland, zum Gemeinschaftsgebiet und zum übrigen Gemeinschaftsgebiet.
- 3) Zürich gehört zum Ausland und zum Drittlandsgebiet.

Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt.

a) Ort der Lieferung

Für den Ort der Lieferung kommen folgende Bestimmungen in Betracht:

§ 3c UStG	Ort der Lieferung beim Fernverkauf
§ 3e UStG	Ort der Lieferung während einer Beförderung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn
§ 3g UStG	Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte

§ 3 Abs. 8 UStG	Ort der Lieferung in Fällen der Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet
§ 3 Abs. 7 UStG	Ort der Lieferung in Fällen ohne Beförderung oder Versendung
§ 3 Abs. 6 UStG	Ort der Lieferung in Fällen der Beförderung oder Versendung

Die Prüfung des Lieferortes sollte in der angegebenen **Reihenfolge** - von der Ausnahme zum Grundsatz - durchgeführt werden. Den Vorrang der §§ 3c, 3e, und 3g UStG gegenüber § 3 Abs. 6 bis 8 UStG bestimmt **§ 3 Abs. 5a UStG**. § 3f UStG a.F. ist im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2451) aufgehoben worden.

§ 3c UStG

§ 3c UStG, der mit Wirkung vom 1.1.1993 in das UStG aufgenommen wurde, regelt den Ort der Lieferung in besonderen Fällen (**Versandhandelsregelung**). Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096) ist § 3c UStG mit Wirkung ab dem 1.7.2021 neu gefasst worden (**Ort der Lieferung beim Fernverkauf**).

Ein **innergemeinschaftlicher Fernverkauf** ist die Lieferung eines Gegenstands, der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete (Freihäfen, Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie) an den Erwerber befördert oder versandt wird, einschließlich jener Lieferung, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist. Der **Erwerber** muss ein in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichneter Empfänger (insbesondere eine Privatperson) oder eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person (opaker Unternehmer) sein, die weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. Die Erwerber müssen demzufolge Personen sein, die nicht der Erwerbsbesteuerung unterliegen.

Als **Ort der Lieferung** eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs gilt der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet.

Die Regelung des § 3c Abs. 1 UStG ist **nicht** anzuwenden, wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt **in nur einem Mitgliedstaat** hat und der Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen Mitgliedstaaten sowie der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG insgesamt **10.000 €** im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Der leistende Unternehmer kann auf die Anwendung dieser Regelung verzichten. Der **Verzicht** bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.

§ 3c UStG findet **keine Anwendung** auf die Lieferung neuer Fahrzeuge, auf die Lieferung eines Gegenstands, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird, und auf die Lieferung eines Gegenstands, auf die die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG angewendet wird. Bei

verbrauchsteuerpflichtigen Waren kommt § 3c UStG nicht zur Anwendung, wenn es sich um Lieferungen an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person handelt.

Voraussetzungen für die Anwendung des § 3c UStG sind:

- **Beförderung oder Versendung durch den Lieferer bzw. bei dessen indirekter Beteiligung**
§ 3c UStG kommt in den Abholfällen nicht zur Anwendung. Der Transport muss grundsätzlich von dem leistenden Unternehmer selbst bzw. auf dessen Veranlassung durchgeführt werden.

- **Tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten**

Der Liefergegenstand muss tatsächlich aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete gelangen. Entscheidend ist die tatsächliche Warenbewegung.

- **Erwerber gehört zu den in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG genannten Personen oder ist ein opaker Unternehmer i.S.d. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG (der nur steuerfreie zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führende Umsätze ausführt; ein Kleinunternehmer; ein Land- und Forstwirt; eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt), der die maßgebende Erwerbsschwelle nicht überschreitet und auch nicht auf ihre Anwendung verzichtet (§ 3c Abs. 1 Satz 3 UStG)**

Es ist somit darauf abzustellen, dass der Erwerber nicht der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Ist eine Erwerbsbesteuerung durchzuführen, kommt § 3c UStG nicht zur Anwendung. Bezüglich der Erwerbsbesteuerung, der opaken Unternehmer und der Erwerbsschwelle wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen zur Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG verwiesen.

- **Gesamtbetrag der Entgelte für die in § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG aufgeführten Umsätze muss bei einem Lieferer, der nur in einem einzigen Mitgliedstaat ansässig ist, im vorangegangenen oder im laufenden Kalenderjahr die maßgebende Schwelle von 10.000 € übersteigen (§ 3c Abs. 4 Satz 1 UStG)**

Damit soll erreicht werden, dass nur "größere" Unternehmer von der Verlagerung des Lieferortes betroffen werden.

- **Unternehmer hat bei Unterschreitung der Schwelle von 10.000 € auf die Anwendung derselben verzichtet (§ 3c Abs. 4 Satz 2 UStG)**

Wird die Schwelle von 10.000 € nicht überschritten, gilt die Lieferung auch dann am Ort der Beendigung der Beförderung oder Versendung als ausgeführt, wenn der Unternehmer auf die Anwendung der Schwelle gem. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG verzichtet. Der Verzicht ist gegenüber der zuständigen Behörde zu erklären. Er bindet den Unternehmer mindestens für **zwei Kalenderjahre**.

- **Es handelt sich nicht um die Lieferung eines neuen Fahrzeugs, nicht um die Lieferung eines Gegenstands, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird, und nicht um die Lieferung eines Gegenstands, auf die die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG angewendet wird (§ 3c Abs. 5 Satz 1 UStG)**

Sind die o.g. Voraussetzungen allesamt erfüllt, ist der Lieferort dort, wo die Beförderung oder Versendung endet.

Besonderheiten bestehen noch bei der Lieferung **verbrauchsteuerpflichtiger Waren** (Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren). Hier finden § 3c Abs. 1 bis 3 UStG keine Anwendung, wenn es sich um Lieferungen an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person handelt (§ 3c Abs. 5 Satz 2 UStG).

Auf das besondere Besteuerungsverfahren in § 18j UStG wird hingewiesen.

Beispiele:

1) A betreibt in Münster einen Baustoffhandel. Der niederländische Privatmann P bestellte bei A Steine für sein Einfamilienhaus in Rotterdam. Vereinbarungsgemäß transportierte A die Steine im Januar 2023 mit eigenem Lkw zu P. A hatte im vorangegangenen Jahr Baumaterialien im Werte von 200.000 € an Privatpersonen im übrigen Gemeinschaftsgebiet geliefert und rechnet im laufenden Jahr mit entsprechenden Lieferungen in Höhe von 150.000 €.

Der Ort der Lieferung richtet sich nach § 3c UStG und ist in den Niederlanden. Die Voraussetzungen des § 3c UStG liegen vor; denn

- *es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Beförderung durch den Lieferer A,*
- *der Abnehmer P ist eine Privatperson, so dass keine Erwerbsbesteuerung durchzuführen ist,*
- *die maßgebende Schwelle von 10.000 € ist überschritten.*

A erbringt in Deutschland keinen steuerbaren Umsatz. Die Besteuerung ist in den Niederlanden durchzuführen. Auf das besondere Besteuerungsverfahren in § 18j UStG wird hingewiesen.

2) B betreibt in Dortmund einen Handel mit fabrikneuen Pkws. B veräußerte der Privatperson P mit Wohnsitz in Wien einen fabrikneuen Pkw und transportierte diesen im Januar 2023 zu P nach Wien. B hatte im vorangegangenen Jahr Pkw's an Privatpersonen im übrigen Gemeinschaftsgebiet für insgesamt 200.000 € geliefert und rechnet für das laufende Jahr mit derartigen Umsätzen in Höhe von 250.000 €.

Der Ort der Lieferung richtet sich nicht nach § 3c UStG. § 3c UStG kommt nicht zur Anwendung, da § 3c UStG für die Lieferung neuer Fahrzeuge gem. § 3c Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht gilt. Der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Dortmund.

§ 3e UStG

§ 3e UStG, der ab dem 1.1.1994 gilt, regelt den Ort der Lieferung während einer Beförderung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn. Ab dem 1.1.2010 ist die Vorschrift des § 3e UStG auf die Restaurationsumsätze ausgeweitet worden.

Wird ein Gegenstand an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes geliefert, so gilt gem. § 3e Abs. 1 UStG der **Abgangsort** des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung.

Die Lieferung muss an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgen, und zwar während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes. Als **Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes** gilt gem. § 3e Abs. 2 UStG die Beförderung oder der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet ohne Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebietes. Hierbei ist unter "Abgangsort" der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets zu verstehen, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. Unter dem "Ankunftsort" versteht man den letzten Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebietes, an

dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können. Hin- und Rückfahrt gelten als gesonderte Beförderungen.

Liegen die o.g. Voraussetzungen vor, so gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung. Auf den Ort der tatsächlichen Übergabe des Gegenstandes kommt es nicht an.

Beispiel:

A betreibt ein Luftfahrtunternehmen und bietet u.a. auch Flüge von Düsseldorf nach Madrid an. Während des jeweiligen Fluges verkauft A im eigenen Namen und für eigene Rechnung Parfüm, Zeitungen und Zeitschriften an die Fluggäste. Die Gegenstände werden zur Hälfte über deutschem Hoheitsgebiet und zur Hälfte über französischem bzw. spanischem Hoheitsgebiet veräußert.

Der Ort der Lieferung ist gem. § 3e Abs. 1 UStG in Düsseldorf, da Gegenstände in einem Luftfahrzeug während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes geliefert werden. Lieferort ist der Abgangsort des Beförderungsmittels.

§ 3f UStG a.F.

Mit Wirkung ab dem 1.4.1999 war § 3f in das UStG eingefügt worden. § 3f Satz 1 UStG bestimmte, dass Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG und sonstige Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG an dem Ort ausgeführt wurden, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betrieb (**Unternehmersitzprinzip**). Wurden diese Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, galt die Betriebsstätte als Ort der Leistungen (§ 3f Satz 2 UStG). § 3f UStG ist im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2451) aufgehoben worden. Der Leistungsort für die unentgeltlichen Wertabgaben bestimmt sich nunmehr nach den allgemeinen Ortsvorschriften für Lieferungen und sonstige Leistungen.

Beispiel:

Der Textilunternehmer A mit Sitz in Köln entnimmt seinem Warenlager einen Pullover, den er seiner in Madrid lebenden Tochter anlässlich eines dortigen Besuchs schenkt.

Die Entnahme des Pullovers steht gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG und § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleich. Lieferort ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Köln. Der Umsatz ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.

§ 3g UStG

§ 3g UStG ist im Rahmen des **Richtlinien-Umsetzungsgesetzes** vom 9.12.2004 (BGBl. I S. 3310) mit Wirkung ab dem **1.1.2005** in das UStG eingefügt worden. § 3g UStG behandelt den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität. Ab dem **1.1.2011** sind die Lieferungen von Wärme und Kälte in den Regelungsbereich des § 3g UStG aufgenommen worden.

Ausgehend vom Empfänger der Lieferung sind folgende **Fallgestaltungen** zu unterscheiden:

1. Für den Fall, dass Gas über das Erdgasnetz, Elektrizität, Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze **an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer** geliefert wird, gilt das Empfängerortprinzip (§ 3g Abs. 1 UStG).
2. Für den Fall, dass die Lieferung dieser Gegenstände **nicht an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer** bewirkt wird, wird die Besteuerung an dem Ort durchgeführt, wo der Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nutzt bzw. verbraucht. Sollte der Abnehmer die Gas-, Elektrizitäts-, Wärme- oder Kältelieferung insgesamt oder zum Teil nicht tatsächlich nutzen bzw. verbrauchen, gilt das Empfängerortprinzip (§ 3g Abs. 2 UStG).

Bei der Lieferung an einen Wiederverkäufer gilt das **Empfängerortprinzip** unabhängig davon, wie der Wiederverkäufer die gelieferten Gegenstände tatsächlich verwendet. Als **Wiederverkäufer** wird ein Unternehmer angesehen, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände im Wiederverkauf dieser Gegenstände besteht. Maßgebend ist dabei nicht die Gesamttätigkeit des Wiederverkäufers, sondern nur dessen Tätigkeit in der entsprechenden **Sparte**. Der Verbrauch dieses Unternehmers zu eigenen unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Zwecken muss von untergeordneter Bedeutung sein.

Bei der Lieferung an **andere Abnehmer** als Wiederverkäufer wird auf den Ort des tatsächlichen Verbrauchs dieser Gegenstände abgestellt. Das ist normalerweise der Ort, wo sich der **Zähler des Abnehmers** befindet. Sollte es zu keinem Verbrauch kommen, weil z.B. Überkapazitäten verkauft werden, wird für die Lieferung der Verbrauch dort fingiert, wo dieser Abnehmer sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte hat, für die die Gegenstände geliefert werden.

Durch § 3g Abs. 3 UStG wird ausdrücklich klargestellt, dass bei Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz, von Elektrizität und von Wärme oder Kälte unter den Bedingungen von § 3g Abs. 1 oder Abs. 2 UStG **kein innergemeinschaftliches Verbringen** vorliegt.

§ 3g UStG findet keine Anwendung auf den Verkauf von Erdgas in Flaschen.

Beispiele:

1) Unternehmer A mit Sitz in Dortmund liefert Gas über das Erdgasnetz an den Unternehmer B in Bielefeld, der gewerbsmäßig das Gas weiter verkauft.

A führt eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG aus. Lieferort ist gem. § 3g Abs. 1 UStG Bielefeld, da der Abnehmer B ein Wiederverkäufer ist. Steuerschuldner für die steuerbare und steuerpflichtige Lieferung ist B (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe b UStG i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG).

2) Unternehmer A mit Sitz in Dortmund liefert Gas über das Erdgasnetz zum Verbrauch an die Privatperson P mit Wohnsitz in Bielefeld.

A führt eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG aus. Lieferort ist gem. § 3g Abs. 2 Satz 1 UStG in Bielefeld, da hier der Verbrauch stattfindet. Steuerschuldner für die steuerbare und steuerpflichtige Lieferung ist A.

3) Unternehmer C aus Amsterdam verbringt Gas über das Erdgasnetz in das Inland, um das Gas im Inland zu veräußern.

Es liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb durch C vor. Gemäß § 3g Abs. 3 UStG ist die Vorschrift des § 1a Abs. 2 UStG nicht anzuwenden. Die Weiterveräußerung ist – abhängig vom Empfänger – nach § 3g Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zu behandeln.

§ 3 Abs. 8 UStG

§ 3 Abs. 8 UStG behandelt den Lieferort in Fällen der **Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet**.

Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, so ist diese Lieferung als im Inland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden EUSt ist.

Die Regelung des § 3 Abs. 8 UStG dient dem Zweck, einen teilweise unbelasteten Verbrauch im Inland zu verhindern. Die Vorschrift wirkt sich bei den Umsätzen aus, bei denen der Abnehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG ist eine **tatsächliche Warenbewegung** aus dem Drittlandsgebiet gem. § 1 Abs. 2a Satz 3 UStG in das Inland. Außerdem muss der **Lieferer** oder sein Beauftragter **Schuldner** der bei der Einfuhr zu entrichtenden EUSt sein. Maßgeblich ist, unabhängig von den Lieferkonditionen, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der EUSt ist.

Beispiel:

A betreibt in Duisburg einen Baumarkt. A bestellte bei dem Holzhändler H mit Sitz in Bern Holzpfähle für sein Unternehmen. Vereinbarungsgemäß transportierte H die Holzpfähle mit eigenem Lkw von Bern nach Duisburg. H ließ die Gegenstände in den freien Verkehr überführen und entrichtete dementsprechend die EUSt (Lieferkondition: verzollt und versteuert).

Der Ort der Lieferung des H ist gem. § 3 Abs. 8 UStG in Deutschland; denn die Holzpfähle gelangen bei der Beförderung aus dem Drittlandsgebiet (Schweiz) in das Inland, und der Lieferer H ist Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden EUSt. Die Lieferung ist als im Inland ausgeführt zu behandeln.

§ 3 Abs. 7 UStG

§ 3 Abs. 7 UStG betrifft seit dem 1.1.1997 - mit Ausnahme der „Reihengeschäfte“ - nur noch die Fälle, in denen der Liefergegenstand **nicht** befördert oder versendet wird. Dies werden in erster Linie Lieferungen zum Verbrauch an Ort und Stelle bzw. Lieferungen von Grundstücken oder Montagelieferungen sein. In diesen Fällen wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Beispiel:

A betreibt in Münster eine Bäckerei. Der Kunde K erwirbt bei A zwei Stückchen Kuchen und verzehrt diese noch in der Bäckerei des A. Spezielle Verzehrvorrichtungen enthält die Bäckerei nicht.

Der Ort der Lieferung des A ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Münster; denn es liegt keine Beförderung oder Versendung vor, und der Liefergegenstand befindet sich zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht in Münster.

§ 3 Abs. 6 UStG

§ 3 Abs. 6 UStG enthält den **Grundsatz** für die Ortsbestimmung einer Lieferung.

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten **beginnt**. Befördern ist jede Fortbewegung eines Gegenstandes. Versenden liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten.

Beispiele:

1) A betreibt einen Büromaschinenhandel in Bielefeld. Er verkauft dem Privatmann P mit Wohnsitz in Detmold einen Computer und transportiert diesen mit eigenem Fahrzeug von Bielefeld nach Detmold zu P.

Es liegt eine Beförderung i.S.d. § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG durch den Lieferer vor. Da eine Beförderung gegeben ist, gilt die Lieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Bielefeld als ausgeführt, da die Beförderung in Bielefeld beginnt.

2) A betreibt einen Büromaschinenhandel in Bielefeld. Er verkauft dem Privatmann P mit Wohnsitz in Detmold einen Computer. P transportiert diesen mit eigenem Fahrzeug von Bielefeld nach Detmold.

Es liegt eine Beförderung i.S.d. § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG durch den Abnehmer vor. Da eine Beförderung gegeben ist, gilt die Lieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Bielefeld als ausgeführt, da die Beförderung in Bielefeld beginnt.

3) A betreibt einen Büromaschinenhandel in Bielefeld. Er verkauft dem Privatmann P mit Wohnsitz in Detmold einen Computer. A beauftragt den selbständigen Frachtführer F mit dem Transport des Computers von Bielefeld nach Detmold.

Es liegt eine Versendung i.S.d. § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG vor; diese beginnt gem. § 3 Abs. 6 Satz 4 UStG mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten. Da eine Versendung gegeben ist, gilt die Lieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Bielefeld als ausgeführt, da die Versendung in Bielefeld beginnt.

„Reihengeschäft“

Nach der alten Regelung der Reihengeschäfte im deutschen UStG folgte die Besteuerung im Ergebnis dem Rechnungslauf und nicht der tatsächlichen Warenbewegung. Diese Umsetzung entsprach nicht den Ausführungen der 6. EG-Richtlinie. Deutschland durfte gem. der 1. Vereinfachungsrichtlinie vom 14.12.1992 seine Regelungen zum Reihengeschäft bis zum 31.12.1993 beibehalten, da sich der Rat verpflichtet hatte, bis zum 31.12.1993 eine Regelung für alle Reihengeschäfte - nicht nur die sog. Dreiecksgeschäfte - zu verabschieden. Der Rat ist dieser Verpflichtung bisher noch nicht nachgekommen.

Es hat sich herausgestellt, dass die Anwendung unterschiedlicher Regelungen in den EU-Mitgliedstaaten bei Reihengeschäften - insbesondere für sog. Dreiecksgeschäfte - seit 1993 zu Problemen bei der Abwicklung und zu doppelten umsatzsteuerlichen Erfassungen insbesondere für die betroffenen deutschen Unternehmer geführt hat. Um diese Erschwernisse zu vermeiden, ist eine Neukonzeption bei der Umsatzbesteuerung aller Reihengeschäfte zum **1.1.1997** durchgeführt worden.

Die Regelung der Reihengeschäfte und der innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte setzte notwendigerweise eine Artikel 8 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie entsprechende Regelung des Lieferorts im deutschen UStG voraus. Artikel 8 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie (nunmehr Artikel 33 der Richtlinie 2006/112/EG) geht bei mehreren Lieferungen, denen nur eine Warenbewegung zugrunde liegt, davon aus, dass die Warenbewegung immer nur einer Lieferung zugeordnet werden kann. Die Umsetzung erfolgte im § 3 Abs. 6 und 7 UStG.

Durch diese Regelungen wurde eine gleichmäßige umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften in der EU erreicht, die den Belangen der Betroffenen bis zu einer Gemeinschaftsregelung gerecht wird.

Im Rahmen des **Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2451) wurden § 3 Abs. 6 Sätze 5 und 6 UStG mit Wirkung ab dem 1.1.2020 aufgehoben und eine Neuregelung in **§ 3 Abs. 6a UStG** aufgenommen.

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes nur einer der Lieferungen zuzuordnen (**§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG**). Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen; es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat (**§ 3 Abs. 6a Satz 4 UStG**).

In den Fällen des § 3 Abs. 6a UStG gilt gem. **§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG** Folgendes:

1. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt.
2. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet.

Nach diesen Regelungen zum „Reihengeschäft“ gibt es immer nur eine Beförderungs- oder Versendungslieferung, deren Ort sich grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt. Bei den übrigen Lieferungen findet keine Beförderung oder Versendung statt; der Ort bestimmt sich in

diesen Fällen nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG. Damit ergibt sich für die ausgeführten Lieferungen kein einheitlicher Lieferort mehr. Die Lieferungen finden sowohl zeitlich als auch räumlich gedanklich nacheinander statt.

Beispiele:

1) Unternehmer C in Münster bestellt bei Unternehmer B in Rheine eine Ware, die B nicht auf Lager hat, und seinerseits beim Unternehmer A in Ibbenbüren bestellt. Vereinbarungsgemäß transportiert A die Ware im Auftrag des B mit eigenem Lkw unmittelbar zu C nach Münster.

Gemäß § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG wird die Beförderung des Gegenstandes nur einer Lieferung zugeordnet, und zwar der Lieferung des A an den B (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG). Diese Lieferung gilt gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Beginn der Beförderung (Ibbenbüren) als ausgeführt. Die Lieferung des B an den C ist keine Beförderungs- oder Versandungslieferung. Da diese Lieferung der Beförderungslieferung folgt, gilt die Verfügungsmacht gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG dort als verschafft, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet; dies ist in Münster.

2) Unternehmer C in Münster bestellt bei dem Unternehmer B in Rheine eine Ware, die B nicht auf Lager hat, und seinerseits bei dem Unternehmer A in Ibbenbüren bestellt. C holt die Ware mit eigenem Lkw in Ibbenbüren ab.

Die Beförderung ist nur einer Lieferung zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG), und zwar der Lieferung des B an den C (§ 3 Abs. 6a Satz 3 UStG). Diese Lieferung gilt gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung beginnt; dies ist in Ibbenbüren. Da die Lieferung des A an den B der Beförderungslieferung vorangeht, gilt die Verfügungsmacht gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort als verschafft, wo die Beförderung oder Versendung beginnt; dies ist ebenfalls in Ibbenbüren.

3) Unternehmer C in Münster bestellt bei dem Unternehmer B in Rheine eine Ware, die B nicht auf Lager hat, und seinerseits bei dem Unternehmer A in Ibbenbüren bestellt. Vereinbarungsgemäß befördert B die Ware mit eigenem Lkw von Ibbenbüren nach Münster.

Gemäß § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG ist die Beförderung des Gegenstandes nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Die Beförderung ist gem. § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG grundsätzlich der Lieferung des A an B zuzuordnen. Die Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort ausgeführt, wo die Beförderung beginnt; dies ist in Ibbenbüren. Die Lieferung des B an den C gilt gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung endet; d.h., in Münster.

Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Die gemeinschaftsrechtliche Vereinfachungsregelung für sog. Dreiecksgeschäfte wurde in das deutsche Recht umgesetzt. Ebenso wie bei der vorherigen Regelung wird hiermit im Ergebnis vermieden, dass sich an einem derartigen Geschäft beteiligte deutsche Unternehmer in einem anderen EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich erfassen lassen müssen, wenn dieser das Bestimmungsland der gelieferten Gegenstände ist.

Die Regelung ist im **§ 25b UStG** aufgenommen.

Bei einem derartigen Dreiecksgeschäft werden grundsätzlich folgende **Umsätze** ausgeführt:

1. eine innergemeinschaftliche Lieferung i.S.d. § 6a UStG in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt (§ 3 Abs. 6 UStG),
2. ein innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet (§ 3d Satz 1 UStG),
3. ein innergemeinschaftlicher Erwerb in dem Mitgliedstaat, der dem mittleren Unternehmer die von ihm verwendete USt-Identifikationsnummer erteilt hat (§ 3d Satz 2 UStG) und
4. eine Lieferung in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet (§ 3 Abs. 7 UStG).

Nach § 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG wird der Abholfall für die Anwendung der Vereinfachungsregelung ausdrücklich ausgenommen.

Wenn die in § 25b Abs. 1 und 2 UStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind, ist die Übertragung der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer nach § 25b Abs. 2 UStG zwingend vorgeschrieben (**Wechsel der Steuerschuldnerschaft**). Die Rechnungserteilung ohne USt-Ausweis gem. § 14a Abs. 7 UStG ist materielle Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuld.

Beispiel:

Unternehmer C in Frankreich bestellt bei dem Unternehmer B in Italien eine Ware, die dieser nicht vorrätig hat. B bestellt seinerseits die Ware bei dem Unternehmer A in Deutschland. Vereinbarungsgemäß transportiert A die Ware mit eigenem Lkw unmittelbar zu C nach Frankreich. Alle Beteiligten sind unter der USt-Identifikationsnummer ihres Wohnsitzstaates aufgetreten.

Es liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft i.S.d. § 25b Abs. 1 UStG vor, denn

1. *drei Unternehmer schließen über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und erfüllen diese Geschäfte dadurch, dass der Gegenstand der Lieferung unmittelbar vom ersten Lieferer A an den letzten Abnehmer C gelangt,*
2. *die Unternehmer A, B und C sind in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten (Deutschland, Italien, Frankreich) für Zwecke der USt erfasst,*
3. *der Gegenstand der Lieferung gelangt aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (Deutschland) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Frankreich) und*
4. *der Gegenstand der Lieferung wird durch den ersten Lieferer A befördert.*

Die Lieferung des A an B wird gem. § 3 Abs. 6a Sätze 1 und 2 UStG i.V.m. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Beginn der Beförderung, d.h. in Deutschland, ausgeführt. Diese Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung i.S.d. § 6a Abs. 1 UStG steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG.

B unterliegt unter Berücksichtigung des § 3d Satz 1 UStG und § 3d Satz 2 UStG in Frankreich und in Italien der Erwerbsbesteuerung. Dieser Erwerb gilt gem. § 25b Abs. 3 UStG als besteuert, da die Steuer für die Lieferung an den letzten Abnehmer C von diesem gem. § 25b Abs. 2 UStG geschuldet wird; denn

1. *der Lieferung des B an den C ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb (durch B) vorausgegangen,*
2. *der erste Abnehmer B ist in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung endet (Frankreich), nicht ansässig, und B verwendet gegenüber dem ersten Lieferer A und dem letzten Abnehmer C dieselbe USt-Identifikationsnummer, die ihm von einem anderen Mitgliedstaat (Italien) erteilt worden ist, als dem, in dem die Beförderung beginnt (Deutschland) oder endet (Frankreich),*
3. *der erste Abnehmer B erteilt dem letzten Abnehmer C eine Rechnung i.S.d. § 14a Abs. 7 UStG, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist, und*

4. der letzte Abnehmer C verwendet eine USt-Identifikationsnummer des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung endet (Frankreich).

Die Lieferung des B an den C wird gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Frankreich ausgeführt, da in Frankreich die Beförderung endet. Schuldner der USt ist gem. § 25b Abs. 2 UStG i.V.m. § 13a Abs. 1 Nr. 5 UStG der letzte Abnehmer C. C ist unter den übrigen Voraussetzungen berechtigt, die geschuldete USt als Vorsteuer in Frankreich abzuziehen (§ 25b Abs. 5 UStG).

b) Ort der sonstigen Leistung

Innerhalb der EU sind in der **Richtlinie 2008/8/EG** vom 12.2.2008 (ABl. EU Nr. L 44/2008 S. 11) Änderungen zum Ort der sonstigen Leistung verabschiedet worden. Diese Änderungen mussten bis zum 1.1.2010 in das nationale Recht umgesetzt werden. Die Umsetzung erfolgte im Rahmen des **Jahressteuergesetzes 2009** vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794) mit Wirkung ab dem 1.1.2010. Auf das BMF-Schreiben vom 4.9.2009 (BStBl. I S. 1005) geändert bzw. ergänzt durch die BMF-Schreiben vom 8.12.2009 (BStBl. I S. 1612), vom 18.3.2010 (BStBl. I S. 256) und vom 14.6.2010 (BStBl. I S. 568) wird hingewiesen. Weitere Änderungen haben sich durch das Jahressteuergesetz 2010, das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz, das Jahressteuergesetz 2013, das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften sowie das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften ergeben. § 3f UStG wurde im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften aufgehoben. Eine weitere Änderung des § 3a UStG ist im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 erfolgt.

Bezüglich der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung gilt folgende **Prüfungsreihenfolge**:

A Leistungsempfänger ist Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, oder nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-Identifikationsnummer

- § 3b UStG: Ort der Personenbeförderungsleistungen
- § 3e UStG: Ort der Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn
- § 3a Abs. 7 UStG: Ort der kurzfristigen Vermietung eines bestimmten Beförderungsmittels an einen Drittlandsunternehmer
- § 3a Abs. 6 UStG: Ort von bestimmten sonstigen Leistungen eines Drittlandsunternehmers (ohne § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG)
- § 3a Abs. 3 UStG: Ort bei grundstücksbezogenen Leistungen, kurzfristigen Vermietungen eines Beförderungsmittels, übrigen Restaurationsleistungen, Einräumung von Eintrittsberechtigungen zu künstlerischen u.ä. Veranstaltungen
- § 3a Abs. 8 UStG: Ort bei bestimmten sonstigen Leistungen, die im Drittlandsgebiet ausgewertet oder genutzt werden
- § 3a Abs. 2 UStG: Grundsatz: Empfängerortprinzip

B Leistungsempfänger ist Privatperson; Unternehmer, der nicht für sein Unternehmen die sonstige Leistung bezieht oder nicht unternehmerisch tätige juristische Person ohne USt-Identifikationsnummer

- § 3b UStG: Ort der Personen- und Güterbeförderung sowie die damit im Zusammenhang stehenden Leistungen

- § 3e UStG: Ort der Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn
- § 3a Abs. 6 UStG: Ort von bestimmten sonstigen Leistungen eines Drittlandsunternehmers
- § 3a Abs. 3 UStG: Ort bei grundstücksbezogenen Leistungen, Vermietungen eines Beförderungsmittels, künstlerischen u.ä. Tätigkeiten, übrigen Restaurationsleistungen, Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, Vermittlungsleistungen
- § 3a Abs. 5 UStG: Ort bei Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronischen Dienstleistungen
- § 3a Abs. 4 UStG: Ort der Katalogleistungen an Privatpersonen im Drittland
- § 3a Abs. 1 UStG: Grundsatz: Unternehmersitzprinzip

§ 3f UStG a.F.

Sonstige Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG wurden an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wurden diese Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, galt die Betriebsstätte als Ort der Leistungen.

§ 3f UStG wurde durch das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002** mit Wirkung ab dem 1.4.1999 in das UStG eingefügt. Die Vorschrift stand im Zusammenhang mit der Neuregelung der Eigenverbrauchsbesteuerung. Während für die alte Eigenverbrauchsregelung keine eigenständige Ortsbestimmung existierte; es wurden die Regelungen zum Lieferort bzw. zum Ort der sonstigen Leistung entsprechend angewendet, wurde nunmehr der Leistungsort für die unentgeltlichen Leistungen speziell geregelt. § 3f UStG wurde im Rahmen des **Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** aufgehoben. Es gelten für die unentgeltlichen Wertabgaben nunmehr die allgemeinen Ortsvorschriften für Lieferungen und sonstige Leistungen.

Beispiel:

Unternehmer A mit Sitz in Hannover nutzt einen zu 100% dem Unternehmen zugeordneten Computer auch für private Zwecke. Bei der Anschaffung des Computers konnte A den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Die Verwendung des Computers zu privaten Zwecken steht gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleich. Diese sonstige Leistung wird von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt. Leistungsort ist gem. § 3a Abs. 1 UStG Hannover, da A von Hannover aus sein Unternehmen betreibt. Der Umsatz ist steuerbar und steuerpflichtig.

§ 3b UStG

§ 3b UStG enthält eine Sonderregelung zum **Ort der Beförderungsleistung** und der damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen, die der allgemeinen Ortsvorschrift des § 3a Abs. 1 UStG bzw. des § 3a Abs. 2 UStG vorgeht (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG und § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG).

Beförderungsleistungen und damit zusammenhängende Leistungen sind sowohl als **unselbständige Nebenleistungen** zur Hauptleistung als auch als eigenständige **Hauptleistungen** denkbar. Handelt es sich um unselbständige Nebenleistungen, teilen sie das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung. In diesem Fall sind die Regelungen des § 3b UStG nicht zu beachten.

Beispiel:

Möbelhändler A mit Sitz in Münster veräußert dem Kunden K eine Polstergarnitur. Vereinbarungsgemäß transportiert A die Polstergarnitur zu K und berechnet hierfür zusätzlich ein Entgelt.

A erbringt eine einheitliche Leistung; eine Lieferung. Die Beförderung der Polstergarnitur stellt eine Nebenleistung dar, die das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Die Sonderregelung des § 3b UStG kommt nicht zur Anwendung. Das zusätzliche Entgelt ist in die Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Polstergarnitur einzubeziehen.

Eine **Personenbeförderungsleistung** wird gem. § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG dort ausgeführt, wo die Beförderung **bewirkt** wird. Die Beförderungsleistung wird auf der tatsächlichen Beförderungsstrecke bewirkt. Erstreckt sich die Beförderung ausschließlich auf das Inland, so ist die Leistung in vollem Umfang steuerbar. Dies gilt unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine Privatperson ist.

Grenzüberschreitende Personenbeförderungen, also Beförderungen zwischen dem Inland und dem Drittlandsgebiet bzw. zwischen dem Inland und dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, werden dort ausgeführt, wo die Beförderung **bewirkt** wird. Steuerbar im Inland ist gem. § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG nur der Teil der Leistung, der auf das Inland entfällt. Die einheitliche Beförderungsleistung ist somit in einen im Inland steuerbaren und einen im Inland nicht steuerbaren Teil **aufzuteilen**. Eine Aufteilung ist nicht vorzunehmen, wenn es sich um grenzüberschreitende Beförderungen mit kurzen in- oder ausländischen Beförderungsstrecken handelt und diese Beförderungen insgesamt als steuerbar oder aber insgesamt als nicht steuerbar zu behandeln sind. Auf §§ 2 bis 7 UStDV wird hingewiesen. § 5 UStDV wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 aufgehoben.

Bei einer vorbezeichneten grenzüberschreitenden Personenbeförderung ist **Bemessungsgrundlage** für den steuerbaren Teil das Entgelt, das auf diesen Teil entfällt. Wird bei einer derartigen Beförderungsleistung ein Gesamtpreis vereinnahmt, so ist der auf den inländischen Streckenanteil entfallende Entgeltsanteil anhand dieses Gesamtpreises zu ermitteln. Grundsätzlich ist von dem vereinbarten oder vereinnahmten **Nettobeförderungspreis** auszugehen. Bei Personenbeförderungen ist es aber auch nicht zu beanstanden, wenn zur Ermittlung des auf den inländischen Streckenanteil entfallenden Entgelts vom vereinbarten oder vereinnahmten **Bruttobeförderungspreis** ausgegangen wird. In beiden Berechnungsmethoden ist grundsätzlich nach der Länge der inländischen und ausländischen Streckenanteile aufzuteilen.

Verfahrensrechtlich gibt es bei Beförderungen von Personen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind, die sog. **Beförderungseinzelbesteuerung** gem. §§ 16 Abs. 5, 18 Abs. 5 UStG. Hier kommt als Bemessungsgrundlage ein **Durchschnittsbeförderungsentgelt** gem. § 10 Abs. 6 UStG zur Anwendung.

Für grenzüberschreitende Beförderungen von Personen im **Luftverkehr** kommt unter bestimmten Voraussetzungen ein Erlass der USt gem. § 26 Abs. 3 UStG in Betracht.

Bei **Güterbeförderungen**, die ausschließlich im Inland erfolgen, bestimmt sich der Leistungsort nach **§ 3b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UStG**, wenn der Leistungsempfänger weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung erbracht wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist. Die Beförderungsleistung wird in diesen Fällen dort ausgeführt, wo die Beförderung **bewirkt** wird, d.h., auf der Beförderungsstrecke. Die Beförderungsleistung ist in vollem Umfang steuerbar. Ansonsten ist die Ortsvorschrift des § 3a Abs. 2 oder Abs. 8 UStG zu beachten.

Bei Güterbeförderungen, die zwischen dem Inland und dem Drittlandsgebiet erfolgen, bestimmt sich der Leistungsort nach **§ 3b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UStG**, wenn der Leistungsempfänger weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist. Die Beförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderung **bewirkt** wird. Steuerbar im Inland ist gem. **§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG** nur der Teil der Leistung, der auf das Inland entfällt. Ansonsten ist die Ortsvorschrift des § 3a Abs. 2 UStG zu beachten.

Für den im Inland steuerbaren Teil kommt die **Steuerbefreiung** des § 4 Nr. 3 UStG in Betracht. Grund für diese Steuerbefreiung ist, dass die Beförderungskosten bis zum ersten Bestimmungsort in die **Bemessungsgrundlage für die Einfuhr** einzubeziehen sind und hierdurch die Besteuerung sichergestellt wird. Außerdem dient die Vorschrift der vollständigen **Entlastung der Ausfuhren** von der USt.

Wird bei einer derartigen Beförderungsleistung ein Gesamtpreis vereinbart oder vereinnahmt, so ist der auf den inländischen Streckenanteil entfallende **Entgeltsanteil** anhand dieses Gesamtpreises zu ermitteln. Sofern nicht besondere Umstände (wie z.B. tarifliche Vereinbarungen im internationalen Eisenbahnverkehr) eine andere Aufteilung rechtfertigen, ist der **Nettobeförderungspreis** für jede einzelne Beförderungsleistung im Verhältnis der Längen der inländischen und ausländischen Streckenanteile - einschließlich sog. Leerkilometer – aufzuteilen. Die Berechnung erfolgt nach der **Nettomethode**. Die Bruttomethode gilt nur für Personenbeförderungen und ist auf Güterbeförderungen nicht anwendbar.

Für **innergemeinschaftliche Güterbeförderungen** bestimmt sich der Leistungsort nach **§ 3b Abs. 3 UStG**. § 3b Abs. 3 UStG geht als **Sonderregelung** dem Grundsatz des § 3b Abs. 1 UStG vor. Die Regelung kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist. Ansonsten ist die Ortsvorschrift des § 3a Abs. 2 UStG zu beachten.

Eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung liegt vor, wenn die Beförderung des Gegenstandes in dem Gebiet von zwei verschiedenen Mitgliedstaaten beginnt und endet. Die Anfahrt des Beförderungsunternehmers zum Abgangsort ist unerheblich. Entscheidend ist der **Abgangsort** und der **Ankunftsort** der Beförderung; diese Orte müssen sich in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten befinden. Unerheblich ist, ob die Beförderungsstrecke ausschließlich über Gemeinschaftsgebiet führt oder aber das Drittlandsgebiet im Wege der **Durchfuhr** passiert wird.

Liegt eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung i.S.d. § 3b Abs. 3 UStG vor, dann bestimmt sich der Leistungsort danach, wo die Beförderung des Gegenstandes **beginnt**, d.h., am **Abgangsort**. Eine Aufteilung der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung in einen im Inland steuerbaren und einen im Inland nicht steuerbaren Teil ist nicht vorzunehmen. Liegt der Abgangsort im Inland, dann ist die gesamte Beförderungsleistung im Inland steuerbar und mangels einer Steuerbefreiung i.S.d. § 4 UStG auch steuerpflichtig. Insbesondere die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 3 UStG

kommt nicht zur Anwendung; eine Einbeziehung der Beförderungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr ist innergemeinschaftlich seit dem 1.1.1993 nicht mehr möglich. Der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG kommt für Güterbeförderungen ebenfalls nicht in Betracht.

Aus Vereinfachungsgründen ist bei der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung stets der **Rechnungsempfänger als der Leistungsempfänger** anzusehen.

Beispiele:

1) Der in der Schweiz ansässige Unternehmer S beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Italien nach Deutschland zu befördern. S hat keine USt-Identifikationsnummer.

F erbringt keinen steuerbaren Umsatz in Deutschland. Obwohl eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung im Sinne des § 3b Abs. 3 UStG vorliegt, wird die Leistung an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). § 3b Abs. 3 UStG findet keine Anwendung. Die gesamte Beförderungsleistung ist somit in der Schweiz steuerbar.

2) Der in Deutschland ansässige Unternehmer D hat in Portugal eine Ware gekauft. Er beauftragt den in Portugal ansässigen Frachtführer F, die Beförderung von Portugal nach Deutschland zu übernehmen. D verwendet gegenüber F seine deutsche USt-Identifikationsnummer.

F erbringt einen in Deutschland steuerbaren Umsatz. Der Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung liegt gem. § 3b Abs. 3 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG in Deutschland, da der Leistungsempfänger D von Deutschland aus sein Unternehmen betreibt. D wird für diesen Umsatz unter Berücksichtigung des § 13b UStG zum Steuerschuldner.

Gemäß **§ 3b Abs. 2 UStG** werden die mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehenden Leistungen dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden. Als mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistungen sind z.B. das **Beladen, Entladen, Lagern und Umschlagen** anzusehen. Die Regelung des § 3b Abs. 2 UStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger weder ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist. Ansonsten ist die Ortsvorschrift des § 3a Abs. 2 oder Abs. 8 UStG zu beachten.

§ 3e UStG

Im Rahmen des **Jahressteuergesetzes 2009** wurde die Ortsvorschrift des § 3e UStG um die **Restaurationsleistungen** während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erweitert. Diese Erweiterung gilt ab dem **1.1.2010**.

Wird eine sonstige Leistung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer **Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets** ausgeführt, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung) besteht, gilt der

Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der sonstigen Leistung.

Als **Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets** gilt die Beförderung oder der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet ohne Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets.

Beispiel:

Eine Eisenbahn fährt von Bukarest über die Haltebahnhöfe Budapest, Wien, München und Konstanz nach Zürich. Während dieser Fahrt werden Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle verkauft.

Der Teil der Beförderungsstrecke zwischen dem ersten Abgangsort im Gemeinschaftsgebiet (Bukarest) und dem letzten Ankunftsort im Gemeinschaftsgebiet (Konstanz) stellt eine Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets dar. Für die Restaurationsleistungen, die in der Eisenbahn zwischen Bukarest und Konstanz erfolgen, ist § 3e UStG anzuwenden, mit der Folge, dass als Leistungsort Bukarest anzusehen ist. Für die Leistungen, die nicht zwischen Bukarest und Konstanz ausgeführt werden, sind die allgemeinen Ortsvorschriften anzuwenden (hier: § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b UStG).

§ 3a Abs. 7 UStG

Die Sonderregelung des § 3a Abs. 7 UStG betrifft Unternehmer, die ihr Unternehmen bzw. die die Leistung ausführende Betriebsstätte im **Inland** betreiben. Der Unternehmer muss eine ganz bestimmte sonstige Leistung, nämlich die **kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, eines Kraftomnibusses oder eines ausschließlich zur Beförderung von Gegenständen bestimmten Straßenfahrzeugs**, erbringen. Diese sonstige Leistung wird abweichend von § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG als im Drittlandsgebiet ausgeführt behandelt, wenn

- der Leistungsempfänger ein im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer ist,
 - das Fahrzeug für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist,
- und
- das Fahrzeug im Drittlandsgebiet genutzt wird.

Wird das Fahrzeug sowohl im Inland als auch im Drittlandsgebiet genutzt, ist auf die **überwiegende Nutzung** abzustellen.

Beispiel:

Der Fahrzeugvermieter A aus Dresden vermietet dem türkischen Unternehmer T einen Lkw für die Dauer von 10 Tagen. T setzt den Lkw für Güterbeförderungen innerhalb der Türkei ein.

Der Leistungsort für die Vermietungsleistung ist gem. § 3a Abs. 7 UStG in der Türkei; denn

- *T ist ein im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer,*
- *das ausschließlich zur Güterbeförderung bestimmte Fahrzeug ist für das Unternehmen des T bestimmt und*
- *das Straßenfahrzeug wird im Drittlandsgebiet genutzt.*

§ 3a Abs. 6 UStG

Die Sonderregelung des § 3a Abs. 6 UStG betrifft Unternehmer, die ihr Unternehmen bzw. ihre die sonstige Leistung ausführende Betriebsstätte im Drittlandsgebiet betreiben. Es muss eine **ganz bestimmte sonstige Leistung** erbracht werden, nämlich

- eine sonstige Leistung, die in § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG bezeichnet ist (kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels) oder die langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels,
- eine in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG bezeichnete Leistung an eine im Inland ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts

oder

- eine sonstige Leistung, die in § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 und 2 UStG bezeichnet ist.

Leistungsort für diese Leistungen ist abweichend von § 3a Abs. 1 UStG, § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG, § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG und § 3a Abs. 5 UStG das Inland, wenn die sonstige Leistung im Inland **genutzt** oder **ausgewertet** wird. Dies ist dann der Fall, wenn sich die sonstigen Leistungen im Inland auswirken. Sonstige Leistungen, die der **Werbung** oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, werden dort genutzt oder ausgewertet, wo die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit wahrgenommen werden soll. Wenn eine sonstige Leistung sowohl im Inland als auch im Ausland genutzt oder ausgewertet wird, ist darauf abzustellen, wo dies überwiegend geschieht. Bei der Vermietung eines **Beförderungsmittels** ist auf die Kilometerfahrleistung abzustellen.

Beispiel:

Ein Privatmann in der Schweiz mietet bei einem in der Schweiz ansässigen Autovermieter einen Pkw für die Dauer von mehr als 30 Tagen und nutzt diesen im Inland.

Da der Unternehmer sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt, es sich um die Vermietung eines Beförderungsmittels handelt und diese Leistung im Inland genutzt wird, liegt der Leistungsort gem. § 3a Abs. 6 Satz 1 UStG im Inland.

§ 3a Abs. 3 UStG

- § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG

Abweichend von § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück gem. **§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG** dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt (**Belegenheitsprinzip**). Dies gilt unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist oder nicht. Zu einem Grundstück gehören auch die wesentlichen Bestandteile. Zu den **wesentlichen Bestandteilen** eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere die Gebäude. Dies gilt auch für wesentliche Bestandteile, die ertragsteuerlich selbständige Wirtschaftsgüter sind.

Die sonstige Leistung muss nach dem **Sinn und Zweck** der Vorschrift in **engem Zusammenhang** mit dem Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst bezieht.

In § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG werden sonstige Leistungen aufgeführt, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. Es handelt sich **nicht** um eine abschließende Aufzählung.

Als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind die sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art anzusehen (§ **3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG**). Hierzu gehört insbesondere die **Vermietung und Verpachtung** von Grundstücken oder Grundstücksteilen und zwar unabhängig davon, ob die Vermietungs- oder Verpachtungsleistung steuerfrei oder steuerpflichtig ist.

Zu den Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art zählen ferner die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrages oder Vorvertrages (§ **4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe b UStG**) sowie die Bestellung und Veräußerung von Dauerwohnrechten und Dauernutzungsrechten (§ **4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe c UStG**).

Als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken anzusehen (§ **3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b UStG**). Hierunter fallen insbesondere die Leistungen der **Grundstücksmakler** und **Grundstückssachverständigen** sowie der **Notare** bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und anderen Verträgen, die auf die Veränderung von Rechten an einem Grundstück gerichtet sind und deshalb zwingend einer notariellen Beurkundung bedürfen, z.B. Bestellung einer Grundschuld.

Als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind sonstige Leistungen anzusehen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung, Koordinierung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen (§ **3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe c UStG**). Hierunter fallen z.B. die Leistungen der **Architekten**, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgersgesellschaften, Sanierungsträger und der Unternehmer, die Abbruch- und Erdarbeiten ausführen. Ferner gehören hierzu die Leistungen zum Aufsuchen oder Gewinnen von Bodenschätzen und die Begutachtung von Grundstücken.

Im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen auch die **Einräumung dinglicher Rechte**; z.B. dinglicher Nießbrauch, Dienstbarkeiten, Erbbaurechte, sowie sonstige Leistungen, die dabei ausgeführt werden; z.B. Beurkundungsleistungen eines Notars. Unter die Vorschrift des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG fällt ferner die **Vermittlung von Vermietungen** von Grundstücken und Wohnungen. **Reparaturarbeiten, Gartenarbeiten** und die Leistungen der Fensterputzer stehen gleichfalls im Zusammenhang mit einem Grundstück und werden demzufolge am Belegenheitsort des Grundstücks ausgeführt.

- § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG

Die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels wird gem. § **3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG** an dem Ort ausgeführt, an dem dieses Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird.

Als **kurzfristig** gilt eine Vermietung über einen ununterbrochenen Zeitraum von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und von nicht mehr als 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln.

Liegt eine kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels vor, kommt es für die Anwendung des § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht darauf an, ob der Empfänger der Vermietungsleistung ein Unternehmer ist oder nicht.

Beispiel:

Unternehmer A mit Sitz in Münster vermietet einen Pkw für die Dauer von 10 Tagen an einen dänischen Unternehmer, der den Pkw für Geschäftsreisen im Inland benötigt. Bei der Auftragserteilung hat der dänische Unternehmer seine dänische USt-Identifikationsnummer angegeben.

Da es sich um eine kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels handelt, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG und ist dort, wo das Beförderungsmittel dem Empfänger, dem dänischen Unternehmer, tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Dies ist in Münster, so dass der Umsatz im Inland steuerbar ist.

Liegt eine **langfristige** Vermietung eines Beförderungsmittels an einen Unternehmer vor und sind die Voraussetzungen des § 3a Abs. 6 UStG nicht gegeben, dann richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG. Bei einer langfristigen Vermietung an einen Nichtunternehmer ist nach EU-Recht der Leistungsort dort, wo der Empfänger seinen Wohnort oder Sitz hat. Bei der langfristigen Vermietung eines Sportboots ist eine Besonderheit zu beachten. Diese Regelungen sind im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften in das deutsche Recht eingefügt worden.

Beispiel:

Unternehmer A mit Sitz in Münster vermietet einen Pkw für die Dauer von 40 Tagen an einen dänischen Unternehmer, der den Pkw für Geschäftsreisen im Inland benötigt. Bei der Auftragserteilung hat der dänische Unternehmer seine dänische USt-Identifikationsnummer angegeben.

Da es sich um eine langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels an einen Unternehmer handelt, findet § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG keine Anwendung. Auch § 3a Abs. 6 UStG kommt nicht zur Anwendung. Der Leistungsort bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Dies ist in Dänemark, so dass der Umsatz in Deutschland nicht steuerbar ist. Der Umsatz ist aufzunehmen in die Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UStG und in der USt-Voranmeldung gem. § 18b UStG gesondert zu erklären.

- § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG

Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, werden gem. **§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG** dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden. Die Tätigkeit selbst bestimmt den Leistungsort. Es gilt das **Schwerpunktprinzip**. Der Ort, an dem der Erfolg eintritt oder die sonstige Leistung sich auswirkt, ist ohne Bedeutung. Maßgebend für den Leistungsort ist, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden. Ab dem 1.1.2011 kommt diese Ortsvorschrift nur dann zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist.

Unter **künstlerischen Leistungen** i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG sind nur die sonstigen Leistungen zu verstehen, nicht die Lieferung bzw. Werklieferung von Kunstgegenständen. Des Weiteren sind die künstlerischen Leistungen abzugrenzen zu den urheberrechtlichen Leistungen.

Beispiel:

Ein Sänger gibt aufgrund eines Vertrages mit einer inländischen Konzertagentur ein Konzert im Inland. Aufgrund eines anderen Vertrages mit dem Sänger zeichnet eine ausländische Schallplattengesellschaft das Konzert auf.

Der Ort der Leistung für das Konzert befindet sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG im Inland, da der Leistungsempfänger im Inland sein Unternehmen betreibt. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe. a UStG kommt nicht zur Anwendung, da die künstlerische Leistung an einen Unternehmer für sein Unternehmen erfolgt.

Mit der Aufzeichnung des Konzerts für eine Schallplattenproduktion überträgt der Sänger Nutzungsrechte an seinem Urheberrecht. Da der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen bezieht, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Die Vorschrift des § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 UStG kommt nicht zur Anwendung, da der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen bezieht (§ 3a Abs. 4 Satz 1 UStG).

Die **Abgrenzung** der wissenschaftlichen Tätigkeit von der Beratung ist bei Gutachten nach dem **Zweck** vorzunehmen, den der Auftraggeber mit dem Gutachten verfolgt. Soll das Gutachten eine **konkrete Entscheidungshilfe** darstellen, handelt es sich um eine Beratungsleistung i.S.d. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG, deren Leistungsort sich nach § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG bestimmt, wenn der Leistungsempfänger Privatperson oder nicht unternehmerisch tätige juristische Person ohne USt-Identifikationsnummer ist und ihren Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet hat.

Beispiel:

Ein Wirtschaftsforschungsunternehmen erhält den Auftrag, in Form eines Gutachtens Struktur- und Standortanalysen für die Errichtung von Gewerbebetrieben zu erstellen. Auftraggeber ist ein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht.

Auch wenn das Gutachten nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellt worden ist, handelt es sich um eine Beratung, da das Gutachten zur Lösung konkreter wirtschaftlicher Fragen verwendet werden soll. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG findet keine Anwendung. Da der Leistungsempfänger Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, ergibt sich der Leistungsort mit Hilfe des § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG. § 3a Abs. 4 UStG kommt nicht zur Anwendung.

Sportliche Leistungen liegen vor, wenn körperliche oder geistige Fähigkeiten in einem reglementierten Wettbewerb gemessen werden. Unter **unterhaltenden Tätigkeiten** sind Leistungen ohne künstlerischen Wert zu verstehen, die auf die Aufmerksamkeit von Zuhörern oder Zuschauern abzielen.

Ähnliche Leistungen sind vorhanden, wenn Dienstleistungen erbracht werden, die selbst keine der gesetzlich bezeichneten (wissenschaftlichen, künstlerischen, kulturellen, unterrichtenden, sportlichen oder unterhaltenden) Tätigkeiten darstellen, für deren Ausübung aber unerlässlich sind.

Für die **Veranstalter** der genannten Tätigkeiten gilt derselbe Leistungsort. Veranstalter ist derjenige, der die Leistung einem größeren Publikum zugänglich macht und einerseits mit dem Leistenden, andererseits mit dem Publikum in unmittelbare Rechtsbeziehungen tritt.

Die **Abgabe von Speisen und Getränken** zum Verzehr an Ort und Stelle wird gem. **§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b UStG** dort ausgeführt, wo die Leistung vom Unternehmer tatsächlich erbracht wird. Es gilt das Tätigkeitsprinzip.

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b UStG kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn die Abgabe der Speisen und Getränke **nicht** an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt. In diesen Fällen hat die Ortsvorschrift des **§ 3e UStG** Vorrang.

Für die Anwendung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe b UStG kommt es nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist oder nicht. Zur **Abgrenzung** von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken hat das **BMF mit Schreiben vom 20.3.2013** (BStBl. I S. 444) Stellung genommen. Auf das EuGH-Urteil vom 10.3.2011 wird hingewiesen.

Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände werden gem. **§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe c UStG** dort ausgeführt, wo der Unternehmer seine Tätigkeit erbringt. Bei den Arbeiten muss es sich um sonstige Leistungen handeln; bei Werklieferungen findet § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe c UStG keine Anwendung. Nicht unter die Vorschrift fallen Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen, z.B. an Grundstücken, und „Arbeiten“ an Menschen. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe c UStG findet insbesondere bei **Reparatur- oder Wartungsleistungen** an Fahrzeugen und Maschinen Anwendung. Die Regelung kommt allerdings **nur dann zur Anwendung**, wenn der Leistungsempfänger weder Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, noch nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-Identifikationsnummer ist. Bei derartigen Leistungsempfängern ist die Ortsvorschrift des § 3a Abs. 2 oder Abs. 8 UStG zu beachten.

Die Vorschrift gilt auch für die **Begutachtung** beweglicher körperlicher Gegenstände. Eine Begutachtung setzt voraus, dass das fachmännische Urteil über Art, Beschaffenheit, Brauchbarkeit, Echtheit oder Wert eines beweglichen körperlichen Gegenstandes oder über den Umfang einer Schädigung und die zu seiner Beseitigung notwendigen Arbeiten schriftlich oder mündlich abgegeben wird.

Beispiel:

Der deutsche Unternehmer A bekommt von dem niederländischen Unternehmer NL den Auftrag, Blechbehälter herzustellen. Die hierfür erforderlichen Bleche werden von NL gestellt. Nach der Fertigstellung werden die Blechbehälter von A zu NL in die Niederlande befördert.

A erbringt eine sonstige Leistung an beweglichen körperlichen Gegenständen. Der Leistungsort liegt gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG in den Niederlanden, da der Leistungsempfänger Unternehmer ist und in den Niederlanden sein Unternehmen betreibt. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe c UStG findet ebenso wie § 3a Abs. 8 UStG keine Anwendung.

- § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG

Eine **Vermittlungsleistung** liegt vor, wenn der Vermittler erkennbar im **fremden Namen** und für **fremde Rechnung** auftritt. Typische Vermittler sind Handelsvertreter, Makler und auch Spediteure, wenn sie in fremdem Namen handeln.

Eine Vermittlungsleistung wird gem. **§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG** an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt. Nach der gesetzlichen Änderung zum **1.1.2010** kommt die Vorschrift des § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG **nur** noch dann zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger weder Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist. Bei derartigen Leistungsempfängern findet § 3a Abs. 2 UStG Anwendung.

Maßgebend für den Ort der Vermittlungsleistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG ist der **Ort der vermittelten Leistung**. Vor der Bestimmung des Leistungsorts des Vermittlers muss der Ort der vermittelten Umsätze festgestellt werden. Hierbei ist von Bedeutung, für wen der Vermittler tätig wird.

Beispiele:

1) Der Vermittler A mit Sitz in Berlin vermittelt im Namen und für Rechnung des deutschen Privatmanns D eine einmalige Warenlieferung von D zu dem niederländischen Unternehmer NL. D befördert die Ware mit eigenem Fahrzeug zu NL in die Niederlande.

A erbringt eine sonstige Leistung, eine Vermittlungsleistung. Der Ort der Vermittlungsleistung ist dort, wo der vermittelte Umsatz, die Warenlieferung, als ausgeführt gilt. Die Warenlieferung wird gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Beginn der Beförderung, im Inland, ausgeführt. Der Ort der Vermittlungsleistung ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG ebenfalls im Inland.

2) Der Vermittler A mit Sitz in Berlin vermittelt im Namen und für Rechnung des niederländischen Unternehmers NL den Erwerb einer Ware von dem deutschen Unternehmer D. D befördert die Ware mit eigenem Lkw zu NL in die Niederlande.

A erbringt eine sonstige Leistung, eine Vermittlungsleistung. Der Ort der Vermittlungsleistung ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Dies ist in den Niederlanden, so dass der Umsatz in Deutschland nicht steuerbar ist. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG findet keine Anwendung. Der Umsatz ist in der Zusammenfassenden Meldung gem. § 18a UStG und in der USt-Voranmeldung gem. § 18b UStG aufzunehmen.

Weil § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG den Ort für bestimmte Vermittlungsleistungen im **Zusammenhang mit einem Grundstück** regelt, hat diese besondere Regelung in diesen Fällen den Vorrang vor der allgemeinen Ortsbestimmung für Vermittlungsleistungen in § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG.

- § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG

Die **Einräumung der Eintrittsberechtigung** zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem die Veranstaltung **tatsächlich durchgeführt** wird. Die Regelung ist am **1.1.2011** in Kraft getreten. Die Vorschrift gilt

nicht in Fällen der **Online-Teilnahme** des Leistungsempfängers (Abschn. 3a.7a Abs. 1 Satz 4 UStAE).

§ 3a Abs. 4 UStG

§ 3a Abs. 4 UStG enthält einen **Katalog** von sonstigen Leistungen für die sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG bestimmt, wenn der Leistungsempfänger weder ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und seinen **Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet** hat. In diesen Fällen ist der Leistungsort dort, wo der **Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz** hat. In den übrigen Fällen kommt grundsätzlich § 3a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zur Anwendung.

Sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 UStG sind:

- die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 UStG**),
- die sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, einschließlich der Leistungen der Werbemittler und der Werbeagenturen (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 UStG**),
- die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG**),
- die sonstigen Leistungen durch Datenverarbeitung (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 4 UStG**),
- die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 5 UStG**),
- Bank- und Finanzumsätze, insbesondere der in § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h UStG bezeichneten Art und die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten sowie Versicherungsumsätze der in § 4 Nr. 10 UStG bezeichneten Art, und die sonstigen Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin. Das gilt nicht für Münzen und Medaillen aus diesen Edelmetallen (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 6 UStG**),
- die Gestellungen von Personal (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 7 UStG**),
- der Verzicht auf Ausübung eines der in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 UStG bezeichneten Rechte (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 8 UStG**),
- der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 9 UStG**),
- die Vermietungen beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 10 UStG**),
- die Gewährung des Zugangs zum Erdgasnetz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen (**§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 14 UStG**).

§ 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 11 bis 13 UStG sind mit Wirkung ab dem **1.1.2015** aufgehoben worden. Auf die Neuregelung in § 3a Abs. 5 UStG wird hingewiesen.

Ist die sonstige Leistung im Leistungskatalog des § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG enthalten, bestimmt sich der Leistungsort nach **§ 3a Abs. 4 Satz 1 UStG**, wenn die Leistung weder an einen Unternehmer

für sein Unternehmen noch an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-Identifikationsnummer erbracht wird und diese Person ihren **Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet** hat. Maßgebend ist in diesen Fällen der Ort des Leistungsempfängers.

Nach § 3a Abs. 4 UStG sind folgende Fallgestaltungen zu unterscheiden:

1. Ist der **Empfänger** der sonstigen Leistung ein Unternehmer, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend (§ 3a Abs. 2 Satz 2 UStG). Entsprechendes gilt bei einer sonstigen Leistung an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist.

2. Ist der **Empfänger** der sonstigen Leistung **kein** Unternehmer und keine juristische Person mit USt-Identifikationsnummer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im **Drittlandsgebiet**, wird die sonstige Leistung im Drittlandsgebiet ausgeführt (§ 3a Abs. 4 Satz 1 UStG).

3. Ist der **Empfänger** der sonstigen Leistung **kein** Unternehmer und keine juristische Person mit USt-Identifikationsnummer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im **Inland** oder im **übrigen Gemeinschaftsgebiet**, wird die sonstige Leistung grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG). § 3a Abs. 5 UStG und § 3a Abs. 6 UStG sind zu beachten.

Beispiele:

1) Rechtsanwalt A aus München verteidigt einen dänischen Unternehmer in einer betrieblichen Angelegenheit vor einem deutschen Gericht.

Leistungsort für die sonstige Leistung des A ist gem. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG i.V.m. § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG in Dänemark, da der Leistungsempfänger in Dänemark sein Unternehmen betreibt.

2) Rechtsanwalt A aus München verteidigt eine türkische Privatperson mit Wohnsitz in Ankara vor einem deutschen Gericht.

Leistungsort für die sonstige Leistung des A ist gem. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG i.V.m. § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG in der Türkei, da der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist und seinen Wohnsitz im Drittlandsgebiet hat.

3) Rechtsanwalt A aus München verteidigt eine spanische Privatperson mit Wohnsitz in Madrid vor einem deutschen Gericht.

Leistungsort für die sonstige Leistung des A ist gem. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG i.V.m. § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 1 UStG in München, da Rechtsanwalt A von München aus sein Unternehmen betreibt.

§ 3a Abs. 5 UStG

Ist der Empfänger einer in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistung kein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, noch eine nicht unternehmerisch

tätige juristische Person, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und auch keine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 5 UStG gilt für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 5 Satz 2 UStG).

Ab dem **1.1.2019** ist § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG nicht anzuwenden, wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem Mitgliedstaat hat und der Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen Mitgliedstaaten insgesamt **10.000 €** im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Der leistende Unternehmer kann dem Finanzamt erklären, dass er auf die Anwendung dieser Regelung verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096) wurde § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG mit Wirkung ab dem **1.7.2021** geändert; es wurden die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG aufgenommen.

Beispiele:

1) Ein Unternehmer mit Sitz in den USA erbringt eine sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG an einen deutschen Unternehmer für dessen Unternehmen.

Der Leistungsort bestimmt sich nach § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG i.V.m. § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, also im Inland. Die Steuerschuldnerschaft wechselt gem. § 13b UStG auf den Leistungsempfänger.

2) Ein Unternehmer mit Sitz in den USA erbringt eine sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG an eine deutsche Privatperson.

Der Leistungsort bestimmt sich gem. § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG i.V.m. § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG nach dem Wohnsitz des Leistungsempfängers und ist demzufolge im Inland. Steuerschuldner ist der ausländische Unternehmer, der sich wegen dieser Umsätze im Gemeinschaftsgebiet umsatzsteuerlich erfassen lassen muss.

Damit sich die im Drittland ansässigen Unternehmer nicht in mehreren Mitgliedstaaten der EU aufnehmen lassen müssen, haben sie die Möglichkeit, sich nur in einem EU-Mitgliedstaat für umsatzsteuerliche Zwecke erfassen zu lassen, soweit sie Umsätze an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer erbringen (**Einortregistrierung**). In den abzugebenden Erklärungen (Besteuerungszeitraum ist gem. § 16 Abs. 1a UStG das **Kalendervierteljahr**) ist der jeweilige Steuersatz des Mitgliedstaates anzuwenden, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Für Umsätze nach dem 30.6.2021 ist **§ 18i UStG** zu beachten.

Wenn sich der im Drittland ansässige Unternehmer als Registrierungsmitgliedstaat Deutschland auswählt, ist gem. **§ 18 Abs. 4c UStG** das **Bundeszentralamt für Steuern** zuständig. An diese Behörde ist die vierteljährliche Erklärung auf elektronischem Weg zu übersenden. **Vorsteuerbeträge** können in diesen Erklärungen nicht geltend gemacht werden; insoweit ist das Vorsteuer-Vergütungsverfahren anzuwenden. Eine Erklärung für das Kalenderjahr muss nicht

abgegeben werden. Das Bundeszentralamt für Steuern hat die erhaltenen Steuern auf die entsprechenden Mitgliedstaaten zu verteilen. Für Umsätze nach dem 30.6.2021 ist § 18i UStG zu beachten.

Sucht sich der Unternehmer einen **anderen EU-Mitgliedstaat** aus, in dem er seine Umsätze anmelden will, muss er in Deutschland insoweit keine Erklärung abgeben. Dies ergibt sich aus § 18 Abs. 4d UStG. Für Umsätze nach dem 30.6.2021 ist § 18i UStG zu beachten.

Für Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet, die Umsätze im Sinne des § 3a Abs. 5 UStG innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erbringen, ist mit Wirkung ab dem **1.1.2015** ein besonderes umsatzsteuerliches Besteuerungsverfahren („**Mini-one-stop-shop**“) eingeführt worden. Ein **im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer**, der als Steuerschuldner Umsätze nach § 3a Abs. 5 UStG im Inland erbringt, kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuererklärung elektronisch an die zuständige Behörde in seinem Mitgliedstaat übermitteln und dort auch die Steuer zahlen (§ 18 Abs. 4e UStG). Besteuerungszeitraum ist das **Kalendervierteljahr** (§ 16 Abs. 1b UStG). Die zuständige Behörde übermittelt die Daten an die zuständige Behörde im Inland. Auf diese Weise wird vermieden, dass der Unternehmer in mehreren Mitgliedstaaten seinen steuerlichen Erklärungspflichten nachkommen muss. Auf die 10.000 €-Grenze ab dem 1.1.2019 wird hingewiesen. Für Umsätze nach dem 30.6.2021 ist § 18j UStG zu beachten.

Das Verfahren für **im Inland ansässige Unternehmer**, die in einem anderen Mitgliedstaat Umsätze gem. § 3a Abs. 5 UStG erbringen, ist in § 18h UStG geregelt. Die entsprechenden Erklärungen können an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden. § 18h UStG ist im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096) angepasst worden. Für Umsätze nach dem 30.6.2021 ist § 18j UStG zu beachten.

§ 3a Abs. 8 UStG

Erbringt ein Unternehmer

- eine Güterbeförderungsleistung,
- ein Beladen, Entladen, Umschlagen oder ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistungen im Sinne des § 3b Abs. 2 UStG,
- eine Arbeit an beweglichen körperlichen Gegenständen oder eine Begutachtung dieser Gegenstände,
- eine Reisevorleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG,
- eine Veranstaltungsleistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen,

ist diese Leistung abweichend von § 3a Abs. 2 UStG als im **Drittlandsgebiet** ausgeführt zu behandeln, wenn die Leistung dort **genutzt oder ausgewertet** wird. Dies gilt nicht, wenn die genannten Leistungen in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete tatsächlich ausgeführt werden.

Die Regelung des § 3a Abs. 8 UStG, die mit Wirkung ab dem **1.1.2011** in das UStG eingefügt wurde, soll **Doppelbesteuerungen** verhindern. Die Ausweitung auf die Veranstaltungsleistungen erfolgte mit Wirkung ab dem **1.7.2011**. § 3a Abs. 8 Satz 2 UStG wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2015 aufgehoben; auf die Neuregelung in § 3a Abs. 5 UStG wird hingewiesen.

§ 3a Abs. 2 UStG

Wird die sonstige Leistung an einen anderen **Unternehmer** für sein Unternehmen oder an eine nicht unternehmerisch bzw. sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-Identifikationsnummer erteilt worden ist, erbracht, so ist **§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG** zu beachten, wonach der Leistungsort dort ist, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt bzw. seinen Sitz hat. Es gilt das **Empfängerortprinzip**. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte gem. § 3a Abs. 2 Satz 2 UStG maßgebend.

§ 3a Abs. 1 UStG

§ 3a Abs. 1 UStG enthält den Grundsatz für die Ortsbestimmung in den Fällen der sonstigen Leistung, wenn die sonstige Leistung **nicht** an einen Unternehmer für sein Unternehmen und auch nicht an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-Identifikationsnummer erbracht wird. Eine sonstige Leistung wird danach grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Das Unternehmen wird dort betrieben, wo der Unternehmer tätig wird, d.h., insbesondere dort, wo er seine Tätigkeit anbietet, wo er Aufträge entgegennimmt, ihre Ausführung vorbereitet und die Zahlungen an ihn geleistet werden. Ein **Freiberufler** betreibt sein Unternehmen in der Regel dort, wo sich seine Praxis befindet. Das Betreiben eines Unternehmens ist nicht abhängig von dem Unterhalten einer Betriebsstätte.

Falls dieser Ort bei **natürlichen Personen** nicht eindeutig zu bestimmen ist, so kommt der Wohnsitz des Unternehmers i.S.d. § 8 AO oder der gewöhnliche Aufenthalt i.S.d. § 9 AO als Leistungsort in Betracht. Bei **Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögenmassen** ist der Ort der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO, d.h., der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, maßgeblich.

Wird die sonstige Leistung von einer **Betriebsstätte** ausgeführt, so gilt nach § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Betriebsstätte i.S.d. UStG ist jede **feste Geschäftseinrichtung oder Anlage**, die der Tätigkeit des Unternehmers dient. Eine Verkaufsstelle ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn sie eine i.S.d. § 12 Satz 1 AO feste Geschäftseinrichtung oder Anlage ist. Eine solche Einrichtung oder Anlage kann aber nur dann als Betriebsstätte angesehen werden, wenn sie über einen ausreichenden **Mindestbestand an Personal und Sachmitteln** verfügt, der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich ist. Außerdem muss die Einrichtung oder Anlage einen hinreichenden Grad an **Beständigkeit** sowie eine Struktur aufweisen, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der jeweiligen Dienstleistungen ermöglicht. Eine solche beständige Struktur liegt z.B. vor, wenn die Einrichtung über eine Anzahl von Beschäftigten verfügt, von hier aus Verträge abgeschlossen werden können, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgen und Entscheidungen getroffen werden, z.B. über den Wareneinkauf.

Für die Bestimmung des Leistungsorts nach der Belegenheit der Betriebsstätte ist Voraussetzung, dass der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden ist, d.h., die sonstige Leistung muss in **tatsächlicher Hinsicht** der Betriebsstätte zuzurechnen sein. Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. Es ist nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte das Umsatzgeschäft selbst abgeschlossen hat. Der Ort einer einheitlichen sonstigen Leistung eines

Unternehmers, der sein Unternehmen vom Inland aus betreibt, liegt auch dann im Inland, wenn **einzelne Leistungsteile** im Ausland erbracht werden.

Da die Ortsbestimmungsvorschriften der §§ 3b, 3e, 3a Abs. 2 bis 8 UStG dem § 3a Abs. 1 UStG vorgehen, kommt die Anwendung des **Unternehmersitzprinzips** nur in Ausnahmefällen zur Anwendung. Vorrangig sind bei den sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer bzw. an nicht unternehmerisch tätige juristische Personen ohne USt-Identifikationsnummer die aufgeführten Sonderregelungen zu prüfen; kommen diese nicht zur Anwendung, bestimmt sich der Leistungsort nach dem Grundsatz des § 3a Abs. 1 UStG. Bei sonstigen Leistungen an Unternehmer für deren Unternehmen und an nicht unternehmerisch bzw. sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit USt-Identifikationsnummer kommt die Anwendung des **Empfängerortprinzips** (§ 3a Abs. 2 UStG) häufig zur Anwendung.

Beispiel:

A ist als Arzt für Allgemeinmedizin in Münster selbständig tätig. Während eines Urlaubsaufenthalts in Spanien erbringt A eine entgeltliche Behandlungsleistung gegenüber einer Privatperson.

Die sonstige Leistung, die Behandlungsleistung, wird am Sitz des Unternehmens, in Münster, ausgeführt. Die sonstige Leistung ist in Deutschland steuerbar.

5. Entgelt

Nur eine gegen Entgelt ausgeführte Leistung kann nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar sein. Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten USt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Wenn kein Entgelt feststellbar ist, kann grundsätzlich kein **Leistungsaustausch** und damit auch keine steuerbare Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vorliegen. Auf § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG wird hingewiesen. Im Leistungsaustausch erbrachte Lieferungen oder sonstige Leistungen erfüllen stets das Merkmal "gegen Entgelt".

Ein **Leistungsaustausch** ist unter folgenden Voraussetzungen gegeben:

- Es müssen zwei Beteiligte, zwei verschiedene Personen, vorhanden sein.
- Es muss eine Leistung und eine Gegenleistung vorhanden sein.
- Zwischen Leistung und Gegenleistung muss eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen.

Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, liegt kein Leistungsaustausch und damit auch grundsätzlich keine steuerbare Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vor.

Beispiel:

A betreibt einen Elektro Einzelhandel in Hamburg. Er veräußert dem Kunden K einen Elektroherd für 1.000 €.

Es liegt ein Entgelt, ein Leistungsaustausch, vor; denn es sind zwei Beteiligte (A, K) vorhanden, der Leistung des A (Lieferung des Herdes) steht eine Gegenleistung des K (Zahlung des Kaufpreises) gegenüber, und die Leistung wird erbracht, um die Gegenleistung zu erhalten.

Die Gegenleistung, das Entgelt, muss nicht in Geld bestehen. Das Entgelt kann auch in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung bestehen. Besteht das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung handelt es sich um einen **Tausch**. Wenn die Wertdifferenz der Liefergegenstände durch einen Geldbetrag ausgeglichen wird, liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor. Besteht das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung handelt es sich um einen **tauschähnlichen Umsatz** (§ 3 Abs. 12 UStG).

Der Annahme eines Leistungsaustausches steht nicht entgegen, dass sich die Entgeltserwartung nicht erfüllt, dass das Entgelt uneinbringlich wird oder dass es sich nachträglich mindert. Entscheidend ist, dass sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so dass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind.

Der Leistungsaustausch umfasst alles, was Gegenstand eines Rechtsverkehrs sein kann. Leistungen im Rechtssinne unterliegen gem. Abschn. 1.1 Abs. 3 Satz 2 UStAE nur insoweit der USt, als sie auch Leistungen im wirtschaftlichen Sinne sind, d.h., Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse des Entrichtenden verfolgt wird. So stellt z.B. die Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparkonten für sich allein keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne dar.

Ein Leistungsaustausch ist z.B. in folgenden Fällen **nicht** gegeben:

- **Innenumsatz**

Bei einem Innenumsatz fehlt es an den zwei verschiedenen Personen. Innerhalb eines einheitlichen Unternehmens sind steuerbare Umsätze grundsätzlich nicht möglich.

- **Echter Schadensersatz (Abschn. 1.3 UStAE)**

Der 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.

- **Echter Mitgliederbeitrag (Abschn. 1.4 UStAE)**

Soweit eine Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliederbeiträge erhebt, die dazu bestimmt sind, ihr die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied. Werden hingegen mit Mitgliederbeiträgen konkrete Sonderleistungen der Vereinigung gegenüber den Mitgliedern abgegolten, so handelt es sich um unechte Mitgliederbeiträge und somit um eine Gegenleistung für die Sonderleistung.

Beispiel:

Ein Motorradclub vermietet an einzelne Mitglieder Boxen zur Unterstellung ihrer Motorräder. Hierfür berechnet der Verein neben dem üblichen Mitgliedsbeitrag noch ein Entgelt in Höhe von 200 € jährlich gegenüber den Mitgliedern, die eine entsprechende Box nutzen.

Zwischen dem Verein und dem einzelnen Mitglied liegt ein Leistungsaustauschverhältnis vor, da der Verein Leistungen erbringt, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen und

hierfür Sonderentgelte erhoben werden. Bei dem Verein und dem einzelnen Mitglied handelt es sich um zwei verschiedene Personen; der Vermietungsleistung des Vereins steht die Zahlung der Miete gegenüber, und die Vermietungsleistung wird erbracht, um die Gegenleistung, die Mietzahlung, zu erhalten.

- **Echte Zuschüsse (Abschn. 10.2 UStAE)**

Nicht steuerbare echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. Dies ist dann der Fall, wenn die Zahlung unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt wird.

6. Sondervorschrift

Nach der ausdrücklichen Regelung des **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG** entfällt die Steuerbarkeit nicht, wenn der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt.

III. Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Steuerbar ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG die **Einfuhr** von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg (EUS_t).

Die EUS_t ist ein Teil der USt.

Steuerbar ist gem. **§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG** die Einfuhr von Gegenständen im Inland. Es muss sich u.a. um eine tatsächliche Warenbewegung über die bestehende Zollgrenze handeln. Seit dem 1.1.1993 ist eine Einfuhr begrifflich nur noch im Zusammenhang mit einem Drittlandsgebiet möglich. Innergemeinschaftlich ist die Besteuerung der Einfuhr durch die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) ersetzt worden.

Die österreichischen Gemeinden Mittelberg (Kleines Walsertal) und Jungholz in Tirol gehören zum Ausland i.S.d. § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG; die Einfuhr in diese Gebiete unterliegt jedoch der deutschen EUS_t.

Die Besteuerung der Einfuhr obliegt nicht den Finanzämtern, sondern erfolgt durch die Zollverwaltung. Bei der Berechnung der USt werden die Einfuhrtatbestände nicht mitberücksichtigt. Die EUS_t wird nicht von den Landesfinanzbehörden verwaltet.

Beispiel:

A betreibt in Darmstadt eine Schreinerei. A bestellte bei dem Unternehmer S mit Sitz in Zürich eine Hobelbank für sein Unternehmen. Diese Hobelbank lässt A mit eigenem Lkw in Zürich abholen und nach Darmstadt transportieren.

Es liegt ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG vor; denn es handelt sich um die Einfuhr eines Gegenstandes (Hobelbank) im Inland. Die Besteuerung der Einfuhr obliegt der Zollverwaltung.

IV. Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG

1. Allgemeines

Die Auflistung der steuerbaren Umsätze ist seit dem 1.1.1993 um die Nr. 5 erweitert worden. Steuerbar ist danach der **innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt**. Die Besteuerung des Erwerbs ersetzt innergemeinschaftlich die mit Wirkung vom 1.1.1993 weggefallene Besteuerung der Einfuhr. Statt wie bisher EUSt, wird nunmehr USt (Erwerbsteuer) erhoben, und zwar durch die Landesfinanzbehörden. Dies dient dem Ziel, die USt dem Mitgliedstaat zuzuweisen, in dem der Gebrauch oder Verbrauch der Ware erfolgt; dies entspricht dem Wesen der USt als Verkehrsteuer.

Voraussetzungen für den steuerbaren Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG sind:

- Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs;
- Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Inland und
- Ausführung des innergemeinschaftlichen Erwerbs gegen Entgelt.

Diese Voraussetzungen müssen sämtlich erfüllt sein, um einen steuerbaren Umsatz annehmen zu können.

2. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in § 1a UStG definiert. Nach dem Grundsatz des **§ 1a Abs. 1 UStG** liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat;
2. der Erwerber ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und
3. die Lieferung an den Erwerber
 - a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und
 - b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht aufgrund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

Es ist nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG erforderlich, dass der Gegenstand tatsächlich aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt. Es ist eine **tatsächliche Warenbewegung** zwischen 2 Mitgliedstaaten erforderlich. Wer den Warentransport durchführt, ist unerheblich; entscheidend ist die Warenbewegung.

In dem Grundfall des § 1a Abs. 1 UStG muss der Erwerber ein Unternehmer sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, der Gegenstand also Unternehmensvermögen wird, oder der Erwerber muss eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Des Weiteren muss die Lieferung an den Erwerber durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden, und die Lieferung darf nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht aufgrund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei sein. Die Nationalität oder der Wohnsitz des Lieferers ist unbeachtlich.

Da der Erwerbstatbestand das Gegenstück zur Lieferung von beweglichen Sachen darstellt, gelten hinsichtlich des Zeitpunktes und des Umfangs des Erwerbs die Grundsätze der Lieferung entsprechend. Auch der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung findet entsprechende Anwendung; Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung.

Beispiele:

1) A ist Unternehmer in Münster. Er erwirbt für sein Unternehmen eine Maschine von dem niederländischen Maschinenhändler N, der in den Niederlanden kein Kleinunternehmer ist, mit Sitz in Amsterdam. A holt die Maschine mit eigenem Lkw in Amsterdam ab und transportiert sie von Amsterdam nach Münster.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG vor; denn

- *es liegt eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 Mitgliedstaaten vor;*
- *der Erwerber A ist ein Unternehmer, der die Maschine für sein Unternehmen erwirbt, und*
- *der Lieferer N ist Unternehmer, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, und N ist in den Niederlanden kein Kleinunternehmer.*

2) A ist Unternehmer in Münster. Er erwirbt für sein Unternehmen eine Maschine von dem niederländischen Maschinenhändler N, der in den Niederlanden kein Kleinunternehmer ist, mit Sitz in Amsterdam. Die Maschine wird mit dem Lkw des N von Amsterdam nach Münster transportiert.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG vor; denn

- *es liegt eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 Mitgliedstaaten vor;*
- *der Erwerber A ist ein Unternehmer, der die Maschine für sein Unternehmen erwirbt, und*
- *der Lieferer N ist Unternehmer, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, und N ist in den Niederlanden kein Kleinunternehmer.*

Es kommt nicht darauf an, wer die Maschine transportiert. Abzustellen ist nur auf die tatsächliche Warenbewegung.

3) A ist Unternehmer in Münster. Er kauft für sein Unternehmen eine Maschine bei dem niederländischen Maschinenhändler N, der in den Niederlanden kein Kleinunternehmer ist, mit Sitz in Amsterdam. Neben seinem Hauptsitz in Amsterdam hat N noch eine Betriebsstätte in Gronau, in der sich die verkaufte Maschine befindet. A fährt mit eigenem Lkw nach Gronau und transportiert die Maschine nach Münster.

Es liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb und damit kein steuerbarer Umsatz für A vor, da keine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten vorliegt (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist nicht erfüllt). N führt im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung aus.

4) A ist Unternehmer in Münster. Neben seinem Hauptsitz in Münster hat er noch eine Betriebsstätte in Wien. Für diese Betriebsstätte kauft er eine Maschine von dem niederländischen Unternehmer N, der in den Niederlanden kein Kleinunternehmer ist, mit Sitz in Amsterdam. N transportiert die Maschine mit eigenem Lkw von Amsterdam nach Wien.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.d. § 1a Abs. 1 UStG vor; denn

- *es liegt eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten (Niederlande und Österreich) vor;*
- *A ist Unternehmer, der die Maschine für sein Unternehmen erwirbt, und*
- *N ist Unternehmer, der die Maschine gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens liefert, und ist kein Kleinunternehmer.*

Für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs ist nicht erforderlich, dass der Gegenstand in das Inland gelangt; es ist eine Warenbewegung zwischen 2 Mitgliedstaaten erforderlich.

5) A ist Unternehmer in Münster. Für sein privat genutztes Einfamilienhaus erwirbt er von dem niederländischen Unternehmer N, der in den Niederlanden kein Kleinunternehmer ist, mit Sitz in Amsterdam eine Waschmaschine. A holt die Waschmaschine bei N in Amsterdam ab und transportiert sie zu seinem Einfamilienhaus nach Münster.

Es liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor; denn es sind nicht sämtliche Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG erfüllt. A ist zwar Unternehmer, aber er erwirbt den Gegenstand nicht für sein Unternehmen (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG). N muss den Umsatz in den Niederlanden der Besteuerung unterwerfen.

6) A ist Unternehmer in Münster. Für sein Unternehmen erwirbt er von dem niederländischen Privatmann N mit Wohnsitz in Amsterdam eine gebrauchte Waschmaschine. A holt die Waschmaschine bei N in Amsterdam ab und transportiert sie nach Münster.

Es liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor; denn es sind nicht sämtliche Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG erfüllt. Die Lieferung an den Erwerber A wird nicht von einem Unternehmer ausgeführt; N ist Privatperson (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 UStG).

7) Das Finanzamt Münster-Innenstadt erwirbt von dem niederländischen Unternehmer N mit Sitz in Amsterdam, der in den Niederlanden kein Kleinunternehmer ist, 50 Computer für 25.000 €. N transportiert die Computer mit eigenem Fahrzeug zu dem Finanzamt Münster-Innenstadt.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG vor; denn

- *es handelt sich um eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten;*
- *das Finanzamt ist eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b UStG);*
- *der Lieferer ist Unternehmer, der die Lieferungen gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, und N ist auch kein Kleinunternehmer in den Niederlanden.*

3. Inland

Steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG ist nur der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland; d.h., der Erwerbort muss im Inland gem. § 1 Abs. 2 UStG sein.

Die Bestimmung für den Ort des Erwerbs enthält **§ 3d UStG**. Der Grundsatz befindet sich in § 3d Satz 1 UStG. Danach wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am **Ende** der Beförderung oder Versendung befindet. Unerheblich ist, ob eine Beförderung oder Versendung durch den Erwerber oder durch den Lieferer durchgeführt bzw. veranlasst wird. Entscheidend ist, wo sich der Gegenstand am Ende des Transports befindet.

Beispiele:

1) A ist Unternehmer in Hamm. A erwirbt von dem dänischen Unternehmer D mit Sitz in Odense, der in Dänemark kein Kleinunternehmer ist, eine Ware für sein Unternehmen. A holt die Ware in Dänemark ab und transportiert sie nach Hamm.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG vor; denn

- *es handelt sich um eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten;*
- *A ist Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt;*
- *D ist Unternehmer, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, und D ist in Dänemark kein Kleinunternehmer.*

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Hamm, da sich der Gegenstand am Ende der Beförderung in Hamm befindet.

2) A ist Unternehmer in Hamm. A erwirbt von dem dänischen Unternehmer D mit Sitz in Odense, der in Dänemark kein Kleinunternehmer ist, eine Ware für sein Unternehmen. Vereinbarungsgemäß transportiert D die Ware von Odense nach Hamm zu A.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG vor; denn

- *es handelt sich um eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten;*
- *A ist Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt;*
- *D ist Unternehmer, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, und D ist in Dänemark kein Kleinunternehmer.*

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Hamm, da sich der Gegenstand am Ende der Beförderung in Hamm befindet. Es ist nicht entscheidend, wer den Transport durchführt. Abzustellen ist auf den Ort, an dem sich der Gegenstand am Ende des Transports befindet.

3) A ist Unternehmer in Hamm. A erwirbt von dem dänischen Unternehmer D mit Sitz in Odense, der in Dänemark kein Kleinunternehmer ist, eine Ware für sein Unternehmen. Vereinbarungsgemäß transportiert D die Ware von Odense nach Wien zu der Betriebsstätte des A.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG vor; denn

- *es handelt sich um eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten;*
- *A ist Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt;*
- *D ist Unternehmer, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, und D ist in Dänemark kein Kleinunternehmer.*

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Wien, da sich der Gegenstand am Ende der Beförderung in Wien befindet. Wien gehört nicht zum Inland i.S.d. § 1 Abs. 2 UStG und somit ist der Umsatz in Deutschland nicht steuerbar. Der Erwerb ist in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen.

Eine Sonderregelung für die Ortsbestimmung des innergemeinschaftlichen Erwerbs enthält **§ 3d Satz 2 UStG**. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den in § 3d Satz 1 UStG bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist oder nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert gilt, sofern der erste Abnehmer seiner Erklärungspflicht nach § 18a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG nachgekommen ist. Die Regelung gilt für den Ausnahmefall, dass der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine USt-Identifikationsnummer verwendet, die ihm nicht der Mitgliedstaat erteilt hat, in dem die Beförderung oder Versendung endet. Diese Regelung steht im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Kontrollverfahren. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat (anderem als dem, in dem der Transport endet) erteilte USt-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb so lange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den in § 3d Satz 1 UStG bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Das Besteuerungsrecht bleibt somit in dem Mitgliedstaat, in dem der Transport endet. Führt der Erwerber den Nachweis, ist die Besteuerung in dem Mitgliedstaat, dessen USt-Identifikationsnummer verwendet worden ist, zu ändern, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies ergibt sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Münster. Neben seinem Hauptsitz in Münster hat er noch eine Betriebsstätte in Wien. Für diese Betriebsstätte kauft er unter Verwendung seiner deutschen USt-Identifikationsnummer eine Maschine von dem niederländischen Maschinenhändler N mit Sitz in Amsterdam. N ist in den Niederlanden kein Kleinunternehmer. N transportiert die Maschine mit eigenem Lkw von Amsterdam nach Wien.

Es liegt auch ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG in Deutschland vor. Es handelt sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG; denn

- *es liegt eine tatsächliche Warenbewegung zwischen 2 EU-Staaten (Niederlande und Österreich) vor;*
- *A ist Unternehmer, der die Maschine für sein Unternehmen erwirbt, und*
- *N ist Unternehmer, der die Maschine gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens liefert, und N ist in den Niederlanden kein Kleinunternehmer.*

Da A seine deutsche USt-Identifikationsnummer verwendet hat, gilt gem. § 3d Satz 2 UStG der Erwerb auch solange in Deutschland als bewirkt, bis A nachweist, dass der Erwerb in Österreich besteuert worden ist. Weist A die Erwerbsbesteuerung in Österreich nach, dann wird die Erwerbsbesteuerung in Deutschland gem. § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG berichtigt und zwar in dem Zeitraum, in dem der Nachweis geführt wird.

Die unter Anwendung des § 3d Satz 2 UStG geschuldete Erwerbsteuer kann nicht als Vorsteuer abgezogen werden (BMF-Schreiben vom 7.7.2011, BStBl. I S. 739). Die gesetzliche Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG wurde im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften angepasst.

4. Entgelt

Steuerbar ist der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt. Erbringt der Lieferer eine unentgeltliche Lieferung (z.B. unentgeltliche Überlassung von Gegenständen für Forschungs- oder Versuchszwecke) entfällt die Besteuerung des Erwerbs.

Ein **Leistungsaustausch**, ein Entgelt, ist unter folgenden Voraussetzungen gegeben:

- Es müssen zwei Beteiligte, zwei verschiedene Personen, vorhanden sein.
 - Es muss eine Leistung und eine Gegenleistung vorhanden sein.
 - Zwischen Leistung und Gegenleistung muss eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen.
- Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, liegt kein Leistungsaustausch und damit auch grundsätzlich keine steuerbare Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vor.

Beispiel:

A betreibt ein Textilunternehmen in Düsseldorf. Er tätigt im laufenden Kalenderjahr u.a. folgende Einkäufe:

- a) A erwirbt von dem belgischen Unternehmer B Stoffe für sein Unternehmen. Die Stoffe werden im Auftrag des B mit der Bahn von Belgien nach Deutschland zu A transportiert. A hat gegenüber B seine deutsche USt-Identifikationsnummer angegeben.
- b) A erwirbt von dem norwegischen Unternehmer N Garne für sein Unternehmen. A holt diese Garne mit eigenem Fahrzeug in Norwegen ab und transportiert sie zu seinem Betrieb nach Düsseldorf. A hat gegenüber N seine deutsche USt-Identifikationsnummer angegeben.
- c) A erwirbt von dem spanischen Unternehmer S Knöpfe für sein Unternehmen. Die Knöpfe werden von A anlässlich einer Urlaubsreise bei S in Spanien abgeholt und nach Deutschland transportiert. S unterliegt in Spanien der Kleinunternehmerregelung.

a) *Es liegt ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vor. Es handelt sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG, da*

- *der Gegenstand von Belgien nach Deutschland gelangt,*
- *A Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt,*
- *B Unternehmer (kein Kleinunternehmer) ist, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.*

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Düsseldorf, da sich der Gegenstand am Ende des Transports in Düsseldorf befindet. Da der Umsatz auch gegen Entgelt ausgeführt wird, liegen sämtliche Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vor.

b) *Es liegt ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG vor; denn es handelt sich um die Einfuhr von Gegenständen im Inland. Es wird EUSt erhoben.*

c) *Es liegt kein steuerbarer Umsatz des A vor. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb ist nicht gegeben, da der Lieferer in Spanien der Kleinunternehmerregelung unterliegt und somit § 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b UStG nicht erfüllt ist.*

5. Sondertatbestände

a) Innergemeinschaftliches Verbringen

Als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt gilt gem. § 1a Abs. 2 UStG das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Erwerber. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.d. § 1a Abs. 2 UStG liegt gem. § 1a Abs. 2a UStG nicht vor in den Fällen des § 6b UStG (Konsignationslagerregelung).

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor; wenn ein Unternehmer

- einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates zu seiner Verfügung in das Inland befördert oder versendet und
- der Gegenstand im Inland nicht nur vorübergehend verwendet werden soll.

Ein innergemeinschaftliches Verbringen setzt voraus, dass der Gegenstand im Ausgangsmitgliedstaat bereits dem Unternehmen zugeordnet war und sich bei Beendigung der Beförderung oder Versendung im Bestimmungsmitgliedstaat weiterhin in der **Verfügungsmacht des Unternehmers** befindet.

Des Weiteren muss der Gegenstand zu einer **nicht nur vorübergehenden Verwendung** in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangen. Diese Voraussetzung ist immer dann erfüllt, wenn der Gegenstand in dem im Bestimmungsmitgliedstaat gelegenen Unternehmensteil dem Anlagevermögen zugeführt oder dort als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoff verarbeitet oder verbraucht wird.

Beispiel:

Der französische Unternehmer F verbringt eine Maschine aus seinem Unternehmen in Frankreich in seinen Zweigbetrieb nach Deutschland, um sie dort auf Dauer einzusetzen.

Es liegt ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vor. Die Maschine wird zur endgültigen Verwendung von dem Unternehmer F von Frankreich nach Deutschland verbracht; dies gilt gem. § 1a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt gem. § 3d Satz 1 UStG in Deutschland.

Das Entgelt wird gem. § 1a Abs. 2 UStG fingiert.

Eine **nicht nur vorübergehende Verwendung** liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand mit der konkreten Absicht in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt, ihn dort unverändert weiterzuliefern. Verbringt der Unternehmer Gegenstände zum Zwecke des Verkaufs außerhalb einer Betriebsstätte in den Bestimmungsmitgliedstaat und gelangen die nicht verkauften Waren unmittelbar anschließend wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurück, kann das innergemeinschaftliche Verbringen aus Vereinfachungsgründen auf die tatsächlich verkaufte Warenmenge beschränkt werden.

Beispiel:

Der niederländische Blumenhändler N befördert im eigenen Lkw Blumen aus den Niederlanden nach Köln, um sie dort auf dem Wochenmarkt zu verkaufen. Die nicht verkauften Blumen nimmt er am selben Tag wieder mit zurück in die Niederlande.

Hinsichtlich der verkauften Blumen liegt ein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vor. Es handelt sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb gegen Entgelt gem. § 1a Abs. 2 UStG;

denn N verbringt die Blumen zur endgültigen Verwendung aus den Niederlanden in das Inland zu seiner Verfügung. Das Verbringen der nicht verkauften Blumen ins Inland muss nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb behandelt werden.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Köln.

Das Entgelt wird gem. § 1a Abs. 2 UStG fingiert.

Der Verkauf der Blumen stellt im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen dar.

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt nicht vor, wenn die Verwendung des Gegenstandes im Bestimmungsmitgliedstaat

- ihrer Art nach nur vorübergehend ist oder
- befristet ist.

Eine ihrer **Art nach vorübergehende Verwendung** liegt z.B. vor, wenn

- ein Unternehmer den Gegenstand bei einer Werklieferung verwendet, die im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar ist,
- ein Unternehmer den Gegenstand in unmittelbarem Zusammenhang mit einer sonstigen Leistung in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt,
- ein Unternehmer eine Materialbeistellung zu einer an ihn ausgeführten Werklieferung tätigt,
- ein Unternehmer an dem Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat eine sonstige Leistung ausführen lässt und der Gegenstand wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückgelangt.

Beispiel:

Der französische Bauunternehmer F errichtet in Deutschland ein Hotel. Er verbringt zu diesem Zweck Baumaterial und einen Baukran an die Baustelle. Der Baukran gelangt nach Fertigstellung des Hotels nach Frankreich zurück.

F erbringt keinen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.

Es liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 2 UStG vor, da es sich um eine der Art nach vorübergehende Verwendung handelt. F verwendet den Gegenstand bei einer Werklieferung, die in Deutschland steuerbar ist. Es ist gleichgültig, ob der Gegenstand Bestandteil der Lieferung wird und im Bestimmungsmitgliedstaat verbleibt oder ob er als Hilfsmittel verwendet wird und später wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückgelangt.

Von einer **befristeten Verwendung** ist auszugehen, wenn der Unternehmer einen Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat im Rahmen eines Vorgangs verbringt, für den bei einer entsprechenden Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet wegen vorübergehender Verwendung eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben bestehen würde. Maßgebend sind die zu der zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abgabenbefreiung erlassenen Rechts- und Verwaltungsvorschriften. Einzelheiten hierzu enthält auch Abschn. 1a.2 Abs. 12 UStAE. Werden die in Abschn. 1a.2 Abs. 12 UStAE bezeichneten **Verwendungsfristen** überschritten, ist im Zeitpunkt des Überschreitens ein innergemeinschaftliches Verbringen anzunehmen.

b) Innergemeinschaftliche Lohnveredelung

Als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt galt bis zum 31.12.1995 die Inanspruchnahme einer sonstigen Leistung, bei der im übrigen Gemeinschaftsgebiet aufgrund eines Werkvertrages aus vom Auftraggeber übergebenen Gegenständen ein Gegenstand anderer Funktion hergestellt

wird und dieser zur Verfügung des Auftraggebers in das Inland gelangt. Der Auftraggeber galt als Erwerber (§ 1a Abs. 2 Nr. 2 UStG a.F. - vor 1.1.1996). Diese Regelung ist durch das **Jahressteuergesetz 1996** mit Wirkung vom 1.1.1996 gestrichen worden. Funktionsändernde Be- oder Verarbeitungen werden nunmehr einheitlich als sonstige Leistungen behandelt. Die Änderung beruht auf Artikel 1 Nr. 6 der Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10.4.1995 - Zweite USt-Vereinfachungs-Richtlinie -.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Dortmund. A erwarb am 1.2.2023 im Inland Stoffe und Knöpfe und transportierte diese Materialien zu dem dänischen Lohnveredeler D nach Odense. D fertigte aus den übergebenen Gegenständen Jacken und schickte diese nach Fertigstellung am 10.4.2023 zurück an A nach Dortmund und stellte dem A den Werklohn in Rechnung. Bei der Auftragserteilung hat A seine deutsche USt-Identifikationsnummer angegeben.

A erbringt keinen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG. Durch das Jahressteuergesetz 1996 ist § 1a Abs. 2 Nr. 2 UStG a.F. gestrichen worden.

Es handelt sich um eine sonstige Leistung (Werkleistung) des D, die entsprechend § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe c UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG in Deutschland steuerbar ist. A wird als Leistungsempfänger gem. § 13b UStG zum Steuerschuldner.

c) Opake Unternehmer

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb ist bei einem Unternehmer, der ganz oder zum Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, unabhängig von einer Erwerbsschwelle steuerbar.

Bei

- einem Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (z.B. Arzt, Versicherungsvertreter),
- einem Unternehmer, für dessen Umsätze USt nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird (Kleinunternehmer),
- einem Unternehmer, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt wird (Land- und Forstwirt) oder
- einer juristischen Person des öffentlichen oder privaten Rechts, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

liegt ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb nur vor, wenn der Gesamtbetrag der innergemeinschaftlichen Erwerbe nach § 1a Abs. 1 und Abs. 2 UStG aus allen EU-Mitgliedstaaten mit Ausnahme der Erwerbe neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren den Betrag von **12.500 €** entweder im vorangegangenen Kalenderjahr überstiegen hat oder im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich übersteigen wird (§ 1a Abs. 3 UStG).

Die **Erwerbsschwelle** gilt gem. § 1a Abs. 5 UStG nicht für den Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

Wird die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten und ist zu erwarten, dass sie auch im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird, kann die Erwerbsbesteuerung unterbleiben, auch wenn die tatsächlichen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 12.500 € überschreiten.

Bei den großen Gebietskörperschaften **Bund** und **Land** gilt die Erwerbsschwelle automatisch als überschritten.

Der Erwerber kann gem. **§ 1a Abs. 4 UStG** auf die Anwendung des § 1a Abs. 3 UStG **verzichten** und muss dann - trotz Unterschreitens der Erwerbsschwelle - die Erwerbsbesteuerung durchführen. Dieser Verzicht ist grundsätzlich gegenüber dem Finanzamt zu erklären und bindet den Erwerber mindestens für **zwei Kalenderjahre**. Ein Verzicht ist ab dem 1.1.2011 auch in der Verwendung der USt-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer zu sehen.

Die Erwerbsschwellen in den anderen EU-Mitgliedstaaten betragen:

Belgien	11.200,00 €
Bulgarien	20.000,00 BGN
Dänemark	80.000,00 DKK
Estland	10.000,00 €
Finnland	10.000,00 €
Frankreich	10.000,00 €
Griechenland	10.000,00 €
Irland	41.000,00 €
Italien	10.000,00 €
Kroatien	77.000,00 HRK
Lettland	10.000,00 €
Litauen	14.000,00 €
Luxemburg	10.000,00 €
Malta	10.000,00 €
Niederlande	10.000,00 €
Österreich	11.000,00 €
Polen	50.000,00 PLN
Portugal	10.000,00 €
Rumänien	34.000,00 RON
Schweden	90.000,00 SEK
Slowakei	14.000,00 €
Slowenien	10.000,00 €
Spanien	10.000,00 €
Tschechien	326.000,00 CZK
Ungarn	10.000,00 €
Zypern	10.251,00 €

Beispiel:

A ist selbständiger Zahnarzt in Bielefeld. Er erbringt ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG (kein eigenes Labor). Im Februar erwarb er von dem spanischen Hersteller S mit Sitz in Madrid einen Behandlungsstuhl für 10.000 €. Der Stuhl wurde von S per Bahn zu A nach Bielefeld transportiert. A hatte im Vorjahr keine innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt und rechnet auch im laufenden Jahr mit keinen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerben. Auf die Anwendung der Erwerbsschwelle hat A nicht verzichtet.

A erbringt keinen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG. Obwohl die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG erfüllt sind, liegt unter Berücksichtigung des § 1a Abs. 3 UStG ein innergemeinschaftlicher Erwerb nicht vor, da

- *der Erwerber A ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze gem. § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG ausführt, und*

- *der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe weder im vorangegangenen Kalenderjahr noch voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr die Erwerbsschwelle von 12.500 € überstiegen hat bzw. übersteigen wird und*
 - *A nicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet hat.*
- Bei der Lieferung des S ist § 3c UStG zu prüfen.*

d) Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Ware

Gemäß **§ 1a Abs. 5 Satz 1 UStG** gilt die Erwerbsschwelle des § 1a Abs. 3 UStG u.a. nicht für den Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren. Verbrauchsteuerpflichtige Waren i.S.d. Gesetzes sind Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren (§ 1a Abs. 5 Satz 2 UStG). Dies bedeutet, dass auch die in § 1a Abs. 3 UStG aufgeführten Erwerber unabhängig von einer betragsmäßigen Grenze den Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren der Besteuerung unterwerfen müssen, wenn und soweit die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 oder 2 UStG vorliegen.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Münster. Er unterliegt der Kleinunternehmerregelung gem. § 19 Abs. 1 UStG. Im Rahmen einer Urlaubsreise in Frankreich erwirbt er von dem französischen Unternehmer F (kein Kleinunternehmer) mit Sitz in Bordeaux 20 Flaschen Wein für sein Unternehmen für umgerechnet 200 €. A nimmt den Wein mit nach Münster.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.

Die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG liegen sämtlich vor. Die Sonderregelung des § 1a Abs. 3 UStG kommt gem. § 1a Abs. 5 UStG für den Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht zur Anwendung, d.h., A muss den Erwerb - unabhängig von einer Grenze - der Erwerbsbesteuerung unterwerfen.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Münster.

Der Erwerb erfolgt auch gegen Entgelt.

e) Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge

Der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeuges unterliegt auch bei **Privatpersonen**, nichtunternehmerisch tätigen Personenvereinigungen und Unternehmern, die das Fahrzeug für ihren nichtunternehmerischen Bereich beziehen, der Besteuerung gem. **§ 1b UStG**.

Fahrzeuge i.S.d. UStG sind gem. § 1b Abs. 2 UStG:

- motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt,
- Wasserfahrzeuge mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern,
- Luftfahrzeuge, deren Starthöchstmasse mehr als 1.550 Kilogramm beträgt.

Zu den Landfahrzeugen gehören insbesondere Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Motorräder, Motorroller, Mopeds und motorbetriebene Wohnmobile und Caravane. Keine Landfahrzeuge sind z.B. Wohnwagen, Packwagen und andere Anhänger ohne eigenen Motor.

Ein Fahrzeug gilt gem. § 1b Abs. 3 UStG als **neu**, wenn das

- Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat oder wenn seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt,
- Wasserfahrzeug nicht mehr als 100 Betriebsstunden auf dem Wasser zurückgelegt hat oder wenn seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt,
- Luftfahrzeug nicht länger als 40 Betriebsstunden genutzt worden ist oder wenn seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt.

Der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs unterliegt stets der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat. Die Anwendung der Erwerbsschwelle gem. § 1a Abs. 3 UStG ist gem. § 1a Abs. 5 Satz 1 UStG ausgeschlossen. Auch Privatpersonen müssen unter den Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG den innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen.

Beispiel:

A ist Finanzbeamter in Dortmund. Während einer Urlaubsreise in Italien erwarb A am 1.6.2023 von dem italienischen Autohändler I in Mailand einen Pkw der Marke Ferrari für 100.000 €. A nahm den Pkw mit nach Dortmund. Der Pkw hatte zum Zeitpunkt des Erwerbs 4.000 Kilometer gefahren und seine erste Inbetriebnahme erfolgte am 1.11.2022.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.

Da es sich um ein neues Fahrzeug i.S.d. § 1b Abs. 3 UStG handelt und die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, kommt § 1b Abs. 1 UStG zur Anwendung, mit der Folge, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt.

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Dortmund.

Der Erwerb erfolgt auch gegen Entgelt.

f) Innergemeinschaftlicher Erwerb durch diplomatische Missionen

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.d. § 1a UStG liegt nicht vor, wenn ein Gegenstand bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in das Inland gelangt und die Erwerber folgende Einrichtungen sind, soweit sie nicht Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben:

- im Inland ansässige ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen,
- im Inland ansässige zwischenstaatliche Einrichtungen,
- im Inland stationierte Streitkräfte anderer Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages oder
- im Inland stationierte Streitkräfte anderer Mitgliedstaaten, die an einer Verteidigungsanstrengung teilnehmen, die zur Durchführung einer Tätigkeit der Union im Rahmen der Gemeinsamen Sicherheits- und Verteidigungspolitik unternommen wird (ab 1.7.2022).

Diese Einrichtungen gelten nicht als Erwerber i.S.d. § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG. § 1b UStG bleibt unberührt.

Die Vorschrift des **§ 1c UStG** hat zur Folge, dass

- diesen Einrichtungen grundsätzlich keine USt-Identifikationsnummer zu erteilen ist,
- bei Lieferungen aus anderen EU-Mitgliedstaaten an diese Einrichtungen der Ort der Lieferung unter den Voraussetzungen des § 3c UStG in das Inland verlagert wird und

- diese Einrichtungen nur beim innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeuges der Erwerbsbesteuerung nach § 1b UStG unterliegen.

Soweit die o.g. Einrichtungen Unternehmer sind und den Gegenstand für ihr Unternehmen erwerben, ist die Ausnahmeregelung des § 1c Abs. 1 UStG nicht anzuwenden.

Gemäß § 1c Abs. 2 UStG gilt als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt i.S.d. § 1a Abs. 2 UStG das Verbringen eines Gegenstandes durch die **deutschen Streitkräfte** aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland für den Gebrauch oder Verbrauch dieser Streitkräfte oder ihres zivilen Begleitpersonals, wenn die Lieferung des Gegenstandes an die deutschen Streitkräfte nicht der Besteuerung unterlegen hat. Dies dient der Verhinderung eines unsteuererten Letztverbrauchs.

Beispiel:

Der italienische Unternehmer I mit Sitz in Rom erhält von einer in Deutschland ansässigen diplomatischen Mission den Auftrag, 5 Computer für insgesamt 5.000 € zu liefern. I erfüllt den Auftrag und bringt die Computer mit eigenem Fahrzeug zu der diplomatischen Mission nach Deutschland.

Die diplomatische Mission muss den Erwerb der Computer nicht der Umsatzbesteuerung unterwerfen. Gemäß § 1c Abs. 1 UStG liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.d. § 1a UStG nicht vor, wenn ein Gegenstand bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (Italien) in das Inland gelangt und der Erwerber u.a. eine im Inland ansässige ständige diplomatische Mission ist. Die diplomatische Mission ist auch kein Unternehmer i.S.d. § 2 UStG. Da kein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt, erbringt die diplomatische Mission keinen steuerbaren Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.

V. Geschäftsveräußerung

Nach **§ 1 Abs. 1a UStG** unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der USt. Eine **Geschäftsveräußerung** liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers. Diese Regelung trat am 1.1.1994 in Kraft.

Nach altem Recht waren unentgeltliche Geschäftsveräußerungen im Ganzen umsatzsteuerlich als Eigenverbrauch anzusehen. In diesen Fällen hatte der Veräußerer unter Umständen erhebliche Umsatzsteuerzahlungen zu leisten, während der Erwerber keinen Vorsteuerabzug erhielt. Bei entgeltlichen Geschäftsveräußerungen löste die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einen erheblichen Verwaltungsaufwand aus, ohne dass sich aufgrund des Vorsteuerabzugs beim Erwerber steuerliche Auswirkungen ergaben. Diese Schwierigkeiten sollten durch die Neuregelung zum 1.1.1994 beseitigt werden.

Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn die **wesentlichen Grundlagen** eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebes an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden. Welches die wesentlichen Grundlagen sind, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung. Bei einer Einbringung eines Betriebes in eine Gesellschaft liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen aber auch dann vor, wenn

einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an die Gesellschaft vermietet oder verpachtet werden.

Ein in der Gliederung eines Unternehmens **gesondert geführter Betrieb** liegt vor, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens vom Erwerber als selbständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden kann. Nicht entscheidend ist, dass bereits im Unternehmen, das eine Übertragung vornimmt, ein organisatorisch selbständiger Unternehmensteil bestand.

Im Falle des Steuerausweises schuldet der Veräußerer die USt gem. § 14c Abs. 1 UStG.

Gemäß **§ 15a Abs. 10 UStG** wird bei einer Geschäftsveräußerung der für das Wirtschaftsgut maßgebliche **Berichtungszeitraum** nicht unterbrochen. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Münster. Er veräußert seinen Betrieb mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Unternehmer B, der diesen Betrieb unverändert fortführen will.

Es liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert werden. Es liegt somit ein nicht steuerbarer Umsatz gem. § 1 Abs. 1a UStG vor.

C. Steuerbefreiungen

I. Allgemeines

Die Frage der Steuerbefreiung oder Steuerpflicht stellt sich nur bei steuerbaren Umsätzen. Nur steuerbare Umsätze können steuerfrei oder steuerpflichtig sein.

Für die einzelnen steuerbaren Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG kommen folgende **Befreiungsvorschriften** in Betracht:

Steuerbare Umsätze	Steuerbefreiungsvorschrift
gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	§ 4 UStG
gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG	§ 5 UStG
gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG	§ 4b UStG

Nur wenn ein Umsatz unter die §§ 4, 4b oder 5 UStG eingruppiert werden kann, handelt es sich um einen steuerfreien Umsatz. Ist der Umsatz steuerbar, aber liegen die Voraussetzungen der §§ 4, 4b oder 5 UStG nicht vor, ist der Umsatz grundsätzlich steuerpflichtig.

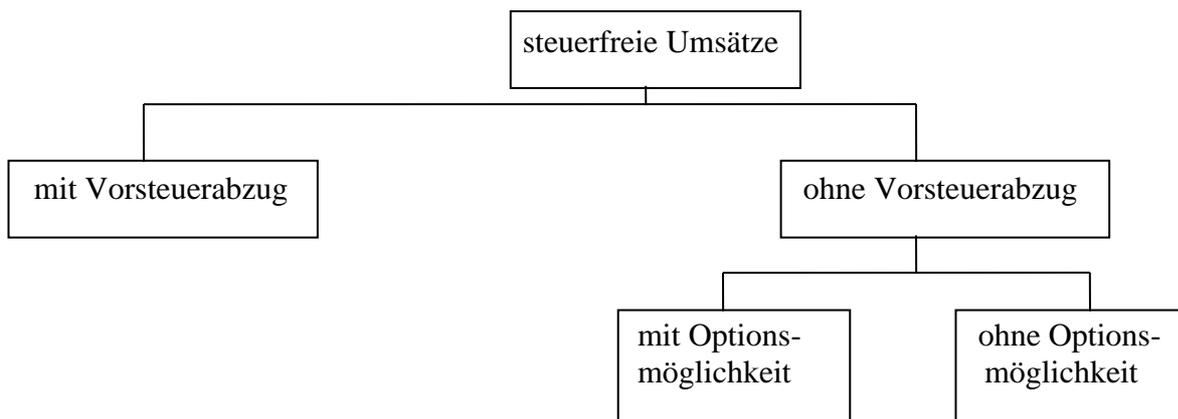
Die Steuerbefreiungsregelungen des **§ 4 UStG** können in zwei Gruppen eingeteilt werden:

- § 4 Nr. 1 bis 7 UStG: Steuerbefreiungen mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs,
- § 4 Nr. 8 bis 29 UStG: Steuerbefreiungen ohne die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs.

Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit, durch das Instrument der Steuerbefreiung wirtschafts- und sozialpolitische Ziele zu verfolgen; z.B. Exportorientierung der Wirtschaft (§ 4 Nr. 1 UStG), Mietpreisgestaltung (§ 4 Nr. 12 UStG) oder Heilbehandlung/Gesundheitsvorsorge (§ 4 Nr. 14 UStG). Andere Steuerbefreiungen dienen dazu, eine Doppelbelastung mit anderen Steuerarten zu verhindern, z.B. § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG.

Eine **vollständige Entlastung** von der USt tritt allerdings nur hinsichtlich der Steuerbefreiungen gem. § 4 Nr. 1 bis 7 UStG ein. In den übrigen Fällen tritt eine vollständige Entlastung grundsätzlich nicht ein, da in diesen Fällen § 15 Abs. 2 UStG einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug vorsieht.

Der leistende Unternehmer kann unter den Voraussetzungen des § 9 UStG für bestimmte steuerfreie Umsätze auf die Steuerbefreiung **verzichten**, d.h., zur Steuerpflicht optieren. Der Umsatz wird dann als steuerpflichtig behandelt, mit der Folge, dass die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug besteht.



II. Steuerbefreiungen gem. § 4 UStG

1. Ausfuhrlieferungen

Steuerfrei von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen sind gem. **§ 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG** u.a. die Ausfuhrlieferungen. Diese Steuerbefreiung dient der Stärkung der Exportwirtschaft.

Unter welchen Voraussetzungen eine Ausfuhrlieferung vorliegt ist in **§ 6 UStG** definiert. Danach liegt eine Ausfuhrlieferung vor, wenn bei der Lieferung

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG, befördert oder versendet hat oder
2. der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG, befördert oder versendet hat und ein ausländischer Abnehmer ist oder
3. der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet hat und der Abnehmer
 - a) ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat und dieser nicht ausschließlich oder nicht zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 und 29 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden soll, oder
 - b) ein ausländischer Abnehmer, aber kein Unternehmer, ist und der Gegenstand in das übrige Drittlandsgebiet gelangt.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

In den Fällen des **§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG**, also bei einer Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer, kommt es auf den **Status des Abnehmers** nicht an. Nur in den Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG ist der Status des Abnehmers entscheidend. Wer ein ausländischer Abnehmer i.S.d. § 6 Abs. 1 UStG ist, regelt § 6 Abs. 2 UStG. **Ausländischer Abnehmer** ist danach

1. ein Abnehmer, der seinen Wohnort oder Sitz im Ausland, ausgenommen die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, hat oder
2. eine Zweigniederlassung eines im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz im Ausland, ausgenommen die bezeichneten Gebiete, hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat.

Eine Zweigniederlassung im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ist kein ausländischer Abnehmer.

Für Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels existieren in § 6 Abs. 3 UStG besondere Vorschriften.

Durch das Jahressteuergesetz 1996 ist eine Beschränkung der steuerbefreiten Ausfuhrlieferung im **Reiseverkehr** eingetreten. Wird nämlich in den Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nunmehr nur noch vor, wenn

1. der Abnehmer seinen Wohnort oder Sitz im Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG, hat,
2. der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des 3. Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und
3. der Gesamtwert der Lieferung einschließlich USt 50 € übersteigt.

Die Grenze von 50 € wurde im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften eingefügt. § 6 Abs. 3a Satz 1 Nr. 3 UStG tritt zum Ende des Jahres außer Kraft, in dem die Ausfuhr- und Abnehmernachweise in Deutschland erstmals elektronisch erteilt werden (§ 6 Abs. 3a Satz 2 UStG).

Gemäß § 6 Abs. 4 UStG müssen die Voraussetzungen für eine Ausfuhrlieferung vom Unternehmer **nachgewiesen** sein. Regelungen hierzu enthalten die §§ 8 bis 17 UStDV. Gemäß § 8 Abs. 1 UStDV muss der Unternehmer im Geltungsbereich des Gesetzes durch Belege nachweisen, dass der Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet worden ist. Vorgaben, wie dieser Belegnachweis geführt werden muss, enthalten die §§ 9 bis 11 UStDV.

Außerdem muss der Unternehmer gem. § 13 Abs. 1 UStDV im Geltungsbereich des Gesetzes die Voraussetzungen der Steuerbefreiung **buchmäßig** nachweisen. Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Was im Einzelnen aufgezeichnet werden muss, bestimmt § 13 Abs. 2 bis 7 UStDV.

Beispiele:

1) Die Maschinenfabrik A in Bielefeld liefert an ihren Kunden Z in Zürich "unverzollt und unversteuert" eine serienmäßig hergestellte Maschine für 5.000 €. Die Maschine wird mit eigenem Lkw der A von Bielefeld nach Zürich transportiert.

Die Lieferung der Maschine ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Bielefeld. Die steuerbare Lieferung ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe a

UStG. Es handelt sich um eine Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; denn der Unternehmer A hat den Liefergegenstand (Maschine) in das Drittlandsgebiet (Schweiz) befördert.

2) Unternehmer B mit Sitz in Münster stellt Nähmaschinen her. Er veräußert dem deutschen Unternehmer C mit Sitz in Ibbenbüren 100 Nähmaschinen. C holt die Nähmaschinen mit eigenem Lkw in Münster ab und transportiert sie zu seiner Betriebsstätte nach Zürich.

Die Lieferung der Nähmaschinen ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Münster. Die steuerbare Lieferung ist auch steuerpflichtig, da die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung i.S.d. § 4 UStG nicht vorliegen. Insbesondere liegt keine Ausfuhrlieferung vor; denn der Abnehmer C befördert zwar den Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet, aber C ist kein ausländischer Abnehmer i.S.d. § 6 Abs. 2 UStG. Es liegen somit nicht alle Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor.

§ 6 Abs. 1 bis 4 UStG gelten nicht für die Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG (§ 6 Abs. 5 UStG).

2. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Gemäß **§ 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG** sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei. Die steuerliche Belastung wird durch Erhebung der Erwerbsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat hergestellt. Wann eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt bestimmt **§ 6a UStG**. Die Steuerbefreiung greift nicht, wenn der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nicht nachgekommen ist oder soweit er diese im Hinblick auf die jeweilige Lieferung unrichtig oder unvollständig abgegeben hat.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt gem. § 6a Abs. 1 UStG vor, wenn bei einer Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) die folgenden **Voraussetzungen** erfüllt sind:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der USt erfasster Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der USt erfasste juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung und
4. der Abnehmer i.S.d. Nummer 2 Buchstabe a oder b hat gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-Identifikationsnummer verwendet.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung setzt eine **tatsächliche Warenbewegung** vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet voraus (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Es kommt nicht darauf an, ob der Unternehmer (Lieferer) oder der Abnehmer befördert oder versendet.

Neben dem Erwerbstatus gem. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG ist Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung und damit für die Steuerfreiheit, dass der Erwerb in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung (Erwerbsbesteuerung) **unterliegt**. Der liefernde Unternehmer kann in der Regel davon ausgehen, dass diese Voraussetzung erfüllt ist, wenn der Abnehmer unter Angabe seiner ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten USt-Identifikationsnummer erwirbt. Der Erwerb muss den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen; nicht erforderlich ist, dass die Erwerbsbesteuerung auch tatsächlich durchgeführt wird. Mit Wirkung ab dem 1.1.2020 ist die Verwendung der USt-Identifikationsnummer eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung.

Beispiele:

1) A ist Unternehmer in Dortmund. Er verkauft an den österreichischen Unternehmer U mit Sitz in Salzburg 10 Kopiergeräte für insgesamt 50.000 €. Die Geräte werden von A mit eigenem Lkw zu U nach Salzburg transportiert. U hat gegenüber A seine österreichische USt-Identifikationsnummer angegeben.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Dortmund. Der steuerbare Umsatz ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG; denn es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a Abs. 1 UStG:

- *es liegt eine tatsächliche Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet vor,*
- *U ist Unternehmer, der die Kopiergeräte für sein Unternehmen erworben hat,*
- *der Erwerb der Kopiergeräte unterliegt bei U in Österreich den Vorschriften der Umsatzbesteuerung und*
- *U hat seine österreichische USt-Identifikationsnummer verwendet.*

2) A ist Unternehmer in Dortmund. Er verkauft an den österreichischen Unternehmer U mit Sitz in Salzburg 10 Kopiergeräte für insgesamt 50.000 €. Die Geräte werden von U mit eigenem Lkw bei A in Dortmund abgeholt und nach Salzburg transportiert. U hat gegenüber A seine österreichische USt-Identifikationsnummer angegeben.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Dortmund.

Der steuerbare Umsatz ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG; denn es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a Abs. 1 UStG:

- *es liegt eine tatsächliche Warenbewegung in das übrige Gemeinschaftsgebiet vor (wer den Transport ausführt ist unerheblich),*
- *U ist Unternehmer, der die Kopiergeräte für sein Unternehmen erworben hat,*
- *der Erwerb der Kopiergeräte unterliegt bei U in Österreich den Vorschriften der Umsatzbesteuerung und*
- *U hat seine österreichische USt-Identifikationsnummer verwendet.*

3) A ist Unternehmer in Dortmund. Er verkauft an den österreichischen Unternehmer U mit Hauptsitz in Salzburg 10 Kopiergeräte für insgesamt 50.000 €. U hat eine Betriebsstätte in Zürich und lässt die Geräte von A in Dortmund unmittelbar zu seiner Betriebsstätte nach Zürich transportieren. U hat gegenüber A seine österreichische USt-Identifikationsnummer angegeben.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Dortmund.

Der steuerbare Umsatz ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG; denn es handelt sich um eine Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Bei Grenzübertritt wird in der Schweiz EUSt erhoben.

4) A ist Unternehmer in Dortmund; daneben hat er noch eine Betriebsstätte in Wien. Er verkauft an den österreichischen Unternehmer U mit Sitz in Salzburg 10 Kopiergeräte für insgesamt 50.000 €. A hat die Kopiergeräte in Wien vorrätig und transportiert sie mit eigenem Lkw zu U nach Salzburg. U hat gegenüber A seine österreichische USt-Identifikationsnummer angegeben.

A erbringt in Deutschland keinen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG. Der Ort der Lieferung ist Wien (entsprechend § 3 Abs. 6 UStG). Die Frage der Steuerfreiheit oder Steuerpflicht stellt sich nicht mehr. Die Besteuerung muss in Österreich durchgeführt werden.

5) B betreibt ein Sportgeschäft in Dortmund. In seinem Geschäft veräußert er dem italienischen Unternehmer I mit Sitz in Mailand eine Tennisausrüstung zum Preis von 1.000 €. I benötigt die Ausrüstung für private Zwecke. Er nimmt die Ausrüstung mit nach Italien.

B erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Dortmund.

Die steuerbare Lieferung ist auch steuerpflichtig. Es liegt insbesondere keine innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a Abs. 1 UStG vor, da der Abnehmer I den Gegenstand nicht für sein Unternehmen erworben hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG), der Erwerb in Italien auch nicht der Umsatzbesteuerung unterliegt (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) und I auch keine USt-Identifikationsnummer verwendet hat (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

a) Innergemeinschaftliches Verbringen

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gem. § 6a Abs. 2 UStG das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes. Gemäß § 3 Abs. 1a UStG gilt als Lieferung das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung. Der Unternehmer gilt als Lieferer. Im Bestimmungsmitgliedstaat gilt der Unternehmer als Erwerber und unterliegt der Erwerbsbesteuerung. Auf die Konsignationslagerregelung des § 6b UStG wird hingewiesen.

Beispiel:

C ist Unternehmer mit Hauptsitz in Bielefeld und Betriebsstätten in London und Paris. Er transportiert Ware, die er in Bielefeld nicht verkaufen kann, mit eigenem Lkw zu seiner Betriebsstätte nach Paris, um sie dort zu verkaufen.

C erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Das Verbringen des Gegenstandes gilt unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1a UStG als Lieferung gegen Entgelt; denn

- *der Gegenstand gelangt aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet,*
- *durch einen Unternehmer,*
- *zu seiner Verfügung,*

- *und nicht nur zur vorübergehenden Verwendung.*

Der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Bielefeld. Der steuerbare Umsatz ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG; denn es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a Abs. 2 UStG. C muss in Frankreich die Erwerbsbesteuerung durchführen.

b) Innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen

Die innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs i.S.d. § 1b Abs. 2 und 3 UStG durch einen Unternehmer ist unabhängig von dem Status des Erwerbers steuerfrei, da **jeder Erwerber** - auch eine Privatperson - die Erwerbsbesteuerung in dem Bestimmungsmitgliedstaat durchführen muss.

Wer im Inland ein neues Fahrzeug liefert, das bei der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, wird, wenn er nicht Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist, für diese Lieferung wie ein Unternehmer behandelt. Dasselbe gilt, wenn der Lieferer eines neuen Fahrzeuges Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist und die Lieferung nicht im Rahmen des Unternehmens ausführt (§ 2a UStG). Diese Lieferung ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG.

Bezüglich der Einschränkungen des Vorsteuerabzugs für Fahrzeuglieferer wird auf § 15 Abs. 4a UStG verwiesen.

Beispiel:

E ist Unternehmer in Essen. Zu seinem Unternehmen gehört ein 2-Monate alter Pkw, der 5.000 Kilometer gefahren ist. E veräußert diesen Pkw an den Privatmann P mit Sitz in Brüssel. P holt den Pkw in Essen ab, bezahlt den Kaufpreis und fährt mit dem Pkw nach Brüssel.

E erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG Essen. Der steuerbare Umsatz ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG; denn es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a Abs. 1 UStG. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs i.S.d. § 1b Abs. 3 UStG kommt es auf den Abnehmerstatus nicht an, da selbst Privatpersonen den Erwerb eines neuen Fahrzeuges der Erwerbsbesteuerung unterwerfen müssen.

c) Nachweis der Steuerbefreiung

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG ist grundsätzlich das Vorliegen des Beleg- und Buchnachweises. § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG bestimmt, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 UStG - die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung - vom Unternehmer nachgewiesen sein müssen. Das Bundesministerium der Finanzen kann gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat. Von dieser Ermächtigung hat das Bundesministerium der Finanzen Gebrauch gemacht; die Regelungen befinden sich in den §§ 17a bis 17d UStDV. § 17a UStDV enthält eine Gelangensvermutung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen. §§ 17b und 17c UStDV behandeln den Belegnachweis, während § 17d UStDV den Buchnachweis betrifft. Die §§ 17a bis 17c UStDV sind im Rahmen der Zweiten Verordnung

zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 2.12.2011 (BGBl. I S. 2416) neu gefasst worden. Weitere Änderungen des § 17a UStDV sind im Rahmen der Elften Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 25.3.2013 (BGBl. I S. 602) und der Vierten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 12.7.2017 (BGBl. I S. 2360) erfolgt. Im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2451) wurde im § 17a UStDV eine Gelangensvermutung eingeführt und die bisherigen §§ 17a bis 17c UStDV wurden als §§ 17b bis 17d UStDV angepasst. Eine weitere Änderung des § 17a UStDV ist im Rahmen der Sechsten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 19.12.2022 (BGBl. I S. 2432) erfolgt.

d) Gutgläubenschutz

Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer (§ **6a Abs. 4 UStG**).

Der Lieferer ist verpflichtet, die Angaben des Abnehmers einer Schlüssigkeitsprüfung zu unterwerfen. Sind die Angaben des Abnehmers unglaubhaft, muss der Lieferer steuerpflichtig liefern. Die **Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns** (§ 347 HGB) erfordert, dass - zumindest bei unbekanntem Kunden - die angegebene USt-Identifikationsnummer sowie der Name und die Anschrift durch das Bundeszentralamt für Steuern nach § 18e Nr. 1 UStG bestätigt wird.

In vielen Fällen ergeben sich schon aus der Art und Menge der gelieferten Waren **Zweifel** an der unternehmerischen Verwendung. Im Zweifelsfall obliegt es dem Lieferer, zusätzliche buchmäßige Aufzeichnungen oder Belege beizubringen. Können die Zweifel nicht ausgeräumt werden, darf der Lieferer nicht steuerfrei liefern.

Ist die Lieferung gem. § 6a Abs. 4 UStG als steuerfrei zu behandeln, wechselt die Steuerschuldnerschaft, d.h., der Abnehmer wird zum Steuerschuldner.

e) Rechnungserfordernis

Führt ein Unternehmer steuerfreie Lieferungen i.S.d. § 6a UStG aus, so ist er gem. §§ **14, 14a Abs. 3 UStG** zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweisen muss. In der Rechnung sind die USt-Identifikationsnummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben (§ 14a Abs. 3 Satz 2 UStG). Die Rechnung ist bis zum 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Umsatz ausgeführt worden ist, auszustellen. Bezüglich der Rechnungen über die innergemeinschaftlichen Lieferungen von neuen Fahrzeugen enthält § 14a Abs. 4 UStG weitergehende Regelungen.

Die Rechnungserteilung bildet keine selbständige Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 6a UStG, sie ist aber Teil des beleg- und buchmäßigen Nachweises nach § 17b Abs. 2 Nr. 1 UStDV.

3. Geld- und Kapitalverkehr

Die Vorschrift des **§ 4 Nr. 8 UStG** befreit eine ganze Reihe von Umsätzen im Geld- und Kapitalverkehr von der Umsatzsteuerpflicht. § 4 Nr. 8 UStG gilt nicht nur für Kreditinstitute, sondern für alle Unternehmer i.S.d. § 2 UStG. Die Steuerbefreiung soll den Geld- und Kapitalverkehr im Wesentlichen von der USt entlasten und auch eine steuerliche Doppelbelastung verhindern.

Unter die Steuerbefreiung fallen folgende Umsätze:

- die Gewährung und die Vermittlung von Krediten,
- die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln. Das gilt nicht, wenn die Zahlungsmittel wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden,
- die Umsätze im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren sowie die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen,
- die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft, im Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und das Inkasso von Handelspapieren,
- die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren,
- die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen,
- die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze,
- die Verwaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren i.S.d. § 1 Abs. 2 des Kapitalanlagegesetzbuchs, die Verwaltung von mit diesen vergleichbaren alternativen Investmentfonds i.S.d. § 1 Abs. 3 des Kapitalanlagegesetzbuchs, die Verwaltung von Wagniskapitalfonds und die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen i.S.d. Versicherungsaufsichtsgesetzes,
- die Umsätze der im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert.

§ 4 Nr. 8 Buchstabe k UStG a.F., der die Umsätze im Geschäft mit Goldbarren, mit Goldmünzen, die als gesetzliche Zahlungsmittel gelten, mit unverarbeitetem Gold und die Vermittlung dieser Umsätze befreite, ist im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 gestrichen worden. Regelungen zur Besteuerung von Umsätzen mit Anlagegold enthält **§ 25c UStG. § 4 Nr. 8 Buchstabe j UStG a.F.** ist im Rahmen des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 9.12.2004 (BGBl. I S. 3310) aufgehoben worden.

Beispiel:

F betreibt einen Möbelhandel in Frankfurt. Er verkauft dem Kunden K einen Schrank zu einem Preis von 5.000 €. Da K den Kaufpreis nicht in einer Summe bezahlen kann, vereinbaren F und K in einem gesonderten Vertrag die Begleichung des Kaufpreises in 5 Raten. Für die Einräumung der Ratenzahlung erhält F nach den vertraglichen Bestimmungen einen Betrag von 100 € zusätzlich.

F erbringt sowohl eine Lieferung als auch eine sonstige Leistung. Die Lieferung des Schrankes ist eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Die sonstige Leistung, die Kreditgewährung, ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Die sonstige Leistung ist als Kreditgewährung steuerfrei gem. § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG.

4. Grundstücksumsätze

Die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG befreit die Umsätze von der USt, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung ist es, eine doppelte steuerliche Belastung zu vermeiden; ein und derselbe Vorgang soll nicht der USt und der Grunderwerbsteuer unterliegen. Es reicht für die Umsatzsteuerbefreiung aus, dass der Umsatz unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, d.h., grunderwerbsteuerbar ist.

Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG fallen z.B. auch:

- der Verkauf von unbebauten und bebauten Grundstücken,
- die Bestellung von Erbbaurechten,
- die Übertragung von Erbbaurechten,
- die Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,
- die Lieferung von auf fremdem Boden errichteten Gebäuden nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit,
- die Entnahme von Grundstücken.

Beispiel:

G ist Unternehmer in Göttingen. Zu seinem Unternehmen gehört u.a. auch ein unbebautes Grundstück. Dieses unbebaute Grundstück veräußert G an den Käufer K für 200.000 €.

Der Umsatz ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; es handelt sich um ein Hilfsgeschäft im Rahmen des Unternehmens des G. Dieser steuerbare Umsatz ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG, da der Grundstücksverkauf unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt.

5. Vermietungsumsätze

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG begünstigt im weitesten Sinne die Umsätze aus der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung ist es, die Wohnraummieten nicht zusätzlich noch durch die USt zu erhöhen.

Steuerfrei ist

- die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen,
- die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrages oder Vorvertrages,
- die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken.

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG gilt nicht nur in den Fällen, in denen ein ganzes Grundstück vermietet wird, sondern auch für die Vermietung und Verpachtung von **Grundstücksteilen**; hierzu gehört z.B. die Vermietung einer Wohnung oder eines Raumes.

Ausdrücklich gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG **nicht** steuerbefreit sind

- die Vermietungen von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält,
- die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,
- die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen,
- die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.

Beispiel:

H ist Eigentümer eines Mehrfamilienhauses auf Rügen. Bei der Anschaffung konnte kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Die einzelnen Wohnungen sind an Privatleute zu Wohnzwecken vermietet. Eine Wohnung nutzt H selbst zu Wohnzwecken.

H ist Unternehmer i.S.d. § 2 UStG. Die Vermietungsumsätze sind steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Diese steuerbaren Vermietungsumsätze sind steuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG; denn es handelt sich um die Vermietung von Grundstücksteilen. Bezüglich der selbstgenutzten Wohnung liegt kein steuerbarer Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG vor. Die Verwendung wird nicht einer sonstigen Leistung gleichgestellt (§ 3 Abs. 9a UStG), da bei der Anschaffung ein Vorsteuerabzug nicht möglich war.

6. Heilbehandlung

Steuerfrei sind gem. § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit. Steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von **Gemeinschaften**, deren Mitglieder Angehörige der in § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG steuerfreien Umsätze verwendet werden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert (§ 4 Nr. 29 UStG). Es handelt sich um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit.

Steuerbefreit sind im Wesentlichen die Umsätze aus der Tätigkeit als **Arzt**. Tätigkeit als Arzt ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung "Arzt" oder "Ärztin". Zur Ausübung der Heilkunde gehört jede Maßnahme, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dient. Auch die Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege gehören zur Ausübung der Heilkunde; dabei ist es unerheblich, ob die Leistungen gegenüber Einzelpersonen oder Personengruppen bewirkt werden.

Nicht zur steuerbefreiten Tätigkeit als Arzt gehören die schriftstellerische Tätigkeit, die Vortragstätigkeit, die Lehrtätigkeit, die Lieferung von Hilfsmitteln (z.B. Kontaktlinsen, Schuheinlagen) und der Verkauf von Medikamenten aus einer ärztlichen Abgabestelle für Arzneien.

Befreit ist nur die **typische Tätigkeit** als Arzt. Nicht befreit gem. § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG sind die Hilfsgeschäfte der Ärzte. Insoweit kann allerdings die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen. § 4 Nr. 28 UStG ergänzt insoweit die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG. Dies gilt auch für § 4 Nr. 29 UStG, der im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen

Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2451) in das UStG eingefügt wurde.

Ausdrücklich ausgenommen von der Steuerbefreiung sind die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat.

Beispiel:

I ist selbständiger Arzt in Ingolstadt. Er veröffentlicht des Öfteren Aufsätze in medizinischen Fachzeitschriften und hält gegen Vergütung Vorträge vor anderen Ärzten.

Die Leistungen des I sind steuerbar. Die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt sind steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG. Keine berufstypische Arztstätigkeit und somit auch keine steuerfreie Tätigkeit i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG ist die schriftstellerische Tätigkeit und die Vortragstätigkeit. Insoweit handelt es sich um steuerpflichtige Umsätze.

7. Sonstige Steuerbefreiungen des § 4 UStG

Neben den vorstehend beschriebenen Steuerbefreiungen befreit § 4 UStG noch folgende unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallende Umsätze von der USt:

- Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG i.V.m. § 7 UStG);
- die Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 4 Nr. 2 UStG i.V.m. § 8 UStG);
- grenzüberschreitende Beförderungen von Gegenständen, Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen (§ 4 Nr. 3 UStG);
- die Lieferungen von Gold an Zentralbanken (§ 4 Nr. 4 UStG);
- die Lieferungen bestimmter Gegenstände in ein Umsatzsteuerlager und die Lieferungen im Umsatzsteuerlager (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a UStG);
- bestimmte sonstige Leistungen, die mit eingelagerten Gegenständen im Zusammenhang stehen (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe b UStG);
- die einer Einfuhr vorangehende Lieferung (§ 4 Nr. 4b UStG);
- die Lieferung von Gegenständen an einen Unternehmer für sein Unternehmen, die dieser nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG im Gemeinschaftsgebiet weiterliefert (§ 4 Nr. 4c UStG – ab 1.7.2021);
- bestimmte Vermittlungen (§ 4 Nr. 5 UStG);
- bestimmte Leistungen der Eisenbahnen des Bundes (§ 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG);
- bestimmte Lieferungen von eingeführten Gegenständen (§ 4 Nr. 6 Buchstabe c UStG);
- Personenbeförderungen zwischen inländischen Seehäfen und der Insel Helgoland (§ 4 Nr. 6 Buchstabe d UStG);
- die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle im Verkehr mit Wasserfahrzeugen auf bestimmten Strecken (§ 4 Nr. 6 Buchstabe e UStG);
- Lieferungen an andere Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, an bestimmte Streitkräfte, an ständige diplomatische Missionen und zwischenstaatliche Einrichtungen (§ 4 Nr. 7 UStG);
- die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriewesetz fallen (§ 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG);
- die Leistungen aufgrund eines Versicherungsverhältnisses (§ 4 Nr. 10 UStG);
- die Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler (§ 4 Nr. 11 UStG);
- die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze (§ 4 Nr. 11b UStG);
- bestimmte Leistungen der Gemeinschaften der Wohnungseigentümer (§ 4 Nr. 13 UStG);

- bestimmte Umsätze der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und ähnlichen Einrichtungen (§ 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG);
- bestimmte Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung (§ 4 Nr. 15 UStG);
- bestimmte Leistungen der Medizinischen Dienste (§ 4 Nr. 15a UStG);
- bestimmte Eingliederungsleistungen (§ 4 Nr. 15b UStG);
- bestimmte Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben (§ 4 Nr. 15c UStG);
- bestimmte Umsätze von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen (§ 4 Nr. 16 UStG);
- die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch (§ 4 Nr. 17 Buchstabe a UStG);
- die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit speziellen Fahrzeugen (§ 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG);
- die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen (§ 4 Nr. 18 UStG);
- bestimmte Leistungen zwischen den selbständigen Gliederungen einer politischen Partei (§ 4 Nr. 18a UStG);
- bestimmte Umsätze der Blinden und von anerkannten Blindenwerkstätten (§ 4 Nr. 19 UStG);
- die Umsätze bestimmter Theater, Orchester usw. (§ 4 Nr. 20 UStG);
- die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen (§ 4 Nr. 21 UStG);
- bestimmte kulturelle und sportliche Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 UStG);
- bestimmte Leistungen gegenüber Jugendlichen (§ 4 Nr. 23 UStG);
- bestimmte Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerkes (§ 4 Nr. 24 UStG);
- bestimmte Leistungen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG);
- bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten (§ 4 Nr. 26 UStG);
- bestimmte Personalgestellungen (§ 4 Nr. 27 UStG);
- bestimmte Hilfsumsätze (§ 4 Nr. 28 UStG);
- bestimmte sonstige Leistungen von Personenzusammenschlüssen (§ 4 Nr. 29 UStG).

8. Option

Der Unternehmer kann einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, Nr. 13 oder Nr. 19 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG).

Voraussetzung für den Verzicht auf die Steuerbefreiung ist:

- Es muss sich um einen Unternehmer i.S.d. § 2 UStG handeln.
- Es muss ein steuerfreier Umsatz gem. § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, Nr. 13 oder Nr. 19 UStG vorliegen.
- Der Umsatz muss an einen anderen Unternehmer ausgeführt werden.
- Der Umsatz muss für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt werden.

Der Unternehmer hat bei den aufgeführten Steuerbefreiungen die Möglichkeit, seine Entscheidung für die Steuerpflicht bei **jedem Umsatz** einzeln zu treffen. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist an keine besondere Form gebunden. Er ist möglich, solange die Steuerfestsetzung noch nicht formell bestandskräftig oder auf Grund eines Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 AO noch änderbar ist (BMF-Schreiben vom 2.8.2017, BStBl. I S. 1240). Der Verzicht kann auch grundsätzlich wieder rückgängig gemacht werden. Auf die Einschränkung des § 9 Abs. 3 UStG wird hingewiesen.

Der Unternehmer muss die als steuerpflichtig zu behandelnden Umsätze in seinen Aufzeichnungen kenntlich machen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 4 UStG; Abschn. 22.2 Abs. 4 UStAE).

§ 9 UStG ist in den Fällen der Entnahme bzw. privaten Verwendung nicht anzuwenden. Dies sind nämlich Umsätze, die der Unternehmer gegenüber sich selbst erbringt. Weil demzufolge kein Umsatz an einen **anderen** Unternehmer ausgeführt wird, kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichtet werden.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG ist bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG), bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG) und bei den in § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe b und c UStG bezeichneten Umsätzen nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen nachzuweisen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Diese Einschränkung der Verzichtsmöglichkeit war erforderlich, da sich Gestaltungsformen zur Erlangung des Vorsteuerabzugs herausgebildet hatten, bei denen auf der Endstufe wegen Ausführung steuerfreier Umsätze der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Es handelt sich hierbei insbesondere um sogenannte **Vorschaltmodelle** zur Grundstücksvermietung an Banken und Sparkassen, Ärzte sowie Träger von privaten Schulen, Bildungseinrichtungen, Krankenhäusern, Altenheimen und Kindergärten. In diesen Fällen wurden Unternehmen gegründet, die ein Gebäude errichten und an die bezeichneten Einrichtungen vermieten. Zur Erlangung des Vorsteuerabzuges wird auf die Steuerbefreiung der Vermietung verzichtet. Zur Vermeidung von erheblichen Steuerausfällen und zur Gleichstellung aller Unternehmer, die wegen der Erzielung steuerfreier Umsätze vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, wurde § 9 Abs. 2 UStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz neu gefasst.

Verwendet der Leistungsempfänger das Grundstück bzw. einzelne Grundstücksteile nur in sehr geringem Umfang für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung zur Vermeidung von Härten weiterhin zulässig. Eine geringfügige Verwendung für Ausschlussumsätze kann angenommen werden, wenn im Falle der steuerpflichtigen Vermietung die auf den Mietzins für das Grundstück bzw. für den Grundstücksteil entfallende USt im Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr) zu höchstens 5% vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre (**Bagatellgrenze**).

Beispiel:

J ist Unternehmer in Dortmund. Er vermietet das Erdgeschoss eines neuen Gebäudes an einen Zeitschriftenhändler, der neben den steuerpflichtigen Verkäufen von Zeitungen und Zeitschriften auch steuerfreie Verkäufe von Briefmarken tätigt. Die Aufteilung der sowohl mit den steuerpflichtigen als auch mit den steuerfreien Umsätzen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung führt im Besteuerungszeitraum zu einem Vorsteuerausschluss von 3%.

Der Vermietungsumsatz des J ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Er ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG; denn es handelt sich um die Vermietung eines Grundstücksteils. Da die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG vorliegen, kann J grundsätzlich auf die Steuerbefreiung verzichten. Der Verzicht ist auch nicht unter Anwendung des § 9 Abs. 2 UStG ausgeschlossen; denn der Leistungsempfänger (Zeitschriftenhändler) verwendet das Grundstück

ausschließlich (zu mehr als 95%) für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. J kann somit auf die Steuerbefreiung verzichten und den Vermietungsumsatz als steuerpflichtig behandeln.

§ 9 Abs. 2 UStG in der ab 1.1.1994 geltenden Fassung ist gem. **§ 27 Abs. 2 UStG** nicht anzuwenden, wenn das auf dem Grundstück errichtete Gebäude vor dem 1.1.1998 fertiggestellt wurde und mit der Errichtung des Gebäudes vor dem 11.11.1993 begonnen wurde. Unter dem Beginn der Errichtung eines Gebäudes ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem einer der folgenden Sachverhalte als erster verwirklicht worden ist:

- Beginn der Ausschachtungsarbeiten,
- Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer oder
- Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz.

Beispiel:

K ist Alleineigentümer eines in Münster belegenem Mietshauses (Errichtung vor dem 1.1.2011). Das Grundstück, das in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet ist und bei dessen Anschaffung ein teilweiser Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, wird wie folgt genutzt:

- Erdgeschoss

Hier betreibt K ein Lebensmitteleinzelhandelsgeschäft. Einen weiteren Raum hat er an einen Schreiner vermietet, der diesen Raum zu Ausstellungszwecken nutzt. Vereinbarte Miete: jährlich 3.000 €.

- 1. Obergeschoss

K bewohnt hier mit seiner Familie eine 5 - Zimmer - Wohnung.

- 2. Obergeschoss

Diese Etage nutzt ein selbständiger Steuerberater zu Wohnzwecken. Vereinbarte Miete: jährlich 10.000 €.

- Dachgeschoss

Das Dachgeschoss ist ausgebaut und an ein Studentenehepaar vermietet. Vereinbarte Miete: monatlich 200 €

K ist Unternehmer, der die Vermietungsumsätze im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Erdgeschoss

Bezüglich des Lebensmitteleinzelhandelsgeschäfts liegt ein nicht steuerbarer Umsatz vor. Die Frage der Steuerfreiheit oder Steuerpflicht stellt sich nicht. Hinsichtlich der Vermietung an den Schreiner liegt ein steuerbarer und gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfreier Umsatz vor. K kann gem. § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten und den Umsatz als steuerpflichtig behandeln.

1. Obergeschoss

Es handelt sich um einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Dieser steuerbare Umsatz ist nach dem Urteil des EuGH vom 8.5.2003 (BStBl 2004 II S. 378) auch steuerpflichtig. Die Frage der Option stellt sich nicht. Es handelt sich um einen Altfall, so dass § 15 Abs. 1b UStG keine Anwendung findet (§ 27 Abs. 16 UStG).

2. Obergeschoss

Es handelt sich um einen steuerbaren und steuerfreien Umsatz gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG. Eine Option zur Steuerpflicht ist nicht möglich, da der Umsatz zwar an einen anderen Unternehmer, aber nicht für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

Dachgeschoss

Bezüglich der Vermietung an das Studentenehepaar liegt ein steuerbarer und steuerfreier Umsatz gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG vor. Eine Option gem. § 9 UStG ist nicht möglich, da der Umsatz nicht an einen anderen Unternehmer ausgeführt wird.

III. Steuerbefreiungen gem. § 4b UStG

Der steuerbare innergemeinschaftliche Erwerb gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG ist dann steuerfrei, wenn der Umsatz unter § 4b UStG eingruppiert werden kann. § 4b UStG enthält eine abschließende, enumerative Auflistung der Steuerbefreiungstatbestände.

Durch **§ 4b Nr. 1 und 2 UStG** ist der innergemeinschaftliche Erwerb bestimmter Gegenstände, deren Lieferung im Inland steuerfrei wäre, von der USt befreit. Hierbei handelt es sich insbesondere um den Erwerb von

- Gold durch Zentralbanken (z.B. Deutsche Bundesbank),
- bestimmten Gegenständen im Zusammenhang mit der Einlagerung in ein Umsatzsteuerlager,
- gesetzlichen Zahlungsmitteln,
- Wasserfahrzeugen, die nach ihrer Bauart dem Erwerb durch die Seeschifffahrt oder der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen bestimmt sind.

Durch **§ 4b Nr. 3 UStG** ist der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände, deren Einfuhr steuerfrei wäre, von der Steuer befreit. Maßgebend sind hier die Bestimmungen der EUST-Befreiungsverordnung.

§ 4b Nr. 4 UStG befreit den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, die der Unternehmer für Umsätze verwendet, für die der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 3 UStG nicht eintritt (z.B. für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, steuerfreie Ausfuhrlieferungen oder nicht umsatzsteuerbare Lieferungen im Drittlandsgebiet).

Beispiel:

L ist Unternehmer in Bielefeld. Er erwirbt von dem italienischen Unternehmer I mit Sitz in Rom, der kein Kleinunternehmer ist, eine Maschine für 20.000 €. I befördert die Maschine mit eigenem Lkw zu L nach Bielefeld. Im Anschluss an den Erwerb veräußert L die Maschine seinerseits an den norwegischen Unternehmer N. L transportiert die Maschine zu N nach Oslo.

L erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.d. § 1a Abs. 1 UStG vor; der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Bielefeld und der Erwerb erfolgt gegen Entgelt.

Dieser steuerbare Umsatz ist steuerfrei gem. § 4b Nr. 4 UStG; denn der erworbene Gegenstand wird für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung, für die der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 3 UStG nicht eintritt, verwendet.

IV. Steuerbefreiungen gem. § 5 UStG

- § 5 UStG enthält Regelungen zur Steuerbefreiung bei der **Einfuhr**. Steuerfrei ist danach die Einfuhr
1. der in § 4 Nr. 8 Buchstabe e und Nr. 17 Buchstabe a UStG sowie der in § 8 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3 UStG bezeichneten Gegenstände,
 2. der in § 4 Nr. 4 und Nr. 8 Buchstabe b und i UStG sowie der in § 8 Abs. 2 Nr. 1, 2 und 3 UStG bezeichneten Gegenstände unter den in diesen Vorschriften bezeichneten Voraussetzungen,
 3. der Gegenstände, die von einem Schuldner der EUSt im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG, § 6a UStG) verwendet werden; der Schuldner der EUSt hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 bis 3 UStG nachzuweisen,
 4. der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände, die im Anschluss an die Einfuhr zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 1 UStG verwendet werden sollen; der Schuldner der EUSt hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachzuweisen;
 5. der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände, wenn die Einfuhr im Zusammenhang mit einer Lieferung steht, die zu einer Auslagerung i.S.d. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 2 UStG führt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der EUSt ist; der Schuldner der EUSt hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachzuweisen;
 6. von Erdgas über das Erdgasnetz oder von Erdgas, das von einem Gastanker aus in das Erdgasnetz oder ein vorgelagertes Gasleitungsnetz eingespeist wird, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze;
 7. von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €, für die die Steuer im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens nach § 18k UStG zu erklären ist und für die in der Anmeldung zur Überlassung in den freien Verkehr die nach Artikel 369q der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union erteilte individuelle Identifikationsnummer des Lieferers oder die dem in seinem Auftrag handelnden Vertreter für diesen Lieferer erteilte individuelle Identifikationsnummer angegeben wird (ab 1.7.2021);
 8. von Gegenständen durch die Europäische Union, die Europäische Atomgemeinschaft, die Europäische Zentralbank und die Europäische Investitionsbank sowie die von der Europäischen Union geschaffenen Einrichtungen, auf die das dem Vertrag über die Europäische Union und dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union beigefügte Protokoll (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ABl. C 202 vom 7.6.2016, S. 266) anwendbar ist, und zwar in den Grenzen und zu den Bedingungen, die in diesem Protokoll und den Übereinkünften zu seiner Umsetzung oder in den Abkommen über den Sitz festgelegt sind;
 9. von Gegenständen durch die Europäische Kommission sowie nach dem Unionsrecht geschaffene Agenturen und Einrichtungen, sofern die Gegenstände in Wahrnehmung der ihnen durch das Unionsrecht übertragenen Aufgaben eingeführt werden, um auf die COVID-19-Pandemie zu reagieren. Dies gilt nicht für Gegenstände, die von der Europäischen Kommission oder der nach dem Unionsrecht geschaffenen Agentur oder Einrichtung zur Ausführung von eigenen entgeltlichen Lieferungen verwendet werden. Soweit die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach der Einfuhr wegfallen, ist die Europäische Kommission oder die nach dem Unionsrecht geschaffene Agentur oder Einrichtung verpflichtet, dies dem für die Besteuerung dieser Einfuhr zuständigen Hauptzollamt innerhalb eines Monats anzuzeigen. In diesem Fall wird die Einfuhrumsatzsteuer nach den im Zeitpunkt des Wegfalls geltenden Bestimmungen festgesetzt;
 10. von Gegenständen durch die Streitkräfte anderer Mitgliedstaaten für den eigenen Gebrauch oder Verbrauch oder für den ihres zivilen Begleitpersonals oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen, wenn diese Streitkräfte an einer Verteidigungsanstrengung teilnehmen, die zur Durchführung einer Tätigkeit der Union im Rahmen der Gemeinsamen Sicherheits- und Verteidigungspolitik unternommen wird (ab 1.7.2022).

Darüber hinaus kann das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zur Erleichterung des Warenverkehrs über die Grenze und zur Vereinfachung der Verwaltung Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung in den im § 5 Abs. 2 UStG aufgeführten Fällen anordnen. Hinzuweisen ist hier auf die Regelungen der **EUSt-Befreiungsverordnung** vom 11.8.1992 (BGBl. I S. 1526) in der aktuellen Fassung.

Gemäß § 5 Abs. 3 UStG kann das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, anordnen, dass unter den sinngemäß anzuwendenden Voraussetzungen von Rechtsakten des Rates der Europäischen Union oder der Europäischen Kommission über die Erstattung oder den Erlass von Einfuhrabgaben die EUSt ganz oder teilweise erstattet oder erlassen wird.

D. Steuersatz

I. Allgemeines

Für die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze stellt sich die Frage nach dem Steuersatz. Nach § 12 UStG bestehen für die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zwei Steuersätze:

	Allgemeiner Steuersatz	Ermäßigter Steuersatz
1.1.1968 bis 30.6.1968	10 %	5,0 %
1.7.1968 bis 31.12.1977	11 %	5,5 %
1.1.1978 bis 30.6.1979	12 %	6,0 %
1.7.1979 bis 30.6.1983	13 %	6,5 %
1.7.1983 bis 31.12.1992	14 %	7,0 %
1.1.1993 bis 31.3.1998	15 %	7,0 %
1.4.1998 bis 31.12.2006	16 %	7,0 %
1.1.2007 bis 30.6.2020	19 %	7,0 %
1.7.2020 bis 31.12.2020	16 %	5,0 %
ab 1.1.2021	19 %	7,0 %

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2294) ist ein Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen eingeführt worden und zwar mit Wirkung ab dem 1.1.2023.

Für die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführten Umsätze kommen besondere Durchschnittssätze gem. § 24 UStG zur Anwendung.

II. Regelsteuersatz

Die Steuer beträgt in der Zeit vom 1.1.2007 bis zum 30.6.2020 und ab dem 1.1.2021 für jeden steuerpflichtigen Umsatz grundsätzlich **19%** der Bemessungsgrundlage (§ 12 Abs. 1 UStG). Dies gilt auch für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen. In der Zeit vom 30.6.2020 bis

zum 31.12.2020 ist bedingt durch die Corona-Krise eine Herabsetzung des Steuersatzes auf **16%** erfolgt. Anzuwenden ist jeweils der Steuersatz, der in dem Zeitpunkt gilt, in dem der Umsatz ausgeführt wird.

Beispiel:

Der Kaufvertrag über die Lieferung einer Maschine wurde im Dezember 2020 abgeschlossen. Die Lieferung der Maschine erfolgte im Mai 2021.

Der Steuersatz für die steuerbare und steuerpflichtige Lieferung beträgt 19%, da die Lieferung im Mai 2021 ausgeführt wurde. Auf den Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes kommt es nicht an.

Auch in den Fällen der **Istversteuerung** (§ 20 UStG) und der Istversteuerung von **Anzahlungen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) ist entscheidend, wann der Umsatz bewirkt wird. Das gilt unabhängig davon, wann die Steuer nach § 13 Abs. 1 UStG entsteht. Für Leistungen, die in wirtschaftlich abgrenzbaren Teilen geschuldet werden, können bei einer Steuersatzänderung unterschiedliche Steuersätze in Betracht kommen.

III. Ermäßigter Steuersatz

Neben dem Regelsteuersatz von 19% existiert ein ermäßigter Steuersatz von derzeit **7%**. In der Zeit vom 30.6.2020 bis zum 31.12.2020 ist bedingt durch die Corona-Krise eine Herabsetzung auf **5%** erfolgt. Durch die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes wird erreicht, dass bestimmte Waren- und Dienstleistungen auf der Endstufe des Verbrauchs "billiger ankommen" als dies bei der Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes möglich gewesen wäre. Der ermäßigte Steuersatz kommt dann zur Anwendung, wenn der zu beurteilende Umsatz in die Vorschrift des **§ 12 Abs. 2 UStG** eingruppiert werden kann.

Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen:

1. die Lieferungen, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände mit Ausnahme der Nummern 49 Buchstabe f, 53 und 54 (Briefmarken, Sammlungsstücke, Kunstgegenstände). Solche Gegenstände sind z.B.:
 - lebende Tiere (ausgenommen Pferde ab dem 1.7.2012),
 - Nahrungsmittel,
 - Bücher, Zeitungen und andere Erzeugnisse des graphischen Gewerbes,
 - Hörbücher (ab 1.1.2015).
2. die Vermietung der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände mit Ausnahme der Nummern 49 Buchstabe f, 53 und 54 (Briefmarken, Sammlungsstücke, Kunstgegenstände);
3. die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere;
4. die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen;
5. die Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die in § 4 Nr. 14 Buchstabe a Satz 2 UStG bezeichneten Leistungen der Zahnärzte;

6. die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen, sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler;
7. die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen, soweit die Filme nach § 6 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 des Gesetzes zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit oder nach § 14 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 des Jugendschutzgesetzes vom 23.7.2002 (BGBl. I S. 2730, 2003 I S. 476) in der jeweils geltenden Fassung gekennzeichnet sind oder vor dem 1.1.1970 erstaufgeführt wurden;
8. die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben;
9. die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze;
10. die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Das gilt u.a. nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden;
11. die Leistungen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften der in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 1 UStG bezeichneten Körperschaften, wenn diese Leistungen, falls die Körperschaften sie anteilig selbst ausführten, insgesamt nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG ermäßigt besteuert würden;
12. die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Das Gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist;
13. die Beförderungen von Personen
 - a) im Schienenbahnverkehr,
 - b) im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr
 - aa) innerhalb einer Gemeinde oder
 - bb) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt;
14. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Dies gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind;
15. die Einfuhr der in Nummer 49 Buchstabe f, 53 und 54 der Anlage 2 bezeichneten Gegenständen;
16. die Lieferungen und der innergemeinschaftliche Erwerb der in Nummer 53 der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände (Kunstgegenstände), wenn die Lieferungen
 - a) vom Urheber der Gegenstände oder dessen Rechtsnachfolger bewirkt werden oder
 - b) von einem Unternehmer bewirkt werden, der kein Wiederverkäufer (§ 25a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG) ist, und die Gegenstände

- aa) vom Unternehmer in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurden,
- bb) von ihrem Urheber oder dessen Rechtsnachfolger an den Unternehmer geliefert wurden oder
- cc) den Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

17. die Überlassung der in Nummer 49 Buchstabe a bis e und Nummer 50 der Anlage 2 bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form, unabhängig davon, ob das Erzeugnis auch auf einem physischen Träger angeboten wird, mit Ausnahme der Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen. Ebenfalls ausgenommen sind Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien oder Hinweispflichten nach § 15 Abs. 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes in der jeweils geltenden Fassung bestehen, sowie Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken, einschließlich Reisewerbung, dienen. Begünstigt ist auch die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten;

18. die nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2024 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken.

Im Rahmen des **Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz** vom 19.10.2022 (BGBl. I S. 1743) wurde in § 28 Abs. 5 und 6 UStG geregelt, dass der ermäßigte Steuersatz in der Zeit vom 1.10.2022 bis 31.3.2024 für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Wärme über ein Wärmenetz zur Anwendung kommt.

Liegt ein vorstehend aufgeführter Umsatz nicht vor, ist der allgemeine Steuersatz auf diesen Umsatz anzuwenden. § 12 Abs. 3 UStG ist ab dem 1.1.2023 zu beachten.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Dortmund. Er erwirbt von dem portugiesischen Großhändler P mit Sitz in Porto 50 Kisten Tomaten für umgerechnet 5.000 €. Die Tomaten werden im Mai 2023 von A in Porto abgeholt und nach Dortmund transportiert. A gehört nicht zu der Personengruppe des § 1a Abs. 3 UStG.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.d. § 1a Abs. 1 UStG vor; der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Dortmund, und der Erwerb erfolgt auch gegen Entgelt. Der steuerbare Umsatz ist auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 zum UStG 7%.

IV. Nullsteuersatz

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2294) ist im **§ 12 Abs. 3 UStG** ein Nullsteuersatz eingeführt worden und zwar mit Wirkung ab dem 1.1.2023.

Die Steuer ermäßigt sich auf **0%** für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder

in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 Kilowatt (peak) beträgt oder betragen wird;

2. der innergemeinschaftliche Erwerb der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
3. die Einfuhr der in Nummer 1 bezeichneten Gegenstände, die die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllen;
4. die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllt.

E. Bemessungsgrundlage

I. Allgemeines

Für die **steuerbaren** Umsätze des § 1 Abs. 1 UStG, also sowohl für die steuerpflichtigen als auch für die steuerfreien Umsätze, ist die Bemessungsgrundlage zu bestimmen. Bemessungsgrundlage ist der Wert auf den bei einem steuerpflichtigen Umsatz der Steuersatz anzuwenden ist. Die gesetzliche Grundlage für die Bemessungsgrundlagen findet sich in den §§ 10 und 11 UStG.

Übersicht:

Steuerbarer Umsatz	Bemessungsgrundlage	Gesetzliche Regelung
Lieferungen und sonstige Leistungen	Entgelt	§ 10 Abs. 1 UStG
	Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten oder Selbstkosten	§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG
	Ausgaben	§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG
Einfuhr im Inland	Zollwert	§ 11 Abs. 1 UStG
Inneregemeinschaftlicher Erwerb	Entgelt	§ 10 Abs. 1 UStG
	Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten oder Selbstkosten	§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG

II. Bemessungsgrundlage für Umsätze gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). **Entgelt** ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für

die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten USt. Das Entgelt stellt demzufolge einen **Nettobetrag** dar. Der Umfang des Entgelts beschränkt sich nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung für eine Leistung, sondern erstreckt sich auf alles, was der Leistungsempfänger tatsächlich für die an ihn bewirkte Leistung aufwendet. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt; es liegt eine Zahlung von dritter Seite vor.

Das auf den Rechnungspreis entfallende Entgelt kann mit Hilfe eines Divisors ermittelt werden. Das Entgelt wird nach folgender Formel berechnet: Rechnungspreis : Divisor

Der **Divisor** beträgt bei einem in der Rechnung angegebenen Steuersatz von

7,0 %	1,07
19,0 %	1,19

Beispiel:

A ist selbständiger Architekt in Bonn. Im Auftrag des Privatmanns P entwirft A eine Bauzeichnung für ein Einfamilienhaus in Bonn und stellt dem P dafür 10.000 € zuzüglich 1.900 € USt = 11.900 € in Rechnung. Da dem P die Zeichnung ausnehmend gut gefällt, zahlt er dem A statt der vereinbarten 11.900 € einen Betrag in Höhe von 12.000 €.

Die Leistung des A ist steuerbar und zu 19% steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage für den Umsatz ist das Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistende für die Leistung erhält; jedoch abzüglich der USt. Die Bemessungsgrundlage beläuft sich demnach auf 10.084,03 € (12.000 € : 1,19).

Nicht zum Entgelt gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (**durchlaufende Posten**). Ein durchlaufender Posten liegt vor, wenn der Unternehmer, der die Beträge vereinnahmt und verauslagt, im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden zu haben und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet ist. Es ist erforderlich, dass zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem, der Anspruch auf die Zahlung hat (Zahlungsempfänger), unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen.

Beim **Tausch**, bei **tauschähnlichen Umsätzen** und bei Hingabe an Zahlungs Statt gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Die USt gehört nicht zum Entgelt. Wird ein Geldbetrag zugezahlt, handelt es sich um einen Tausch oder tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe.

Beispiel:

Der Verkaufspreis eines neuen Kraftwagens beträgt 17.250 €. Der Kraftfahrzeughändler nimmt bei der Lieferung des Neuwagens ein gebrauchtes Fahrzeug, dessen gemeiner Wert 8.000 € beträgt, mit 8.500 € in Zahlung. Der Kunde zahlt 8.750 € in bar.

Der Kraftfahrzeughändler gewährt einen verdeckten Preisnachlass von 500 €. Das Entgelt für die Lieferung des Neuwagens berechnet sich wie folgt:

Barzahlung:	8.750 €
subjektiver Wert	<u>8.500 €</u>
	17.250 €

	: 1,19
	=
Entgelt	14.495,80 €

Im Falle der **Steuerfreiheit** der Leistung entspricht der Preis dem Entgelt; eine Herausrechnung der USt kommt nicht in Betracht.

Beispiel:

Der deutsche Unternehmer D liefert an den spanischen Unternehmer S eine Ware für 10.000 €. Die Ware wird von D nach Spanien befördert. S hat gegenüber dem D seine spanische USt-Identifikationsnummer angegeben.

Die Lieferung des D ist in Deutschland steuerbar und als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Bemessungsgrundlage für die Lieferung ist das Entgelt in Höhe von 10.000 €. Eine Herausrechnung der USt kommt nicht in Betracht.

Regelungen zur Bemessungsgrundlage in den Fällen des § 3 Abs. 1b UStG und des § 3 Abs. 9a UStG enthält § 10 Abs. 4 UStG.

Der Umsatz wird in den Fällen des **§ 3 Abs. 1b UStG** nach dem **Einkaufspreis** zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den **Selbstkosten** bemessen und zwar jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes. Die Selbstkosten, die alle durch den betrieblichen Leistungsprozess bis zum Zeitpunkt der Entnahme entstandenen Kosten umfassen, sind insbesondere dann anzusetzen, wenn der Gegenstand im Unternehmen selbst hergestellt wurde und ein vergleichbarer Gegenstand nicht existiert. Im Falle der Entnahme eines neu erworbenen Gegenstandes kann in der Regel vom tatsächlichen Nettoeinkaufspreis zuzüglich eventuell angefallener Anschaffungsnebenkosten ausgegangen werden. Ist zwischen Anschaffung und Entnahme des Gegenstandes ein längerer Zeitraum verstrichen, müssen Preisveränderungen berücksichtigt werden. Wird ein gebrauchter Gegenstand entnommen, ist der Einkaufspreis für einen vergleichbaren gebrauchten Gegenstand anzusetzen. Die USt gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Beispiel:

A betreibt ein Lebensmitteleinzelhandelsgeschäft in Koblenz. Aus seinem Geschäft entnimmt er Waren für sich und seine Familie. Der Einkaufspreis (brutto) der Waren beträgt 5.000 €; der Verkaufspreis (brutto) würde sich auf 7.500 € belaufen. Die Waren sind in der Anlage 2 zum UStG aufgeführt.

Es liegt ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vor. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 zum UStG 7%. Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis; die USt gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Es ergibt sich somit eine Bemessungsgrundlage von 4.672,90 € (5.000 € : 1,07).

Der Umsatz wird in den Fällen des **§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG** nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen **Ausgaben** bemessen. Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 25.5.1993 (BStBl. II S. 812) sind aus der Bemessungsgrundlage solche Ausgaben auszuschneiden, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich war. Aus diesem Grunde gehören die Ausgaben für die Kfz-Steuer, die Kfz-Versicherung und die Rundfunkgebühren für das Autoradio

nicht in die Bemessungsgrundlage für die private Nutzung des betrieblichen Pkw. Dabei ist es unerheblich, ob das Fehlen der Abzugsmöglichkeit darauf zurückzuführen ist, dass

- für die Leistung an den Unternehmer keine USt geschuldet wird oder
- die USt für die empfangene Leistung beim Unternehmer nach § 15 Abs. 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder
- die Aufwendungen in öffentlichen Abgaben (Steuern, Gebühren oder Beiträgen) bestehen.

Zu den Ausgaben gehören auch die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** eines Wirtschaftsguts, soweit das Wirtschaftsgut dem Unternehmen zugeordnet ist und für die Erbringung der sonstigen Leistung verwendet wird. Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten **mindestens 500 €**, sind sie gleichmäßig auf einen Zeitraum zu verteilen, der dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraum nach **§ 15a UStG** entspricht.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Hamm. Zum Unternehmen des A gehört u.a. auch ein Pkw, der von A zu 75% zu betrieblichen Zwecken und zu 25% zu privaten Zwecken eingesetzt wird (laut ordnungsgemäßem Fahrtenbuch). Bei der Anschaffung des Pkw konnte A den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Für den Pkw sind folgende Kosten angefallen:

Benzin, Öl, Reparaturen	10.000 €
Kfz-Steuer	400 €
Kfz-Versicherung	800 €
Abschreibung gem. § 15a UStG	6.000 €
Garagenmiete (steuerpflichtig)	500 €
	<u>17.700 €</u>

A erbringt einen steuerbaren und zu 19% steuerpflichtigen Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz sind gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben. Es sind nur die Ausgaben in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, bei denen ein Vorsteuerabzug möglich war. Die Bemessungsgrundlage beträgt somit 4.125 € (16.500 € x 25%). Es entsteht eine USt in Höhe von 783,75 €.

Ermittelt der Unternehmer für Ertragsteuerzwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der sogenannten **1%-Regelung** des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, so kann er von diesem Wert aus Vereinfachungsgründen bei der Bemessungsgrundlage für die private Verwendung ausgehen. Für die nicht mit Vorsteuern belasteten Ausgaben kann er einen pauschalen Abschlag von 20% vornehmen. Der so ermittelte Betrag ist ein sogenannter Nettowert, auf den die USt mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.

Der Umsatz wird in den Fällen des **§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG** nach den **Ausgaben** bemessen. Eine Kürzung um Ausgaben, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist, ist nicht zulässig.

III. Bemessungsgrundlage für Umsätze gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Der Umsatz wird bei der **Einfuhr** nach dem Wert des eingeführten Gegenstandes nach den jeweiligen Vorschriften über den **Zollwert** bemessen (§ 11 Abs. 1 UStG). Diesem Betrag sind hinzuzurechnen, soweit sie darin nicht enthalten sind:

- die im Ausland für den eingeführten Gegenstand geschuldeten Beträge an Einfuhrabgaben, Steuern und sonstigen Abgaben;
- die aufgrund der Einfuhr im Zeitpunkt des Entstehens der EUSt auf den Gegenstand entfallenden Beträge an Einfuhrabgaben und an Verbrauchsteuern außer der EUSt, soweit die Steuern unbedingt entstanden sind;
- die auf den Gegenstand entfallenden Kosten für die Vermittlung der Lieferung und die Kosten der Beförderung sowie für andere sonstige Leistungen bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet;
- die in § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG bezeichneten Kosten bis zu einem weiteren Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet, sofern dieser im Zeitpunkt des Entstehens der EUSt bereits feststeht.

Die Besteuerung der Einfuhr erfolgt durch die **Zollverwaltung**.

IV. Bemessungsgrundlage für Umsätze gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG

Der Umsatz wird bei dem **innergemeinschaftlichen Erwerb** nach dem **Entgelt** bemessen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten USt. Bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb sind **Verbrauchsteuern**, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Eine Herausrechnung der USt aus dem gezahlten Betrag kommt immer nur dann in Betracht, wenn in dem Betrag auch USt enthalten ist. Da es sich aus der Sicht des Lieferers um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handelt, ist in dem zu zahlenden Betrag grundsätzlich keine USt enthalten.

Beispiel:

Der spanische Unternehmer S mit Sitz in Madrid liefert an den deutschen Unternehmer A Waren (nicht in der Anlage 2 aufgeführt) im Gesamtwert von 10.000 €. Die Waren werden von S zu A nach Deutschland befördert. Sowohl S als auch A sind Unternehmer, die das Geschäft im Rahmen ihres jeweiligen Unternehmens ausführen und ihre spanische bzw. deutsche USt-Identifikationsnummer angeben.

A muss in Deutschland den Erwerb der Besteuerung unterwerfen. Es handelt sich um einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Dieser steuerbare Umsatz ist auch steuerpflichtig; der Steuersatz beträgt 19%. Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz ist das Entgelt in Höhe von 10.000 €. Eine Herausrechnung der USt kommt nicht in Betracht, da in den 10.000 € keine USt enthalten ist. Es entsteht für A eine USt in Höhe von 1.900 €.

In den Fällen des **Verbringens** (§1a Abs. 2 UStG, § 3 Abs. 1a UStG) liegt ein Entgelt nicht vor. Bemessungsgrundlage in den Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens ist der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes.

Beispiel:

A hat ein Hauptgeschäft in Brüssel und eine Zweigstelle in Köln. Er verbringt eine Maschine, die er in Brüssel nicht mehr benötigt, in seine Zweigstelle nach Köln, um sie dort auf Dauer zu nutzen. Der ursprüngliche Nettoeinkaufspreis betrug 40.000 €; eine vergleichbare gebrauchte Maschine würde 30.000 € netto kosten.

A erbringt in Deutschland einen steuerbaren Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG; es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 2 UStG vor. Dieser Umsatz ist auch steuerpflichtig; der Steuersatz beträgt 19%. Bemessungsgrundlage für den Umsatz ist gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis für einen gleichartigen Gegenstand zum Zeitpunkt des Umsatzes; also der Betrag von 30.000 €.

V. Sondertatbestände

1. Mindest-Bemessungsgrundlage

Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahestehende Personen sowie Einzelunternehmer an ihnen nahestehende Personen ausführen, ist ein Vergleich zwischen dem Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG und der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG (Einkaufspreis, Selbstkosten, Ausgaben) vorzunehmen. Der **höhere Betrag** ist als Bemessungsgrundlage anzusetzen; der Umsatz ist jedoch höchstens nach dem **marktüblichen Entgelt** zu bemessen. Dasselbe gilt für Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer an sein Personal oder deren Angehörige aufgrund des Dienstverhältnisses ausführt.

Beispiel:

Die A-KG überlässt einem Gesellschafter einen firmeneigenen Pkw zur privaten Nutzung. Die KG belastet das Privatkonto des Gesellschafters mit 2.400 € im Kalenderjahr. Der auf die private Nutzung des Pkw entfallende Anteil an den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben beträgt 3.600 €.

Nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG wäre als Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Überlassung des Pkw der auf die Privatnutzung entfallende Ausgabenanteil von 3.600 € zugrunde zu legen. Das vom Gesellschafter durch Belastung seines Privatkontos entrichtete Entgelt ist niedriger als die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. Nach § 10 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG ist deshalb die Pkw-Überlassung mit 3.600 € zu versteuern.

2. Durchschnittsbeförderungsentgelt

Bei Beförderungen von Personen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind, tritt in den Fällen der **Beförderungseinzelbesteuerung** (§ 16 Abs. 5 UStG) an die Stelle des vereinbarten Entgelts ein Durchschnittsbeförderungsentgelt. Das Durchschnittsbeförderungsentgelt ist nach der Zahl der beförderten Personen und der Zahl der Kilometer der Beförderungstrecke im Inland (Personenkilometer) zu berechnen (§ 10 Abs. 6

UStG). Das Durchschnittsbeförderungsentgelt beträgt gem. § 25 UStDV **4,43 Cent** je Personenkilometer. Zuständig für die Berechnung ist die jeweilige Zolldienststelle.

VI. Änderung der Bemessungsgrundlage

Wenn sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG ändert, so hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Gleichzeitig muss der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug berichtigen. Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird. Die Regelung gilt in den Fällen des § 13b UStG sinngemäß. Die Berichtigung ist gem. **§ 17 Abs. 1 Satz 8 UStG** für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist; eine Änderung der ursprünglichen Voranmeldung ist nicht durchzuführen.

Entsprechend ist zu verfahren, wenn

- das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist;
- für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;
- eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb rückgängig gemacht worden ist;
- der Erwerber den Nachweis der Erwerbsbesteuerung i.S.d. § 3d Satz 2 UStG führt;
- Aufwendungen i.S.d. § 15 Abs. 1a UStG getätigt werden.

Beispiel:

Unternehmer A mit Sitz in Düsseldorf verkauft der Privatperson P einen Rasenmäher für 1.000 € zuzüglich 190 € USt = 1.190 €. Wegen eines späteren Vermögensverfalls des P bekommt A für den Rasenmäher tatsächlich nur noch 700 €.

A muss zunächst den Umsatz mit der Bemessungsgrundlage von 1.000 € der Besteuerung unterwerfen. Da im nachhinein ein Teil des Entgelts uneinbringlich wird, ändert sich die Bemessungsgrundlage und der geschuldete Steuerbetrag ist zu berichtigen. Die ursprüngliche Steuer von 190 € ist in dem Voranmeldungszeitraum der Uneinbringlichkeit um 78,24 € (190 € ./ 111,76 €) zugunsten des A zu berichtigen, da für den Umsatz tatsächlich nur ein Entgelt von 588,24 € (700 € : 1,19) gezahlt wird.

F. Sondertatbestände

I. Unrichtiger Steuerausweis

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen **höheren Steuerbetrag**, als er nach dem UStG für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er auch den Mehrbetrag. Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, so ist

§ 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden. In den Fällen des § 1 Abs. 1a UStG und in den Fällen der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG ist eine Berichtigung nur unter den erschwerten Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 Sätze 3 bis 5 UStG möglich.

Die Vorschrift des **§ 14c Abs. 1 UStG** hat den Zweck, Steuerausfälle, die dadurch entstehen können, dass der Rechnungsempfänger mehr USt als Vorsteuer abzieht als der Aussteller zahlt, zu verhindern. Damit wird erreicht, dass der Aussteller der Rechnung zumindest die in Rechnung gestellte USt schuldet.

Die Vorschrift des § 14c Abs. 1 UStG gilt für Unternehmer, die persönlich zum gesonderten Steuerausweis berechtigt sind und für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag in der Rechnung gesondert ausgewiesen haben, obwohl sie für diesen Umsatz keine oder eine niedrigere Steuer schulden. Danach werden folgende **Fallgestaltungen** vom § 14c Abs. 1 UStG erfasst:

1. Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis für steuerpflichtige Leistungen, wenn eine höhere als die dafür geschuldete Steuer ausgewiesen wurde;
2. Rechnungsausstellung für steuerpflichtige Leistungen in den Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers;
3. Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis für steuerfreie Leistungen;
4. Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis für nicht steuerbare Leistungen;
5. Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis für nicht versteuerte steuerpflichtige Leistungen, wenn die Steuer für die Leistung wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr erhoben werden kann.

Die Rechtsfolge des § 14c Abs. 1 UStG tritt unabhängig davon ein, ob und in welcher Höhe der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug vornehmen kann. § 14c Abs. 1 UStG kommt auch in den Fällen in Betracht, in denen der Steuerbetrag von einem zu hohen Entgelt berechnet wurde und in den Fällen, in denen für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt worden sind.

Beispiel:

Unternehmer A betreibt eine Buchhandlung in Nürnberg. Er veräußert dem Unternehmer B Bücher, die dieser für sein Unternehmen benötigt. A stellt dem B folgende Rechnung aus:

Lieferung Bücher	500 €
19% USt	<u>95 €</u>
	595 €

A erbringt einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage 2 zum UStG 7%. Bemessungsgrundlage für den Umsatz ist gem. § 10 Abs. 1 UStG das Entgelt. Das Entgelt beträgt 556,07 € (595 € : 1,07). Es entsteht eine gesetzliche USt in Höhe von 38,93 €. Da A in der Rechnung aber einen höheren Betrag, als er nach dem UStG schuldet, ausgewiesen hat (95 €), schuldet er den Mehrbetrag in Höhe von 56,07 € (95 € ./ 38,93 €) gem. § 14c Abs. 1 UStG.

In den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG lässt das Gesetz im § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG grundsätzlich eine **Berichtigung** des Steuerbetrages zu. Der Rechnungsaussteller kann die zu hoch ausgewiesene USt gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen; dies muss schriftlich erfolgen. Die erforderlichen Berichtigungen sind in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem der Rechnungsaussteller eine Rechnung mit geändertem Steuerausweis erteilt und die erforderlichen Zahlungen getätigt werden. Die Vorschrift des § 17 Abs. 1 UStG ist entsprechend anzuwenden.

Grundsätzlich ist für eine wirksame Rechnungsberichtigung ein Rückerhalt der Originalrechnung nicht erforderlich.

Die Berichtigung der zu hoch ausgewiesenen USt erfolgt in diesen Fällen durch Berichtigungserklärung gegenüber dem Leistungsempfänger. Dem Leistungsempfänger muss eine hinreichend bestimmte, schriftliche Berichtigung tatsächlich zugehen. Besonderheiten gelten in den Fällen der Geschäftsveräußerung im Ganzen und in den Fällen der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG.

In den Fällen des zu **niedrigen** Steuerausweises kommt § 14c Abs. 1 UStG nicht zur Anwendung.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Münster. Für eine Lieferung, die dem Steuersatz von 19% unterliegt, stellt A folgende Rechnung aus:

Lieferung Ware	2.000 €
7% USt	<u>140 €</u>
	2.140 €

Bemessungsgrundlage für den steuerbaren und zu 19% steuerpflichtigen Umsatz ist das Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistende für die Leistung erhält; jedoch abzüglich der gesetzlich zutreffenden USt. Danach ergibt sich ein Entgelt von 1.798,32 € (2.140 € : 1,19) und eine gesetzliche USt in Höhe von 341,68 €. A schuldet die USt in Höhe von 341,68 €. Da er keinen höheren Steuerbetrag als 341,68 € in der Rechnung ausgewiesen hat, kommt § 14c Abs. 1 UStG nicht zur Anwendung.

II. Unberechtigter Steuerausweis

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist, schuldet den ausgewiesenen Betrag. Das Gleiche gilt, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt.

Im Gegensatz zu § 14c Abs. 1 UStG findet **§ 14c Abs. 2 UStG** Anwendung auf Unternehmer und Nichtunternehmer. Die Vorschrift des § 14c Abs. 2 UStG ist als Gefährdungstatbestand ausgestaltet. Sie hat den Zweck, von einem unberechtigten Ausstellen von Rechnungen, die dem Rechnungsempfänger die Möglichkeit eröffnen, einen ungerechtfertigten Vorsteuerabzug geltend zu machen, abzuhalten. Der Steueranspruch des § 14c Abs. 2 UStG besteht unabhängig davon, ob der Rechnungsempfänger einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder nicht.

§ 14c Abs. 2 UStG erfasst folgende **Fallgestaltungen**:

- Kleinunternehmer stellt Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis aus;
- Unternehmer erteilt Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, obwohl Leistungen nicht ausgeführt werden;
- Unternehmer erteilt Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis, in denen er die Leistung unrichtig bezeichnet;
- Unternehmer erteilt Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis für Leistungen, die er nicht im Rahmen seines Unternehmens ausführt;
- Nichtunternehmer weist in einem Dokument einen Steuerbetrag gesondert aus.

Beispiel:

A betreibt einen Elektro Einzelhandel in Hamburg. Er veräußert dem Unternehmer B ein Fernsehgerät und stellt auf Bitten des B eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis über die Lieferung einer Büromaschine aus.

Bezüglich der Lieferung des Fernsehgeräts schuldet A die USt kraft Gesetzes. Die USt entsteht unabhängig davon, ob A eine Rechnung erstellt oder nicht. Da A eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erstellt hat und hierbei eine unrichtige Leistungsbezeichnung gewählt hat, schuldet er die USt nochmals, und zwar nach § 14c Abs. 2 UStG.

Im Gegensatz zu § 14c Abs. 1 UStG sieht § 14c Abs. 2 UStG die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung nur bei Vorliegen besonderer Voraussetzungen vor. Der nach § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG geschuldete Steuerbetrag kann berichtigt werden, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages ist beim Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen und nach dessen Zustimmung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 Satz 4 UStG eingetreten sind.

Beispiel:

A ist Angestellter einer Firma in München und bezieht ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er veräußert seinen gebrauchten Pkw an den Unternehmer B und stellt dem B folgende Rechnung aus:

Lieferung Pkw	10.000 €
USt	<u>1.900 €</u>
	11.900 €

Der Vorgang ist nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 UStG. Da A allerdings in einem Dokument, mit dem er wie ein leistender Unternehmer abrechnet, einen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat, obwohl er nicht Unternehmer ist, schuldet er den ausgewiesenen Betrag in Höhe von 1.900 € gem. § 14c Abs. 2 UStG. A hat durch das Ausstellen und in Verkehr bringen des Dokuments eine Gefährdungslage geschaffen; denn B könnte aus dem Dokument einen ungerechtfertigten Vorsteuerabzug geltend machen. Bei Beseitigung der Gefährdungslage kann der geschuldete Steuerbetrag berichtigt werden.

G. Entstehung der Steuer**I. Steuerentstehung für Lieferungen und sonstige Leistungen****1. Vereinbarte Entgelte**

Die Steuer entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten mit **Ablauf des Voranmeldungszeitraums**, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG).

Die Steuer wird im Regelfall nach vereinbarten Entgelten berechnet (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG). Diese Art der Besteuerung wird auch **Sollversteuerung** oder **Regelbesteuerung** genannt.

Entscheidend für welchen Voranmeldungszeitraum ein Umsatz zu berücksichtigen ist, ist grundsätzlich der **Zeitpunkt der Leistung**. Lieferungen sind grundsätzlich mit Übergabe der verkauften Sache erfolgt. Sonstige Leistungen sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Hagen, der die Sollversteuerung durchzuführen hat. Mit Kaufvertrag vom 10.2. veräußert er dem Kunden K eine Ware für 1.000 € zuzüglich 190 € USt = 1.190 €. Vereinbarungsgemäß holt K die Ware am 2.3. bei A in Hagen ab. K begleicht die am 3.3. ausgestellte Rechnung am 1.4. in bar. A ist zur Abgabe monatlicher USt-Voranmeldungen verpflichtet.

A erbringt eine steuerbare und zu 19% steuerpflichtige Lieferung. Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 1 UStG das Entgelt in Höhe von 1.000 €. Da A die Steuer nach vereinbarten Entgelten berechnet, entsteht die USt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist. Die Lieferung ist am 2.3. ausgeführt, d.h., die USt in Höhe von 190 € entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums März. Der Umsatz ist in der Voranmeldung für März zu berücksichtigen.

2. Teilleistungen

Die Steuer entsteht für Teilleistungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die **Teilleistungen ausgeführt** worden sind. Teilleistungen liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Teilleistungen setzen voraus, dass eine Leistung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise überhaupt teilbar ist und dass sie nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Eine Leistung ist in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird.

Beispiel:

A ist Eigentümer eines Geschäftshauses in Bonn. Dieses Geschäftshaus hat er in einem Mietvertrag auf die Dauer von 5 Jahren unter Verzicht auf die Steuerbefreiung an den Unternehmer B vermietet. Die Mietzahlung erfolgt monatlich.

A erbringt steuerbare und unter Berücksichtigung des § 9 UStG auch steuerpflichtige Umsätze gegenüber B. Die Leistung, die Vermietungsleistung, wird in monatlichen Teilleistungen erbracht. Die USt entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Sätze 2 und 3 UStG mit Ablauf des jeweiligen Kalendermonats.

3. Anzahlungen

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt **vereinnahmt** worden ist. Diese Regelung gilt für Anzahlungen, Abschlagszahlungen und Vorauszahlungen.

Beispiel:

A ist Tischlermeister in Essen. Er erhält von dem Kunden K den Auftrag, einen Schrank herzustellen. Bei Auftragserteilung zahlt K einen Betrag in Höhe von 1.000 € an.

Da ein Teil des Entgelts vereinnahmt wird, bevor die Leistung des A ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG insoweit mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Teilentgelt vereinnahmt worden ist. Es entsteht eine USt in Höhe von 159,66 €.

Wird eine Anzahlung für eine Leistung vereinnahmt, die voraussichtlich **steuerfrei** i.S.d. § 4 UStG ist, so braucht auch die Anzahlung nicht der Steuer unterworfen zu werden.

Aus den Rechnungen über Zahlungen vor Ausführung der Leistung muss hervorgehen, dass damit Voraus- oder Anzahlungen abgerechnet werden. Dies kann z.B. durch Angabe des voraussichtlichen Zeitpunkts der Leistung geschehen.

In einer **Endrechnung**, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Bezüglich bestimmter Vereinfachungen wird auf Abschn. 14.8 Abs. 8 UStAE verwiesen. Werden in einer Endrechnung die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht abgesetzt oder angegeben, so hat der Unternehmer den in dieser Rechnung ausgewiesenen gesamten Steuerbetrag abzuführen.

Statt mit einer Endrechnung kann der Unternehmer über das restliche Entgelt eine sogenannte **Restrechnung** erteilen, in der die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht anzugeben sind.

4. Vereinnahmte Entgelte

Die Steuer entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG).

Die Steuer kann auf Antrag gem. § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten berechnet werden, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- der Gesamtumsatz hat im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 € betragen; oder
- der Unternehmer ist von der Verpflichtung, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßige Abschlüsse zu machen, nach § 148 AO befreit worden;

- oder
- der Unternehmer führt Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus;
- oder
- der Unternehmer ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts, soweit er nicht freiwillig Bücher führt und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse macht oder hierzu gesetzlich verpflichtet ist.

Als Zeitpunkt der **Vereinnahmung** gilt bei Überweisungen grundsätzlich der Zeitpunkt der Gutschrift. Ein Scheckbetrag ist grundsätzlich nicht erst mit Einlösung des Schecks, sondern bereits mit dessen Hingabe zugeflossen, wenn der sofortigen Vorlage des Schecks keine zivilrechtlichen Abreden entgegenstehen und wenn davon ausgegangen werden kann, dass die bezogene Bank im Falle der sofortigen Vorlage des Schecks den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben wird.

Beispiel:

A ist als Künstler Angehöriger eines freien Berufes i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Er verkauft dem Kunden K ein Kunstwerk und vereinbart eine Zahlung des Kaufpreises in 5 monatlichen Raten.

A kann auf Antrag die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnen (§ 20 Satz 1 Nr. 3 UStG). In diesem Falle entsteht die Steuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums, in dem die Teilentgelte vereinnahmt werden und nicht bereits mit Ausführung der Lieferung.

II. Steuerentstehung für Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 1b und 9a UStG

Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG für Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 1b und 9a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind.

III. Steuerentstehung für die Einfuhr

Gemäß § 13 Abs. 2 UStG gilt für die EUSt § 21 Abs. 2 UStG. Danach gelten für die EUSt die Vorschriften für Zölle sinngemäß.

IV. Steuerentstehung für den innergemeinschaftlichen Erwerb

Die Steuer entsteht für den innergemeinschaftlichen Erwerb i.S.d. § 1a UStG mit **Ausstellung der Rechnung**, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Entscheidend ist das Datum der Rechnungsausstellung und nicht etwa der tatsächliche Zugang der Rechnung beim Erwerber. Wird keine Rechnung ausgestellt oder aber erheblich verspätet ausgestellt, so entsteht die Steuer mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats. Für den Zeitpunkt des Erwerbs gelten die Regelungen für den Zeitpunkt der Lieferung entsprechend, d.h., Erwerbs- und Lieferzeitpunkt sind identisch.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Bielefeld. Er erwarb von dem luxemburgischen Unternehmer L, der kein Kleinunternehmer ist, Waren (nicht in der Anlage 2 aufgeführt) im Wert von 10.000 € für sein Unternehmen. Der Kaufvertrag wurde am 3.1. abgeschlossen. Die Waren wurden von L am 10.1. von Luxemburg nach Bielefeld befördert. L stellte am 30.1. eine Rechnung aus, die bei A am 2.2. einging. A bezahlte die Rechnung am 10.2..

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1a Abs. 1 UStG vor. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Bielefeld. Der Zeitpunkt des Erwerbs ist der 10.1.. Der Erwerb erfolgt auch gegen Entgelt. Der steuerbare Umsatz ist steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19%. Die Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG beträgt 10.000 €, so dass eine USt in Höhe von 1.900 € entsteht. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG grundsätzlich mit Ausstellung der Rechnung; also am 30.1.. Auf das Datum des Zugangs der Rechnung kommt es nicht an.

Für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen i.S.d. § 1b UStG entsteht die Steuer gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG am Tag des Erwerbs**. Dies bedeutet, dass in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs von neuen Fahrzeugen durch Privatpersonen die Steuer bereits im Zeitpunkt der Lieferung entsteht. Dieser private Erwerber hat innerhalb von 10 Tagen nach Erwerb eine Steuererklärung (Steueranmeldung) abzugeben bzw. zu übermitteln (Fahrzeugeinzelbesteuerung gem. §§ 16 Abs. 5a und 18 Abs. 5a UStG).

Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG der Erwerber (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Beispiel:

B ist Steuerfachangestellter in Hamm. Er erwarb von dem luxemburgischen Unternehmer L, der kein Kleinunternehmer ist, einen fabrikneuen Pkw für 40.000 €. Der Kaufvertrag wurde am 3.1. abgeschlossen. Der Pkw wurde von B am 10.1. in Luxemburg abgeholt und nach Hamm befördert. L stellte keine Rechnung aus. B bezahlte ohne Rechnung den vereinbarten Betrag am 10.2..

B erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Es liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb gem. § 1b UStG i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG vor; denn es wird ein neues Fahrzeug i.S.d. § 1b Abs. 3 UStG von einer Privatperson erworben. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist gem. § 3d Satz 1 UStG Hamm. Der Zeitpunkt des Erwerbs ist der 10.1.. Der Erwerb erfolgt auch gegen Entgelt.

Der steuerbare Umsatz ist steuerpflichtig.

Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19%.

Die Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG beträgt 40.000 €; so dass eine USt in Höhe von 7.600 € entsteht. Die Steuer entsteht für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen i.S.d. § 1b UStG gem. § 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG am Tag des Erwerbs; also am 10.1..

Es ist eine Fahrzeugeinzelbesteuerung gem. §§ 16 Abs. 5a, 18 Abs. 5a UStG durchzuführen.

V. Steuerentstehung in sonstigen Fällen

1. In den Fällen der **Beförderungseinzelbesteuerung** nach § 16 Abs. 5 UStG entsteht die Steuer in dem Zeitpunkt, in dem der Kraftomnibus in das Inland gelangt.

2. In den Fällen des **§ 18 Abs. 4c UStG** (bis 30.6.2021) entsteht die Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1a Satz 1 UStG, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.
3. In den Fällen des **§ 18 Abs. 4e UStG** (bis 30.6.2021) entsteht die Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1b Satz 1 UStG, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.
4. In den Fällen des **§ 18i UStG** entsteht die Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1c Satz 1 UStG, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (ab 1.7.2021).
5. In den Fällen des **§ 18j UStG** entsteht die Steuer vorbehaltlich des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe i UStG mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1d Satz 1 UStG, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (ab 1.7.2021).
6. In den Fällen des **§ 18k UStG** entsteht die Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1e Satz 1 UStG, in dem die Lieferungen ausgeführt worden sind; die Gegenstände gelten als zu dem Zeitpunkt geliefert, zu dem die Zahlung angenommen wurde (ab 1.7.2021).
7. In den Fällen des **§ 3 Abs. 3a UStG** entsteht die Steuer zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zahlung angenommen wurde (ab 1.7.2021).
8. In den Fällen des **§ 14c UStG** entsteht die Steuer im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung.
9. In den Fällen des **§ 17 Abs. 1 Satz 7 UStG** entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.
10. In den Fällen des **§ 6a Abs. 4 Satz 2 UStG** entsteht die Steuer in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung ausgeführt wird.
11. Im Fall des **§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 2 UStG** entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Gegenstand aus einem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird.
12. In den Fällen des **§ 13b UStG** (Leistungsempfänger als Steuerschuldner) entsteht die Steuer grundsätzlich mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats. Eine Ausnahme enthalten § 13b Abs. 1 und 3 UStG.

Beispiel:

A betreibt einen Radio- und Fernsehhandel in Ibbenbüren. Er unterliegt der Regelbesteuerung und ist zur monatlichen Abgabe von USt-Voranmeldungen verpflichtet. Im Besteuerungszeitraum sind u.a. folgende Umsätze ausgeführt worden:

- a) A liefert dem niederländischen Unternehmer N mit Sitz in Amsterdam eine Stereoanlage für dessen Unternehmen. N hatte die Stereoanlage am 10.3. unter Angabe seiner niederländischen USt-Identifikationsnummer bei A bestellt. N holte die Stereoanlage am 10.4. in Ibbenbüren ab. A stellte am 10.4. eine Rechnung aus, die von N am 2.5. beglichen wurde.
- b) A veräußert dem Kunden K am 3.6. ein Fernsehgerät nebst Videorecorder für 2.500 € zuzüglich 475 € USt = 2.975 €. Da K den Kaufpreis nicht in einer Summe begleichen kann, räumt A dem K eine Zahlung in 3 Raten zum 3.6., 3.7. und 3.8. ein. Ein besonderes Entgelt wird hierfür nicht vereinbart.
- c) A schenkt seiner Freundin am 2.5. ein Radio, dessen Einkaufspreis 400 € betragen hat und dessen Verkaufspreis 600 € betragen würde.

a) Die Lieferung des A ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG in Ibbenbüren. Lieferzeitpunkt ist der 10.4.. Die steuerbare Lieferung ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG; denn es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung i.S.d. § 6a Abs. 1 UStG. Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 1 UStG das Entgelt. Da es sich um einen steuerfreien Umsatz handelt, entsteht keine USt; § 13 UStG kommt nicht zur Anwendung. A muss die innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 18b UStG in seiner USt-Voranmeldung für April erklären.

- b) Die Lieferung des A ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; der Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 UStG in Ibbenbüren. Lieferzeitpunkt ist der 3.6.. Die steuerbare Lieferung ist auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19%. Die Bemessungsgrundlage, das Entgelt, beträgt gem. § 10 Abs. 1 UStG 2.500 €; so dass eine USt in Höhe von 475 € entsteht. Diese USt entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist; also mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juni. Der Umsatz ist in der Voranmeldung für Juni zu erfassen.
- c) Es handelt sich um einen steuerbaren Umsatz im Inland gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; denn A entnimmt einen Gegenstand aus seinem Unternehmen für private Zwecke. Ort des Umsatzes ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Ibbenbüren. Der steuerbare Umsatz ist auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19%. Bemessungsgrundlage für den Umsatz ist gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten zum Zeitpunkt des Umsatzes. Die USt gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Damit ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von 336,13 € (400 € : 1,19) und eine USt in Höhe von 63,87 €. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Gegenstand entnommen worden ist; also mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai. Der Umsatz ist in der Voranmeldung für Mai zu erfassen.

H. Vorsteuer

I. Allgemeines

In der Unternehmerkette steht der USt die Vorsteuer gegenüber. Ein Unternehmer kann in der Regel die ihm in Rechnung gestellte USt als Vorsteuer abziehen. Die endgültige Belastung tritt beim Endverbraucher ein, der der wirtschaftliche Träger der USt ist.

Regelungen zum Vorsteuerabzug enthält § 15 UStG. Danach sind zum Vorsteuerabzug ausschließlich Unternehmer i.S.d. §§ 2 und 2a UStG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt. Eine **Privatperson** ist deshalb niemals zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer grundsätzlich folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die in Rechnungen gesondert ausgewiesene Steuer;
2. die entstandene EUSt;
3. die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 3d Satz 1 UStG;
4. die Steuer für Leistungen i.S.d. § 13b UStG, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind;
5. die nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldete Steuer für Umsätze, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wurde mit Wirkung ab dem 1.4.1999 eine **10% - Regelung** eingeführt. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes, den der Unternehmer zu weniger als 10% für sein Unternehmen nutzt. Eine Nutzung von genau 10% ist ausreichend, um den Gegenstand dem Unternehmen zuordnen zu können.

II. Vorsteuer aus Rechnungen

Der Unternehmer kann gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand zu mindestens 10% für sein Unternehmen genutzt wird. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt.

Es sind demnach folgende **Voraussetzungen** für den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlich:

• Unternehmer

Nur ein Unternehmer i.S.d. §§ 2 und 2a UStG kann den Vorsteuerabzug vornehmen. Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer im Inland ansässig ist. Auch ein im Ausland ansässiger Unternehmer kann den Vorsteuerabzug beanspruchen, wenn die Vorsteuerbeträge seiner unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind.

• Rechnung

Es muss eine Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a UStG vorliegen. Rechnung ist gem. § 14 Abs. 1 UStG jedes Dokument, mit dem ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Als Rechnung ist auch ein Vertrag anzusehen, der folgende Angaben enthält:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
- die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte USt-Identifikationsnummer,
- das Ausstellungsdatum,
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer),
- die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung; in den Fällen des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt,
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 10 UStG) sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
- den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,
- in den Fällen des § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers, und
- in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten die Angabe „Gutschrift“.

Im Vertrag fehlende Angaben müssen in anderen Unterlagen enthalten sein, auf die im Vertrag hinzuweisen ist. Eine Rechnung kann – bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen – auch rückwirkend berichtigt werden.

Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ist der Unternehmer, der Lieferungen oder sonstige Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausführt, berechtigt und soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person ausführt, verpflichtet, Rechnungen auszustellen; dies gilt nicht für steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG. Hierbei handelt es sich um einen **zivilrechtlichen Anspruch**, der vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen ist. Die Verjährung tritt nach Ablauf von 3 Jahren ein. Auf die Rechnungsausstellungspflicht hinsichtlich der steuerpflichtigen Werklieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, die mit Wirkung ab dem **1.8.2004** in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG eingefügt worden ist, wird hingewiesen.

Als Rechnung gilt gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG auch eine **Gutschrift**, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger dem ihm übermittelten Dokument widerspricht.

- **Gesonderter Steuerausweis**

Die Steuer muss in der Rechnung grundsätzlich gesondert ausgewiesen werden, d.h., die USt ist betragsmäßig anzugeben. Eine Bezeichnung "einschließlich USt" stellt keinen gesonderten Steuerausweis dar. Der Leistungsempfänger darf grundsätzlich die USt nicht selbst aus dem Rechnungsbetrag herausrechnen; er darf die Rechnung auch nicht selbst abändern.

Bei Rechnungen über **Kleinbeträge** und bei **Fahrausweisen** kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er den Rechnungsbetrag in Entgelt und Steuerbetrag aufteilt. Rechnungen über Kleinbeträge sind gem. § 33 UStDV Rechnungen, deren Gesamtbetrag 250 € nicht übersteigt. Fahrausweise, die für die Beförderung von Personen ausgegeben werden, gelten nach § 34 UStDV als Rechnungen, wenn sie neben dem Namen und der Anschrift des Unternehmers, dem Ausstellungsdatum, dem Entgelt und dem Steuerbetrag in einer Summe auch den Steuersatz enthalten, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt.

- **Für Lieferungen oder sonstige Leistungen**

Die Steuer muss für Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert ausgewiesen sein. Dies bedeutet, dass tatsächlich eine Leistung ausgeführt sein muss. In den Fällen, in denen sogenannte **Scheinrechnungen** ausgestellt werden, d.h., tatsächlich keine Leistungen ausgeführt werden, steht dem Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzug zu, da keine Lieferung oder sonstige Leistung an ihn erbracht wurde.

- **Von einem anderen Unternehmer**

Die Leistung muss von einem anderen Unternehmer ausgeführt werden. Wenn eine Privatperson einem Unternehmer eine Rechnung für eine Leistung mit gesondertem Steuerausweis erteilt, steht dem Unternehmer aus dieser Rechnung kein Vorsteuerabzug zu, da die Leistung nicht von einem anderen Unternehmer ausgeführt wird.

- **Für das Unternehmen ausgeführt**

Die Leistung muss in die unternehmerische Sphäre des Unternehmers eingehen. Ob dies zutrifft, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. Danach muss die Verwendung der bezogenen Leistung in der unternehmerischen Sphäre objektiv möglich und auch durchgeführt sein. Für die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen vorliegt, sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend. Die 10% - Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist zu beachten. Auf die BMF-Schreiben vom 2.1.2012 (BStBl. I S. 60) und vom 2.1.2014 (BStBl. I S. 119) wird hingewiesen.

Die aufgeführten Voraussetzungen müssen allesamt vorliegen, um einen Vorsteuerabzug zu begründen. Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich ausgeschlossen.

Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine **Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze** entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG).

Beispiel:

A ist selbständiger Steuerberater in Duisburg. Er erwirbt für sein Unternehmen eine Schreibmaschine von dem Büromaschinenhändler B mit Sitz in Gelsenkirchen. B stellt dem A folgende Rechnung aus:

Lieferung Schreibmaschine	500 €
USt 19%	<u>95 €</u>
	595 €

A kann die ihm in Rechnung gestellte USt in Höhe von 95 € als Vorsteuer abziehen, da sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind:

- *A ist Unternehmer i.S.d. § 2 UStG,*
- *es liegt eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG vor,*
- *es ist eine Lieferung an A erbracht worden,*
- *die Lieferung ist von einem anderen Unternehmer (B) ausgeführt worden,*
- *die Lieferung ist für das Unternehmen des A ausgeführt worden.*

III. Einfuhrumsatzsteuer

Gemäß **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG** kann der Unternehmer die EUSt für Gegenstände, die für sein Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Eine Einfuhr für das Unternehmen ist gegeben, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand in seinen im Inland belegenen Unternehmensbereich eingliedert, um ihn hier im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen einzusetzen. Die 10% - Regelung ist zu beachten. Diese Voraussetzung ist bei dem Unternehmer gegeben, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt. Nicht entscheidend ist, wer Schuldner der EUSt war, wer diese entrichtet hat und wer den für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eingeführten Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat. Dem Besitz der Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Einfuhr steht es gleich, wenn die Lieferung an den Abnehmer nach § 3 Abs. 6 UStG als im Ausland bewirkt gilt. Daher kommt in diesen Fällen als abzugsberechtigter Unternehmer allein der Abnehmer in Betracht.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Mainz. Er erwirbt von dem norwegischen Unternehmer N mit Sitz in Oslo eine Stanzenmaschine für sein Unternehmen. A, der ausschließlich steuerpflichtige Umsätze ausführt,

holt die Maschine in Oslo ab und transportiert sie mit eigenem Fahrzeug nach Mainz. A entrichtet bei Grenzübertritt die EUST in Höhe von 1.900 €.

A kann gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG die EUST in Höhe von 1.900 € als Vorsteuer abziehen; denn die EUST ist für die Einfuhr eines Gegenstandes entstanden, der für das Unternehmen des A in das Inland eingeführt worden ist.

IV. Erwerbsteuer

Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG kann der Unternehmer die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb nach § 3d Satz 1 UStG im Inland bewirkt wird. Die 10% - Regelung ist zu beachten.

Die von dem Unternehmer errechnete Erwerbsteuer kann im Regelfall in derselben Höhe als Vorsteuer abgezogen werden. Dadurch tritt keine finanzielle Belastung auf seiten des Unternehmers ein.

Das Vorliegen einer **Rechnung** ist für den Vorsteuerabzug der Erwerbsteuer nicht erforderlich. Der Unternehmer kann den Vorsteuerabzug in derselben USt-Voranmeldung oder USt-Jahreserklärung geltend machen, in der er den innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern hat, weil das Recht auf Vorsteuerabzug in demselben Zeitpunkt entsteht, in dem die Erwerbsteuer entsteht. Im Ergebnis wird also ein Unternehmer, der zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, mit der Erwerbsteuer nicht belastet. Lediglich bei Unternehmern, die ganz oder teilweise vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, wird der nicht abziehbare Teil der Erwerbsteuer zum Kostenfaktor.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Münster; er führt ausschließlich steuerpflichtige Umsätze aus und ist zur Abgabe monatlicher USt-Voranmeldungen verpflichtet. Im Februar erwarb er von dem niederländischen Unternehmer N, der kein Kleinunternehmer ist, eine Maschine für umgerechnet 100.000 €. Vereinbarungsgemäß brachte N die Maschine am 20.2. zu A nach Münster und übergab ihm die am selben Tag ausgestellte Rechnung. A beglich die Rechnung im März.

A erbringt einen steuerbaren Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG; einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland gegen Entgelt. Dieser steuerbare Umsatz ist auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19%. Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 1 UStG das Entgelt in Höhe von 100.000 €. Es entsteht am 20.2. eine USt in Höhe von 19.000 €. Der Umsatz ist in der Voranmeldung Februar zu berücksichtigen. In derselben Voranmeldung kann A die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb in Höhe von 19.000 € gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abziehen; denn A hat den Gegenstand für sein Unternehmen erworben.

V. Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Durch das **Steueränderungsgesetz 2001** vom 20.12.2001 ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG mit Wirkung ab dem 1.1.2002 in das Gesetz eingefügt worden. Danach kann der Unternehmer die Steuer für Leistungen i.S.d. § 13b UStG, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als

Vorsteuer abziehen. § 13b UStG ersetzt das weggefallene Abzugsverfahren. Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung der Leistungen entfällt, ist sie abziehbar, wenn die Zahlung geleistet worden ist.

Beispiel:

Der in München ansässige Bauunternehmer A hat den Auftrag erhalten, in Darmstadt ein mehrstöckiges Geschäftshaus zu errichten. Lieferung und Einbau der Türen lässt A von seinem österreichischen Subunternehmer B aus Salzburg ausführen. B schreibt eine ordnungsgemäße Rechnung über 50.000 €.

Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer B erbringt eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung an A. A schuldet für diese Werklieferung die Steuer gem. § 13b UStG und zwar in Höhe von 9.500 €. Da auch die weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen, kann A die Steuer als Vorsteuer in Höhe von 9.500 € gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG abziehen.

VI. Vorsteuerabzug des Auslagerers

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003 ist **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG** mit Wirkung ab dem 1.1.2004 in das Gesetz eingefügt worden. Danach kann der Unternehmer die nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldete Steuer für Umsätze, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Beispiel:

Ein unter die Anlage 1 zu § 4 Nr. 4a UStG fallender Gegenstand ist in einem Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert. Unternehmer A liefert den Gegenstand an den Unternehmer B und B an den Unternehmer C. C holt den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager ab.

Die Lieferung des A an B ist steuerfrei nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 1 UStG. Ebenso ist zunächst die Lieferung des B an C steuerfrei. Im Zeitpunkt, in dem der Gegenstand das Umsatzsteuerlager verlässt, wird die Lieferung des B an C steuerpflichtig (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 2 UStG). Steuerschuldner ist C (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG). C hat den Umsatz in seiner USt-Voranmeldung anzumelden. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG kann C diese Steuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG).

VII. Ausschluss vom Vorsteuerabzug

Im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ist in § 15 UStG der **Abs. 1a** eingefügt worden. Die Vorschrift ist im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878) geändert worden.

Nicht zum Abzug zugelassen wird nach **§ 15 Abs. 1a UStG** die Vorsteuer auf bestimmte ertragsteuerlich den nichtabziehbaren Betriebsausgaben zuzurechnende Aufwendungen und die Vorsteuer auf Aufwendungen, die die Lebensführung berühren. Der (teilweise) Vorsteuerausschluss

gilt nicht für **Bewirtungsaufwendungen**, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 EStG zählt folgende **Aufwendungen** auf:

- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. Dies gilt nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen;
- Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70% der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind. Ein Vorsteuerabzug kommt in Höhe von 100 % zur Anwendung;
- Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Ortes eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
- Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen;
- andere als die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 6 und 6b EStG bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

Nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen in § 4 Abs. 7 EStG sind die o.g. Aufwendungen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Der Vorsteuerabzug kann allerdings **nicht** mit der Begründung **versagt** werden, die einkommensteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten seien nicht erfüllt.

Beispiel:

Unternehmer A stellt in seinem Betrieb in Münster Elektrogeräte her. Im laufenden Jahr schenkt er einem besonders guten Kunden eine Mikrowelle, deren Netto-Selbstkosten 300 € betragen haben.

Da die Grenze von 35 € überschritten ist, handelt es sich um nicht abzugsfähige Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Der Vorsteuerabzug ist gem. § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen. Da A den Vorsteuerabzug für die Bestandteile in Anspruch genommen hat, ist eine Vorsteuerkorrektur gem. § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG vorzunehmen und zwar in dem Zeitpunkt der Schenkung.

Reisekosten des Unternehmers und des Gesellschafters bei Gesellschaften sowie die vom Unternehmer an seine Arbeitnehmer gezahlten Reisekosten nehmen eine besondere Stellung ein, weil sich unternehmerische / betriebliche und private Interessen überschneiden. Die USt für derartige Aufwendungen des Unternehmers wurde nach § 15 Abs. 1a Nr. 2 UStG a.F. vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Der Vorsteuerauschluss für Reisekosten ist allerdings zwischenzeitlich in großem Umfang **wieder zugelassen** worden und zwar durch BMF-Schreiben vom 28.3.2001 (BStBl. I S. 251). Das Gesetz wurde im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 15.12.2003 bereinigt.

Beispiel:

Unternehmer A besucht aus betrieblichen Gründen eine Messe in Hannover. Anlässlich des Messebesuchs sind ihm folgende Kosten entstanden:

- Verpflegungskosten 200 € zuzüglich 14 € USt

- Übernachtungskosten 300 € zuzüglich 21 € USt
 - Bahnfahrt 200 € zuzüglich 14 € USt
 - Taxikosten 50 € zuzüglich 3,50 € USt
- Ordnungsgemäße Rechnungen liegen vor.

A kann aus sämtlichen Kosten den Vorsteuerabzug vornehmen.

Für **teilunternehmerisch genutzte Grundstücke** ist ab dem 1.1.2011 die Vorsteuerbeschränkung des **§ 15 Abs. 1b UStG** zu beachten. Verwendet der Unternehmer ein Grundstück sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, kann nur die Vorsteuer abgezogen werden, die auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur **Ausführung folgender Umsätze** verwendet:

1. steuerfreie Umsätze;
2. Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden.

Gegenstände oder sonstige Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung einer Einfuhr oder eines innergemeinschaftlichen Erwerbs verwendet, sind den Umsätzen zuzurechnen, für die der eingeführte oder innergemeinschaftlich erworbene Gegenstand verwendet wird.

Dieser im **§ 15 Abs. 2 UStG** festgeschriebene Ausschluss vom Vorsteuerabzug wird durch die Regelung des **§ 15 Abs. 3 UStG** zum Teil wieder rückgängig gemacht. Nach **§ 15 Abs. 3 UStG** tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht ein, wenn die Umsätze

1. in den Fällen des **§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG** (steuerfreie Umsätze)
 - a) nach **§ 4 Nr. 1 bis 7, § 25 Abs. 2** oder nach den in **§ 26 Abs. 5 UStG** bezeichneten Vorschriften steuerfrei sind oder
 - b) nach **§ 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 10 oder Nr. 11 UStG** steuerfrei sind und sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden;
2. in den Fällen des **§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG** (bestimmte Umsätze im Ausland)
 - a) nach **§ 4 Nr. 1 bis 7, § 25 Abs. 2** oder nach den in **§ 26 Abs. 5 UStG** bezeichneten Vorschriften steuerfrei wären oder
 - b) nach **§ 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 10 oder Nr. 11 UStG** steuerfrei wären und der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist oder diese Umsätze sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden.

Vorsteuerbeträge für steuerfreie Umsätze sind nach **§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG** grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen. Dies gilt gem. **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG** jedoch u.a. nicht für Vorsteuerbeträge für steuerfreie Umsätze gem. **§ 4 Nr. 1 bis 7 UStG**; also z.B. für steuerfreie Ausfuhrlieferungen und steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Dadurch wird eine vollständige Entlastung der Exportgeschäfte von der USt erreicht.

Beispiel:

A ist Unternehmer in Bielefeld. Er kauft eine Ware für 10.000 € zuzüglich 1.900 € USt = 11.900 € ein. Die Ware wird an den französischen Unternehmer F mit Sitz in Paris für 12.500 € weiter veräußert. Die Ware wird von Bielefeld nach Paris befördert und F hat gegenüber A seine französische USt-Identifikationsnummer angegeben.

A kann die ihm in Rechnung gestellte USt in Höhe von 1.900 € als Vorsteuer abziehen. Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG liegen vor. Da A die Ware für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung i.S.d. §§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, 6a UStG verwendet, wird der an sich bestehende Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG wieder rückgängig gemacht.

Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, schließen den Vorsteuerabzug grundsätzlich aus. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug beurteilt sich ausschließlich nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht.

VIII. Vorsteueraufteilung

Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der **Teil** der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 UStG).

Die Aufteilung ist grundsätzlich nach der **tatsächlichen Verwendung bzw. der Verwendungsabsicht** des bezogenen Gegenstandes oder der in Anspruch genommenen sonstigen Leistung vorzunehmen. Die Vorsteuern sind nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung aufzuteilen. An der Aufteilung nehmen nur die Vorsteuerbeträge teil, die nicht einer Umsatzart ausschließlich zuzurechnen sind. In die Aufteilung einbezogen werden deshalb nur die Vorsteuerbeträge, die teils der einen und teils der anderen Umsatzart zuzuordnen sind. Dies sieht der BFH in Fällen der Anschaffung oder Herstellung zwischenzeitlich anders (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 28.9.2006, BStBl. 2007 II S. 417). Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil nunmehr auch an (BMF-Schreiben vom 30.9.2008, BStBl. I S. 896).

Bei einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist für die Vornahme des Vorsteuerabzuges grundsätzlich von den Verhältnissen in dem Besteuerungszeitraum auszugehen, in dem das Wirtschaftsgut **erstmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird. Maßgebend ist die Verwendung während des gesamten Besteuerungszeitraums. Die Verwendung umfasst auch die Verwendungsabsicht.

Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuern enthält § 43 UStDV; auf Abschn. 15.18 UStAE wird hingewiesen.

Beispiel:

A ist Eigentümer eines bebauten Grundstücks in Kassel. In dem Gebäude befinden sich 4 Wohnungen (zusammen 320 qm), die an Privatleute zu Wohnzwecken vermietet sind, und im Erdgeschoss 2 Ladenlokale (zusammen 160 qm), die an Unternehmer für deren Unternehmen vermietet sind. Bezüglich der vermieteten Ladenlokale hat A zulässigerweise auf die

Steuerbefreiung verzichtet. Für die Neueindeckung des Daches stellte der Dachdecker dem A eine Rechnung über 40.000 € zuzüglich 7.600 € USt = 47.600 € aus.

A kann einen Teil der ihm in Rechnung gestellten USt als Vorsteuer abziehen. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Die an A erbrachte Werklieferung steht zum einen Teil im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG, für die ein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist, und zum anderen Teil im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG i.V.m. § 9 UStG, für die ein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG möglich ist. Die Vorsteuer in Höhe von 7.600 € ist somit aufzuteilen, und zwar anhand der Flächenanteile; danach ist ein Vorsteuerabzug in Höhe von $\frac{1}{3}$ von 7.600 € = 2.533,33 € möglich.

IX. Sonderregelungen

1. Fahrzeuglieferer

Für Fahrzeuglieferer gem. § 2a UStG gelten gem. § 15 Abs. 4a UStG folgende Einschränkungen des Vorsteuerabzuges:

1. Abziehbar ist nur die auf die Lieferung, die Einfuhr oder den innergemeinschaftlichen Erwerb des neuen Fahrzeugs entfallende Steuer.
2. Die Steuer kann nur bis zu dem Betrag abgezogen werden, der für die Lieferung des neuen Fahrzeugs geschuldet würde, wenn die Lieferung nicht steuerfrei wäre.
3. Die Steuer kann erst in dem Zeitpunkt abgezogen werden, in dem der Fahrzeuglieferer die innergemeinschaftliche Lieferung des neuen Fahrzeugs ausführt.

Beispiel:

A ist Steuerfachangestellter in Dortmund. Er erwarb am 2.1. von dem deutschen Händler H einen fabrikneuen Pkw für 40.000 € zuzüglich 7.600 € USt = 47.600 €. Eine ordnungsgemäße Rechnung ist ausgestellt worden. Bereits am 4.2. veräußerte A den Pkw für 35.000 € an den dänischen Privatmann D in Kopenhagen, der den Pkw am 4.2. bei A abholte und nach Kopenhagen beförderte.

A wird gem. § 2a UStG für diese Lieferung wie ein Unternehmer behandelt, da er im Inland ein neues Fahrzeug geliefert hat, das bei der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Dänemark) gelangt ist. Die Lieferung ist steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Diese steuerbare Lieferung ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG; denn es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung i.S.d. § 6a UStG. Die Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG beträgt 35.000 €.

A steht gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG ein Vorsteuerabzug zu. Abziehbar ist gem. § 15 Abs. 4a UStG höchstens ein Betrag in Höhe von 6.650 € ($35.000 \text{ €} \times 19\%$). Die Vorsteuer in Höhe von 6.650 € ist gem. § 15 Abs. 4a Nr. 3 UStG in der USt-Voranmeldung Februar zu berücksichtigen.

2. Vorsteuer aus Reisekosten

Aufgrund der gesetzlichen Ermächtigung des § 15 Abs. 5 Nr. 4 UStG a.F. waren Sonderregelungen für den Vorsteuerabzug aus Reisekosten in den §§ 36 bis 38 UStDV a.F. geschaffen worden.

Für den Vorsteuerabzug aus Reisekosten waren 3 Berechnungsmethoden möglich:

1. Reisekosten nach Einzelnachweis,
2. Reisekosten nach Pauschbeträgen,
3. Reisekosten nach Gesamtpauschalierung.

Im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ist die gesetzliche Ermächtigung des § 15 Abs. 5 Nr. 4 UStG a.F. mit Wirkung ab dem **1.4.1999 aufgehoben** worden. Gleichzeitig wurden die §§ 36 bis 39 UStDV a.F. aufgehoben.

3. Vorsteuer im Zusammenhang mit Fahrzeugen

Im Rahmen des **Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002** ist **§ 15 Abs. 1b UStG a.F.** mit Wirkung ab dem 1.4.1999 eingefügt worden. Danach waren Vorsteuerbeträge nur zu 50% abziehbar, die auf die Anschaffung oder Herstellung, die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Miete oder den Betrieb von Fahrzeugen i.S.d. § 1b Abs. 2 UStG entfielen, die auch für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für andere unternehmensfremde Zwecke verwendet werden.

Konnte für das Fahrzeug nur ein 50%-iger Vorsteuerabzug vorgenommen werden, so unterlag die private Nutzung dieses Fahrzeugs nicht der USt (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG a.F.).

Sowohl § 15 Abs. 1b UStG als auch § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG sind im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 15.12.2003 mit Wirkung ab dem 1.1.2004 aufgehoben worden. Zur zeitlichen Anwendung enthält § 27 Abs. 5 UStG eine Regelung. Auf das **BMF-Schreiben** vom 5.6.2014 (BStBl. I S. 896) wird hingewiesen.

Beispiel:

Unternehmer A erwirbt am 10.4.2023 einen Pkw zum Preis von 50.000 € zuzüglich 9.500 € gesondert ausgewiesener USt. Der Pkw wird von A zu 70% für unternehmerische und zu 30% für private Zwecke eingesetzt (lt. Fahrtenbuch). Im Kalenderjahr sind Betriebskosten in Höhe von 2.000 € zuzüglich 380 € USt angefallen, sowie Versicherungsbeträge und Kfz-Steuer in Höhe von insgesamt 1.000 €.

A kann aus der Anschaffung des Pkw einen Vorsteuerabzug in Höhe von 9.500 € geltend machen. Daneben steht ihm aus den Betriebskosten noch ein Vorsteuerabzug in Höhe von 380 € zu. Eine Besteuerung der privaten Nutzung ist durchzuführen (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG).

4. Vorsteuer bei gemischt genutzten Grundstücken

Im Rahmen des **Jahressteuergesetzes 2010** wurde **§ 15 Abs. 1b UStG** in das Gesetz eingefügt. Verwendet ein Unternehmer ein Grundstück sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, ist

die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit diesem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt.

Das **Zuordnungswahlrecht** des Unternehmers bleibt unberührt. Es handelt sich um einen neuen **Vorsteuerauschlussstatbestand**. Folgeänderungen ergaben sich in § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, § 15 Abs. 4 UStG und § 15a Abs. 6a und Abs. 8 UStG. Zur zeitlichen Anwendung enthält § 27 Abs. 16 UStG eine Regelung.

I. Berichtigung des Vorsteuerabzuges

Nach § 15 UStG sind für den Vorsteuerabzug die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Leistungseingangs maßgebend. Durch § 15a UStG wird der Vorsteuerabzug so ausgeglichen, dass er den Verhältnissen entspricht, die sich für den gesamten, im Einzelfall maßgeblichen Berichtigungszeitraum ergeben. § 15a UStG ist im Rahmen des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 9.12.2004 (BGBl. I S. 3310) mit Wirkung ab dem 1.1.2005 neu gefasst worden. Änderungen des § 15a Abs. 3 und 4 UStG sind im Rahmen des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft vom 22.8.2006 (BGBl. I S. 1970) vorgenommen worden. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8.12.2010 (BGBl. I S. 1768) sind weitere Änderungen in Bezug auf die teilunternehmerisch genutzten Grundstücke vorgenommen worden. Eine Änderung des § 15a Abs. 7 UStG ist im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16.12.2022 (BGBl. I S. 2294) erfolgt.

Von § 15a UStG betroffen sind:

- Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (Anlagevermögen gem. § 15a Abs. 1 UStG),
- Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (Umlaufvermögen gem. § 15a Abs. 2 UStG),
- Gegenstände, die in ein Wirtschaftsgut nachträglich eingehen und sonstige Leistungen, die an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden (§ 15a Abs. 3 UStG),
- übrige sonstige Leistungen (§ 15a Abs. 4 UStG),
- nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 15a Abs. 6 UStG).

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse innerhalb von **5 Jahren**, so ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von 5 Jahren ein solcher von **10 Jahren**.

Bei Änderungen im Laufe des Kalenderjahres ist maßgebend, wie das Wirtschaftsgut während des gesamten Kalenderjahres verwendet wurde.

Eine Änderung der Verhältnisse liegt gem. § 15a Abs. 8 UStG auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut vor Ablauf des nach § 15a Abs. 1 und 5 UStG maßgeblichen

Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG geliefert wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung. Die Berichtigung ist so vorzunehmen, als wäre das Wirtschaftsgut in der Zeit von der Veräußerung oder Lieferung bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden.

Bei einer **Geschäftsveräußerung** (§ 1 Abs. 1a UStG) wird der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.

Der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen ist, beträgt grundsätzlich volle 5 Jahre ab dem Beginn der Verwendung. Er verlängert sich für die in § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichneten Wirtschaftsgüter auf volle 10 Jahre. Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer ist der entsprechend kürzere Berichtigungszeitraum anzusetzen.

Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist jeweils für das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Eine Änderung der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr des ursprünglichen Vorsteuerabzuges kommt nicht in Betracht.

Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzuges enthalten die §§ 44 und 45 UStDV. Danach entfällt z.B. eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes entfallende Vorsteuer 1.000 € nicht übersteigt.

Beispiel:

A ist Eigentümer eines Geschäftshauses in Freiburg. Das Gebäude war seit der Fertigstellung am 2.1.2018 an einen Möbelgroßhandel vermietet. A hatte auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG wirksam gem. § 9 UStG verzichtet und die Vermietungsumsätze als steuerpflichtig behandelt. Die aus der Herstellung des Gebäudes resultierende USt ist in Höhe von 100.000 € als Vorsteuer abgezogen worden. Am 1.4.2023 veräußert A das Grundstück an die Privatperson P für 500.000 €. Es liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor.

Ändern sich bei einem Grundstück die Verhältnisse, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebend waren, innerhalb von 10 Jahren seit dem Beginn der Verwendung, so ist gem. § 15a Abs. 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Eine Änderung der Verhältnisse liegt gem. § 15a Abs. 8 UStG auch vor, wenn das noch verwendungsfähige Wirtschaftsgut vor Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert wird und dieser Umsatz für den Vorsteuerabzug anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung. Im Kalenderjahr 2018 hat A das Grundstück zu 100% zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG i.V.m. § 9 UStG) und demzufolge den Vorsteuerabzug zu Recht in voller Höhe vorgenommen. Die Veräußerung am 1.4.2023 stellt dagegen einen steuerfreien Umsatz gem. § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG dar; eine Option ist nicht möglich, da an eine Privatperson veräußert wird. Die Vorsteuer ist somit zeitanteilig zu berichtigen. Der Vorsteuerabzug ist in Höhe von $57/120$ von 100.000 € = 47.500 € rückgängig zu machen und zwar gem. § 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV in der USt-Voranmeldung für April 2023.